



EVROPSKÁ KOMISE

GR pro regionální politiku

GR pro zaměstnanost, sociální věci a rovné příležitosti

POKYNY KE ZPRACOVÁNÍ CHYB UVEDENÝCH VE VÝROČNÍCH KONTROLNÍCH ZPRÁVÁCH

(Příloha k pokynům k výročním kontrolním zprávám a stanoviskům (Guidance on ACRs and Opinions) ze dne 18. února 2009 – COCOF 09/0004/01-EN)

Tento pracovní dokument vyhotovily útvary Komise. Na základě platného práva Společenství poskytuje orgánům veřejné správy, odborníkům z praxe, příjemcům či případným příjemcům a ostatním subjektům, jež se podílejí na sledování, kontrole a provádění politiky soudržnosti, technické pokyny ohledně výkladu a uplatňování pravidel Společenství v této oblasti. Účelem dokumentu je podat vysvětlení a výklad zmíněných pravidel ze strany útvarů Komise, a tím zjednodušit provádění operačních programů a podporovat osvědčené postupy. Těmito pokyny však není dotčen výklad Soudního dvora či Soudu prvního stupně ani vyvíjející se rozhodovací praxe Komise.

Obsah

SEZNAM ZKRATEK	4
GLOSÁŘ	5
1. ÚVOD	7
2. HODNOCENÍ CHYB	8
2.1. Přístup vymezený v předchozích doporučeních a pokynech Komise	8
2.2. Systémové chyby	8
2.3. Náhodné chyby	9
2.4. Neobvyklé chyby	9
2.5. Chyby ve spojitosti s nedokončeným řízením o sporných otázkách	10
2.6. Celková předpokládaná chybovost	11
2.7. Celková předpokládaná chybovost a posuzování řídicích a kontrolních systémů	12
3. UVÁDĚNÍ CHYBOVOSTI VE VÝROČNÍCH KONTROLNÍCH ZPRÁVÁCH PŘEDKLÁDANÝCH PROSTŘEDNICTVÍM SYSTÉMU SFC 2007	13
4. NEDOSTATEČNÉ VÝROKY AUDITORŮ	14
5. NÁPRAVNÁ OPATŘENÍ	14
5.1. Pojetí opravené chyby pro účely stanovení výroku auditora	14
5.2. Nápravná opatření jakožto následné události	14
5.3. Možnost 1: Extrapolovaná finanční oprava	15
5.4. Možnost 2: Oprava jednotlivých druhů chyb	16
5.5. Započtení s výdajovou „rezervou“	16
6. DOPADY VYSOKÉ CHYBOVOSTI NA VÝBĚR VZORKŮ	17
7. NEJPRAVDĚPODOBNĚJŠÍ CHYBOVOST A HORNÍ LIMIT CHYBOVOSTI	18
8. ZVLÁŠTNÍ PŘÍPADY	20
8.1. Chyby zjištěné auditním orgánem ve výdajích, které za neoprávněné považoval i řídicí orgán, zprostředkující subjekt nebo certifikační orgán	20
8.1.1. Nesrovnalosti již odhalené, které jsou předmětem opatření ze strany ZS/ŘO/CO, avšak nejsou opraveny předtím, než AO sestaví vzorek	20

8.1.2. Nesrovnalosti, které při kontrolách odhalil ZS nebo ŘO, avšak nejsou dostatečně opraveny předtím, než AO sestaví vzorek	20
8.1.3. Nesrovnalosti u výdajů, jež byly "odcertifikované" poté, co AO sestavil vzorek	20
8.2. Vzájemná kompenzace chyb, jež plynou z nadhodnocených a podhodnocených výdajů, za účelem dosažení celkové nejpravděpodobnější chybovosti	21
PŘÍLOHA 1 – CELKOVÁ PŘEDPOKLÁDANÁ CHYBOVOST	22
PŘÍLOHA 2 – PŘEHLED VYKÁZANÝCH VÝDAJŮ A AUDITŮ VZORKŮ	23

SEZNAM ZKRATEK

AO – auditní orgán

VZČ – výroční zpráva o činnosti (každého generálního ředitelství Komise)

VKZ – výroční kontrolní zpráva

CO – certifikační orgán

FS – Fond soudržnosti

COCOF – Výbor pro koordinaci fondů

DAS – prohlášení Evropského účetního dvora o věrohodnosti týkající se plnění rozpočtu EU (z francouzského *déclaration d'assurance*)

EFRR – Evropský fond pro regionální rozvoj

ESF – Evropský sociální fond

ZS – zprostředkující subjekt

ISA – mezinárodní auditorský standard

ŘO – řídicí orgán

ŘKS – řídicí a kontrolní systém

ČS – členský stát

MUS – metoda výběru vzorku podle peněžních jednotek (*Monetary Unit Sampling*)

GLOSÁŘ

Pojem	Definice
Neobvyklá chyba	Nesprávnost, jež prokazatelně není reprezentativní pro daný základní soubor (populaci).
Řízení o sporných otázkách	Řízení, při němž jsou auditovanému subjektu zaslány auditní zprávy (či jejich návrhy) spolu s žádostí o písemné vyjádření během určené lhůty.
Chyba	Pro účely těchto pokynů se chybou rozumí kvantifikovatelné nadhodnocení certifikovaných výdajů vykázaných Komisi.
Výdaje roku N	Výdaje vykázané vůči Komisi, z nichž se vybírá vzorek operací.
Nesrovnalost	Tentýž význam jako chyba.
Známa chyba	Známa chyba se rozumí chyba zjištěná mimo auditovaný vzorek. V případě výběru vzorku podle peněžních jednotek se známou chybou rozumí rovněž výše chyby odhalené v položce vzorku, jejíž hodnota je rovna či vyšší než hodnota intervalu výběru.
Nesprávnosti	Tentýž význam jako chyba.
Základní soubor (populace)	Celý soubor dat, z nichž je vybírán vzorek (pro účely čl. 62 odst. 1 písm. b) nařízení (ES) č. 1083/2006) a o němž hodlá auditor vyvodit závěry.
Náhodná chyba	Chyby, které nejsou považovány za systémové, jsou klasifikovány jako chyby náhodné. Toto pojetí počítá s pravděpodobností, že se náhodné chyby zjištěné v auditovaném vzorku vyskytnou i v neauditovaném základním souboru (populaci).
Chybovost vzorku	Chybovost vzorku se rozumí výše nesrovnalostí odhalených při auditu operací (provedeném podle čl. 62 odst. 1 písm. b) nařízení (ES) č. 1083/2006) vydělená výší

Pojem	Definice
	auditovaných výdajů.
Systémová chyba	Systémovými chybami se rozumí chyby zjištěné v auditovaném vzorku, jež mají dopad na neauditovaný základní soubor a vyskytují se v náležitě definovaných, obdobných situacích. Tyto chyby zpravidla vykazují společný rys, např. druh operace, umístění či období. Obvykle jsou spojeny s neúčinnými/ neefektivními kontrolními postupy v rámci řídicích a kontrolních systémů (či jejich částí).
Celková předpokládaná chybovost	<p>Celková předpokládaná (též: projektovaná, promítnutá, prognózovaná) chybovost odpovídá úhrnu těchto chyb: předpokládaných náhodných, systémových, známých a neopravených neobvyklých chyb.</p> <p>Auditní orgán by měl celkovou předpokládanou chybovost porovnat s prahem významnosti, tak aby si učinil závěr o celkovém základním souboru (populaci), který je představován vzorkem.</p>

1. ÚVOD

Záměrem tohoto dokumentu je podat odpovědi na hlavní otázky, jež vznesly členské státy (ČS) ohledně chybovosti uváděné ve výročních kontrolních zprávách (VKZ), a vysvětlit, jaký dopad má tato chybovost na stanovisko (dále jen „výrok“)¹ auditního orgánu (AO).

Předkládané pokyny vypracovalo Generální ředitelství pro regionální politiku společně s Generálním ředitelstvím pro zaměstnanost, sociální věci a rovné příležitosti. Těmito pokyny se musí řídit auditní orgány, jež mají od konce roku 2011 předkládat výroční kontrolní zprávy o programech spolufinancovaných z prostředků EFRR, FS či ESF.

Návrh pokynů neukládá vnitrostátním orgánům žádné nové ani doplňující povinnosti. Dále v textu jsou vysvětleny určité pojmy a koncepce s cílem podat odpovědi na otázky, jež vznesly auditní orgány v souvislosti s posuzováním výročních kontrolních zpráv předložených do konce roku 2010, a otázky, jež tyto orgány vznesly během diskuse o návrzích pokynů na zasedání homologační skupiny („Homologues Group“) ve dnech 17.–18. října 2011 a na zasedání výboru COCOF dne 23. listopadu 2011. Jediným smyslem těchto pokynů je osvětlit přístup, jaký by měly auditní orgány zaujmout při rozboru výsledků auditů operací a systémů.

Tyto pokyny nenahrazují stávající pokyny Komise, jmenovitě tyto dokumenty:

- Guidance on ACRs and Opinions (*Pokyny k výročním kontrolním zprávám a stanoviskům*) ze dne 18. února 2009, č.j. COCOF 09/0004/01-EN, dále jen „pokyny k VKZ a stanoviskům“,
- Guidance note on sampling methods for Audit Authorities (*Pokyny pro auditní orgány ohledně metod výběru vzorků*) ze dne 15. září 2008, č.j. COCOF 08/0021/01-EN, dále jen „pokyny k výběru vzorků“,
- Guidance on a common methodology for the assessment of management and control systems [MCS] in the Member States² (*Doporučení pro společnou metodiku hodnocení systémů řízení a kontroly v členských státech*), č.j. COCOF 08/0019/00-EN, dále jen „doporučení k hodnocení ŘKS“,
- Guidance note to Certifying Authorities on reporting on withdrawn amounts, recovered amounts, amounts to be recovered and amounts considered

¹ Ustanovení čl. 62 odst. 1 písm. d) bodu ii) nařízení (ES) č. 1083/2006 vyžaduje, aby auditní orgán vydal stanovisko k tomu, zda řídicí a kontrolní systém funguje účinně, a poskytuje tak přiměřené ujištění, že výkazy výdajů předložené Komisi jsou správné, a tedy že související transakce jsou legální a řádné.

² Viz sdělení výboru COCOF 08/0019/00-EN, který pro hodnocení těchto systémů vymezuje čtyři stupně: kategorie 1: funguje dobře, je zapotřebí jen menších zlepšení (vysoká míra spolehlivosti); kategorie 2: funguje, ale je zapotřebí určitých zlepšení (průměrná míra spolehlivosti); kategorie 3: funguje jen částečně, je zapotřebí podstatných zlepšení (průměrná míra spolehlivosti); kategorie 4: v podstatě nefunguje (nízká míra spolehlivosti).

irrecoverable, applicable to programming period 2007-2013 and the remainder of the 2000-2006 programming period (*Pokyny pro certifikační orgány o poskytování informací o zrušených částkách, částkách získaných zpět, částkách, které mají být získány zpět, a částkách považovaných za částky, které nelze získat zpět, týkající se programového období 2007–2013 a zbytku programového období 2000–2006*) ze dne 27. března 2010, č.j. COCOF 10/0002/00/EN, dále jen „pokyny pro CO“.

2. HODNOCENÍ CHYB

2.1. Přístup vymezený v předchozích doporučeních a pokynech Komise

Jak je uvedeno v oddílu 5 (v poslední odrážce) pokynů k VKZ a stanoviskům a v oddílu 6.8 pokynů k výběru vzorků, měly by VKZ obsahovat kromě opravy odhalených chyb rovněž jejich zhodnocení.

Ve zmíněném oddílu 6.8 se Komise mj. odvolává na mezinárodní auditorský standard (ISA) č. 530³, podle nějž je auditor povinen prozkoumat charakter a příčiny zjištěných odchylek a nesprávností a posoudit jejich možné důsledky pro určitý auditní cíl a pro další oblasti auditu.

Přínejmenším od roku 2008 pokyny Komise ozřejmovaly, že se od AO očekává, že provede hloubkovou kvalitativní analýzu chyb zjištěných při auditu operací a uvede ji ve VKZ.

Auditor by tedy měl v příslušném oddílu VKZ, který pojednává o auditech operací, vysvětlit charakter chyb, jež mají dopad na celkovou předpokládanou chybovost, neboť k chybám může docházet např. při zadávání veřejných zakázek, používání nástrojů finančního inženýrství či realizaci programů státní podpory.

Jak uvádí pokyny k VKZ a stanoviskům z roku 2009⁴, měla by VKZ obsahovat údaj o tom, zda byly některé ze zjištěných problémů (nesrovnalostí) označeny za systémové, a o přijatých opatřeních, včetně vyčíslení neoprávněných výdajů a s nimi spojených finančních oprav.

Tyto pokyny nemohou v žádném případě nahradit odborný úsudek auditního orgánu při posuzování toho, zdali se jedná o chybu systémovou, náhodnou či neobvyklou. Charakter chyby tedy musí být posouzen případ od případu a uveden ve výroční kontrolní zprávě.

2.2. Systémové chyby

Systémovými chybami se rozumí chyby zjištěné v auditovaném vzorku, jež mají dopad na neauditovaný základní soubor a vyskytují se v náležitě definovaných, obdobných situacích. Obvykle jsou spojeny s neúčinnými kontrolními postupy v rámci řídicích a kontrolních systémů (či jejich částí). Je-li zjištěna případná systémová chyba, je nutno provést doplňující auditní práci k určení jejího celkového

³ <http://web.ifac.org/download/a027-2010-iaasb-handbook-isa-530.pdf>.

⁴ Viz oddíl 4, poslední odrážka uvedených pokynů.

rozsahu a následnému vyčíslení. To znamená, že by měly být identifikovány všechny situace, které jsou náchylné k výskytu téhož druhu chyby, jež byla ve vzorku zjištěna. To umožní vymezit celkový dopad dané chyby na základní soubor⁵.

Podle čl. 98 odst. 4 nařízení (ES) č. 1083/2006 „v případě systémových nesrovnalostí rozšíří členský stát vyšetřování na všechny operace, které by mohly být dotčeny“. Pojem systémové nesrovnalosti i opatření, jež jsou členské státy povinny přijmout, je tedy dobře znám všem subjektům zapojeným do fungování ŘKS.

Podobně jako v případě systémových chyb se může stát, že na základě chyby zjištěné ve vzorku odhalí auditor jednu či více chyb mimo tento vzorek – tyto chyby pak lze klasifikovat jako chyby „známé“. Například je-li o určité veřejné zakázce shledáno, že je v rozporu s právní úpravou o zadávání veřejných zakázek, je pravděpodobné, že část souvisejících neoprávněných výdajů je vykázána v žádosti o platbu či faktuře, která je zahrnuta do auditovaného vzorku, a že zbývající část výdajů je vykázána v žádostech o platbu či fakturách, jež ve vzorku zahrnutý nejsou. Znamé chyby jsou zpracovávány stejným způsobem jako chyby systémové.

2.3. Náhodné chyby

Chyby, které nejsou považovány za systémové, jsou klasifikovány jako chyby náhodné. Toto pojetí počítá s pravděpodobností, že se náhodné chyby zjištěné v auditovaném vzorku vyskytnou i v neauditovaném základním souboru, neboť vzorek je pro tento soubor reprezentativní. Náhodné chyby je tedy nutno zohledňovat při výpočtu předpokládané chybovosti – viz oddíl 2.6 těchto pokynů.

2.4. Neobvyklé chyby

Ve výročních kontrolních zprávách předložených do konce roku 2010 hlásily auditní orgány v řadě případů „neobvyklé chyby“, v důsledku čehož byla vykazována nižší předpokládaná chybovost, než jaká měla být.

Vzhledem k reprezentativnímu charakteru statistického vzorku vůči základnímu souboru by měly být „neobvyklé chyby“ akceptovány pouze za zcela výjimečných a řádně odůvodněných okolností. Časté uchylování se k tomuto pojmu bez řádného zdůvodnění totiž může podryt spolehlivost výroku auditora.

Auditní orgán je povinen v rámci VKZ poskytnout vysoký stupeň jistoty, že neobvyklá chyba není reprezentativní pro základní soubor, a popsat doplňující auditorské postupy, které provedl s cílem získat informace o přítomnosti neobvyklé chyby, jak vyžaduje standard ISA č. 530.

Uvedený standard dále specifikuje:

⁵ Může se například jednat o určitou chybu zaznamenanou v rámci operace spolufinancované pod prioritní osou, která souvisí s finančním inženýrstvím. Může se stát, že se tato chyba vyskytne v dalších operacích ve stejné prioritní ose. O tom, zda se jedná o tento případ, rozhoduje AO ve spolupráci s ŘO/ZS. Jak již ale bylo řečeno, měla by být do výpočtu předpokládané chybovosti zahrnuta každá chyba zjištěná ve vzorku (vyjma řádně odůvodněných neobvyklých chyb), a to z prostého důvodu, že je daný vzorek pro základní soubor reprezentativní.

„A.19. Jestliže auditor definoval nesprávnost jako neobvyklou chybu, je možné ji při projekci nesprávností na základní soubor vyloučit. Nicméně důsledky takové nesprávnosti, zůstane-li neopravena, je přesto nutné zohlednit společně s projekcí nesprávností, které nejsou posouzeny jako neobvyklé chyby.“

„A.22. V případě testů detailních údajů je auditorovým nejlepším odhadem nesprávnosti v základním souboru součet projektované nesprávnosti a případné neobvyklé chyby. Jestliže je součet předpokládané nesprávnosti a případné neobvyklé chyby vyšší než přípustná nesprávnost, vzorek není přiměřeným základem pro závěry auditora o testovaném základním souboru. (...)"

Uvedené znamená, že pokud se AO rozhodne vyloučit neobvyklou chybu z výpočtu předpokládané chybovosti, musí výši této neobvyklé chyby, pokud nebyla opravena, zahrnout do výpočtu celkové předpokládané chybovosti v souladu s oddílem 5.1 těchto pokynů. Pokud neobvyklá chyba opravena byla, pak do celkové předpokládané chybovosti započítávána není. Popsaný přístup se uplatňuje pouze v případě neobvyklých chyb vzhledem k jejich mimořádnému charakteru, který upravuje citovaný auditorský standard.

2.5. Chyby ve spojitosti s nedokončeným řízením o sporných otázkách

Do celkové předpokládané chybovosti by měly být zahrnuty chyby konstatované ve zjištěních, o nichž hovoří závěrečná zpráva o auditu, tj. poté, co bylo s auditovaným subjektem ukončeno řízení o sporných otázkách.

V řádně odůvodněných případech, kdy toto řízení nebylo do předložení VKZ ukončeno, by mohla tato skutečnost zakládat omezení rozsahu auditu a AO by mohl na základě vlastního odborného úsudku vydat výrok s výhradou. V takovém případě by měl AO ve výroku uvést, zdali má toto omezení dopad na vykázané výdaje, a pokud ano, měl by tento dopad kvantifikovat⁶.

V závislosti na fázi řízení o sporných otázkách v rámci auditu má AO tyto možnosti: i) zohlednit chyby zjištěné při tomto auditu ve výpočtu předpokládané chybovosti (ve smyslu oddílu 2.6 těchto pokynů), nebo ii) ve svém výroku popsat toto omezení rozsahu auditu, kvantifikovat nesrovnalosti a uvést, zdali by touto potenciální nesrovnalostí byla významně ovlivněna celková chybovost (tj. zdali by celková předpokládaná chybovost včetně této nesrovnalosti zakládala celkovou chybovost nad 2 %).

Nadále však platí následující pravidlo: *„Chybovost, jež má být uvedena ve výroční kontrolní zprávě, bude obvykle založena na konečných výsledcích auditu (po řízení o sporných otázkách) ve vztahu k vzorku vybranému pro dané referenční období. Může se však stát, že po dalších přijatých krocích v souladu se správními/auditními postupy lze vyvodit závěr, že chyba není nakonec považována za chybu. V důsledku toho je případně nutno aktualizovat chybovost uvedenou v předchozích zprávách.“⁷*

⁶ Viz oddíl 7 pokynů k VKZ a stanoviskům.

⁷ Viz poznámka pod čarou č. 9 v pokynech k VKZ a stanoviskům.

2.6. Celková předpokládaná chybovost

Auditní orgán by měl ve VKZ uvést i celkovou předpokládanou chybovost a porovnat ji s prahem významnosti, tak aby mohl vyvodit závěry o základním souboru; uvedené vyplývá z druhého pododstavce čl. 17 odst. 4 nařízení Komise (ES) č. 1828/2006.

Druhý pododstavec tohoto ustanovení říká, že „*u operačních programů, jejichž předpokládaná chybovost se nachází nad úrovní významnosti, analyzuje auditní orgán její význam a provede nezbytná opatření, včetně vhodných doporučení, která uvede ve výroční kontrolní zprávě*“.

Celková předpokládaná chybovost odpovídá odhadovanému dopadu chyb v řídicích a kontrolních systémech a je vyjádřena procentem ze základního souboru za rok N.

Celková předpokládaná chybovost by měla odrážet analýzu, kterou provedl AO na chybách odhalených při auditech operací podle čl. 62 odst. 1 písm. b) nařízení (ES) č. 1083/2006.

Celková předpokládaná chybovost odpovídá úhrnu těchto chyb: předpokládaných náhodných, systémových a neopravených neobvyklých chyb – viz graf v příloze 1 těchto pokynů.

Jsou-li v auditovaném vzorku zjištěny systémové chyby a je-li přesně vymezen jejich rozsah v neauditovaném základním souboru, pak se systémové chyby související se základním souborem započtou do celkové předpokládané chybovosti. Pokud k tomuto vymezení nedojde před předložením VKZ, je pro účely výpočtu předpokládané míry náhodných chyb nutno k systémovým chybám přistupovat jako k chybám náhodným.

Pokud jde o náhodné chyby, výpočet předpokládané chybovosti se liší v závislosti na zvolené metodě pro výběr vzorků popsané v auditní strategii. K výpočtu předpokládané chybovosti viz oddíl 6.3 až 6.6 Komise vydaných pokynů k výběru vzorků, kde jsou uvedeny příklady metod výběru vzorků a jejich použití. Obecně platí tyto zásady:

- Používá-li AO k výběru vzorku metodu MUS, odpovídá předpokládaná míra náhodných chyb nejpravděpodobnější chybovosti (MLE – angl. *most likely error*).
- Podobně by měl AO vypočítat dosaženou přesnost a určit horní a spodní mezní hodnoty takto získané také pro odhad rozdílu.
- U nestatistického výběru vzorků se k výpočtu předpokládané chybovosti používá „formálního přístupu“. Jeho vysvětlení podává oddíl 6.6 pokynů k výběru vzorků, kde je zároveň uveden i příklad použití. Pokud se při nestatistickém výběru vzorku používá jiné metody nežli uvedeného „formálního přístupu“, není prováděna extrapolace chybovosti, tj. jako předpokládaná chybovost se použije chybovost vzorku.

Všechny chyby by měl AO kvantifikovat a započítat do celkové předpokládané chybovosti; výjimkou je případ uvedený v oddílu 2.4 těchto pokynů. Bez tohoto vyčíslení nelze chybovost pokládat za spolehlivou, neboť je pravděpodobně podhodnocena. V takovém případě by měl být vydán výrok s výhradou.

Obecně vzato je při výpočtu celkové předpokládané chybovosti nutno zohlednit veškeré zjištěné chyby. Mimořádné případy, kdy toto pravidlo neplatí, uvádí oddíl 8 těchto pokynů.

2.7. Celková předpokládaná chybovost a posuzování řídicích a kontrolních systémů

Pokud celková předpokládaná chybovost přesahuje úroveň významnosti 2 %, je to známkou toho, že vykázané výdaje jsou ve významném rozsahu neoprávněné, a tedy že řídicí a kontrolní systém (ŘKS) nefunguje správně.

Bod 2 přílohy IV nařízení (ES) č. 1828/2006 vyžaduje, aby auditní orgán spojil výsledky auditů systému a auditů operací k dosažení velkého stupně jistoty o účinném chodu ŘKS.

V souladu s doporučením k hodnocení ŘKS⁸ by měl AO na základě provedených auditů systémů (s ohledem na možnou existenci kompenzačních kontrol) vyjádřit pro jednotlivé systémy celkový závěr, z něhož bude vycházet při sestavování svého výroku.

Oddíl 6 pokynů k VKZ a stanoviskům již uvádí několik případů, jež musí AO zvážit při posuzování celkové míry jistoty, která plyne z auditů systému a operací.

Pokud se AO domnívá, že ŘKS spadá do kategorie 2, a celková předpokládaná chybovost nedosahuje prahu významnosti 2 %, může vydat výrok bez výhrad.

Je-li však ŘKS klasifikován v kategorii 1 nebo 2 a celková předpokládaná chybovost překračuje práh významnosti 2 %, je to – i přes relativně kladné hodnocení, k němuž AO na základě auditů systémů dospěl – známkou toho, že ŘKS ve skutečnosti nefunguje natolik účinně, aby zajišťoval prevenci, zjišťování a nápravu nesrovnalostí a získání neoprávněně vyplacených částek zpět. V takovém případě se považuje za vhodné vydat výrok s výhradou.

Domnívá-li se AO, že ŘKS spadá do kategorie 3 nebo 4, je považováno za vhodné vydat výrok s výhradou⁹ i tehdy, nedosahuje-li celková předpokládaná chybovost 2 %. Auditní orgán by se měl spoléhat na svůj odborný úsudek při posuzování toho, zdali auditů systémů, na jejichž základě byl ŘKS zařazen do kategorie 3, vycházejí ze zjištění, která by nemohla být odhalena při auditech operací (jedná se např.

⁸ Toto doporučení odkazuje na čtyři kategorie pro hodnocení systémů: kategorie 1: funguje dobře, je zapotřebí jen menších zlepšení (vysoká míra spolehlivosti); kategorie 2: funguje, ale je zapotřebí určitých zlepšení (průměrná míra spolehlivosti); kategorie 3: funguje jen zčásti, je zapotřebí podstatných zlepšení (průměrná míra spolehlivosti); kategorie 4: v podstatě nefunguje (nízká míra spolehlivosti).

⁹ Výraz „je považováno za vhodné“ naznačuje, že je k vyvození náležitých závěrů z auditu zapotřebí odborného úsudku AO.

o auditu systémů, jejichž předmětem jsou ŘKS, které byly po roce N změněny, a tedy snižují míru jistoty, kterou poskytují auditu operací, jejichž předmětem jsou výdaje za uvedený rok).

Je-li ŘKS zařazen do kategorie 3 či 4 a překračuje-li celková předpokládaná chybovost 2 %, je nutno vydat výrok s výhradou či výrok záporný. Rozlišení mezi výrokem s výhradou a záporným výrokem závisí na závažnosti chyb a rozsahu chybovosti.

3. UVÁDĚNÍ CHYBOVOSTI VE VÝROČNÍCH KONTROLNÍCH ZPRÁVÁCH PŘEDKLÁDANÝCH PROSTŘEDNICTVÍM SYSTÉMU SFC 2007

Výše zmíněné údaje by měly být vykázané v části VKZ, která se týká auditů vzorku operací.

Mimoto by měl „přehled vykázaných výdajů a auditů vzorků“ přikládán k výroční kontrolní zprávě (jak vyplývá z tabulky 9 přílohy VIII nařízení (ES) č. 1828/2006) uvádět údaje o chybovosti zjištěné v daném vzorku a o celkové předpokládané chybovosti (ve smyslu bodu 2.6) – viz příloha 2 tohoto dokumentu.

Výroční kontrolní zpráva je Komisi předkládána prostřednictvím systému SFC 2007. Modul v systému SFC 2007 obsahuje výše zmiňovaný přehled, který musí AO vyplnit. Údaje o celkové předpokládané chybovosti se vkládají do samostatného sloupce za sloupec „částka a procenta (chybovost) neoprávněných výdajů v náhodném vzorku“. Pro účely předkládání VKZ za rok 2011 byl stávající přehled v SFC 2007 upraven tak, aby nedocházelo k technickým problémům, které se objevily v předcházejícím roce.

Jakkoli je z metodického hlediska správné uvádět u programů sledovaných v jednom společném ŘKS jediný údaj o chybovosti, nemusí pro všechny tyto programy platit vždy tentýž výrok auditora.

Podle čl. 62 odst. 1 písm. d) nařízení Rady (ES) č. 1083/2006 platí, že „pokud se pro několik operačních programů používá společný systém, mohou být informace podle bodu i) součástí jediné zprávy a stanovisko a prohlášení vydaná podle bodů ii) a iii) mohou zahrnovat všechny dotyčné operační programy.“

Pokud však z auditů systémů či analýzy chyb odhalených ve společném vzorku vyplývá, že určitý program sledovaný v rámci společného ŘKS vykazuje zvláštní nedostatky, může AO zvážit, zdali pro tento zvláštní program nevydá odlišný výrok. Tuto možnost vyplnit odlišné výroky k jednotlivým programům – byť tyto programy spadají pod tentýž ŘKS – dává auditnímu orgánu systém SFC 2007.

4. NEDOSTATEČNÉ VÝROKY AUDITORŮ

Na základě zkušeností s předkládáním VKZ za rok 2010 pokládá Komise výroky auditorů za nedostatečné v těchto případech:

- výrok je vydán bez výhrad, přestože u výdajů za rok N neproběhl audit operací;
- výrok je vydán bez výhrad, přestože AO neauditoval všechny operace ve vzorku;

- výrok je vydán bez výhrad, přestože celková předpokládaná chybovost přesahovala úroveň významnosti či přestože audity systémů odhalily značné slabiny, avšak vnitrostátní orgány nepřijaly před zveřejněním výroku auditora příslušná nápravná opatření;
- vydání výroku bylo odmítnuto kvůli probíhajícímu řízení o sporných otázkách týkajících se auditů operací.

5. NÁPRAVNÁ OPATŘENÍ

5.1. Pojetí opravené chyby pro účely stanovení výroku auditora

Všechny chyby odhalené ve vzorku, jež AO auditoval, musí být oznámeny v souladu s článkem 28 nařízení (ES) č. 1828/2006 ve znění nařízení (ES) č. 846/2009 a musí být opraveny a nahlášeny podle pokynů k výběru vzorků.

Podle článku 70 nařízení (ES) č. 1083/2006 a článku 70 nařízení Rady (ES) č. 1198/2006 jsou členské státy povinny napravovat nesrovnalosti a získávat zpět neoprávněně vyplacené částky. Mají přitom dvě možnosti:

- 1) neoprávněné výdaje v programu zrušit, a to ihned, když nesrovnalost odhalí; za tímto účelem tyto výdaje odečtou z dalšího výkazu výdajů, a prostředky EU tak uvolní pro přidělení na jiné závazky, nebo
- 2) výdaje v programu prozatím ponechat do doby, dokud nebude znám výsledek řízení o zpětném získání neoprávněně vyplaceného grantu od příjemců, a odečíst je v příštím výkazu výdajů až v okamžiku, kdy je příslušná částka získána zpět.

Jak vyplývá z citovaného právního předpisu, je chyba pokládána pro účely těchto pokynů za opravenou, jestliže byly neoprávněné výdaje (zrušením částky či jejím zpětným získáním) odečteny ve výkazu výdajů předloženém Komisi nebo jestliže byly předmětné výdaje zaevidovány v účetním systému certifikačního orgánu jako nevyřízený případ zpětného získání.

5.2. Nápravná opatření jakožto následné události

Na základě analýzy výsledků auditů systémů a auditů operací, kterou AO uvedl ve zprávě, musí členský stát (řídící nebo certifikační orgán v souladu s ŘKS) následně přijmout nezbytná nápravná opatření.

Pokud členský stát tato opatření provede ještě před předložením VKZ Komisi a pokud má AO dostatečné důkazy o jejich účinné realizaci, měla by být tato opatření ve VKZ uvedena, aby bylo doloženo, že vnitrostátní orgány vyvodily ze zjištěných chyb náležitá opatření.

Tato nápravná opatření lze pokládat za následné události, jež nastaly po auditovaném období a jež může AO zohlednit při určování míry jistoty a vydávání výroku. V souladu s předchozími pokyny o VKZ¹⁰ „některé následné události mohou mít významný dopad na fungování řídicích a kontrolních systémů a/nebo

¹⁰ Viz oddíl 8 pokynů k VKZ a stanoviskům.

výhrady (v případě stanoviska s výhradami nebo záporného stanoviska), proto je auditní orgán nemůže opomenout“. Tyto události mohou představovat buď pozitivní kroky (např. nápravná opatření realizovaná po auditovaném období), nebo mít dopad negativní (např. nedostatky v systému či chyby odhalené po auditovaném období).

Auditní orgán může vydat výrok bez výhrad, jestliže v důsledku přijatých nápravných opatření bylo riziko významných nedostatků v řídicím a kontrolním systému zredukováno na náležitou úroveň, tj. jestliže ohrožená částka mezi výdaji vykázanými v roce N nepřekračuje po realizaci těchto nápravných opatření 2 % těchto výdajů (výjimka platí pro ŘKS původně zařazené do kategorie 4, viz oddíl 2.7).

Spočívají-li nápravná opatření v opravě neoprávněných výdajů, může k nim AO přihlídnout pro účely uvedené v předchozím odstavci pouze tehdy, jestliže oprava souvisejících výdajů proběhla v souladu s oddílem 5.1.

Nápravným opatřením ve výše uvedeném smyslu není případ, kdy certifikační orgán výdaje předběžně zadrží. Auditní orgán však může toto předběžné zadržení výdajů posoudit jakožto následnou událost, pokud k němu došlo předtím, než byla Komisi předložena VKZ a pokud se CO výslovně písemně (např. v dopise adresovaném Komisi) zaváže, že předmětné výdaje vykáže až poté, co získá přiměřenou jistotu o legalitě a správnosti souvisejících operací a co Komisi vyrozumí o opatřeních přijatých k získání této jistoty a o stanovisku AO o přiměřenosti těchto opatření.

Spočívají-li nápravná opatření v přijetí akčního plánu, může k nim AO pro výše uvedené účely přihlídnout pouze tehdy, byla-li tato opatření účinně realizována a má-li o tom AO jednoznačné důkazy.

Celková předpokládaná chybovost by však měla každopádně zůstat tatáž, tj. neměla by být těmito nápravnými opatřeními ovlivněna a měla by být uvedena ve VKZ.

5.3. Možnost 1: Extrapolovaná finanční oprava

Členský stát (řídicí orgán či certifikační orgán v souladu s ŘKS) může poté, co se dozví o celkové předpokládané chybovosti (uvedené ve VKZ), rozhodnout o tom, že vykázané neoprávněné výdaje opraví. Pro tento účel může na celkové neauditované výdaje operačního programu za rok N použít extrapolovanou finanční opravu.

Výše uvedený přístup je na rozhodnutí členského státu a není povinný.

Tato extrapolovaná oprava se uplatní na celý neauditovaný základní soubor poté, co budou opraveny chyby ve vzorku. Příslušný postup je tento: extrapolovaná finanční oprava = předpokládaná chybovost * neauditované výdaje.

5.4. Možnost 2: Oprava jednotlivých druhů chyb

Předmětem opravy by měly být všechny chyby, včetně chyb známých a neobvyklých.

Pokud jde o chyby systémové, měl by AO pro účely VKZ potvrdit, že:

- je stanovena celková výše výdajů vykázaných vůči Komisi, které jsou těmito systémovými chybami ovlivněny, a že odpovědné orgány přijmou co nejdříve nezbytnou nápravu¹¹. Systémové chyby v neauditovaných výdajích může vymezit ŘO pod dohledem AO. V praxi by to znamenalo, že by AO přezkoumal kvalitu práce řídicího orgánu a podal Komisi výslovné písemné potvrzení o její náležité úrovni a o odsouhlasení závěrů;
- v zájmu zmírnění rizika významných chyb v budoucích výkazech výdajů by se měly odpovědné vnitrostátní orgány zavázat k realizaci nápravného akčního plánu, jenž stanoví přísné lhůty pro nápravu systémových nedostatků. Tento akční plán by měl být jasně a stručně popsán ve VKZ.

Náhodné chyby mohou být buď jediným zdrojem chyb zjištěným v auditovaném vzorku nebo se mohou vyskytovat vedle chyb systémových (jejichž zjišťování a řešení je popsáno výše). Jak je uvedeno v oddílu 2.3 těchto pokynů, pojem náhodné chyby předpokládá, že jsou těmito chybami pravděpodobně postiženy i neauditované výdaje. AO by měl tudíž vypočítat ohrožené výdaje, a to tím způsobem, že na neauditované výdaje, z nichž odečte výdaje ovlivněné systémovými chybami, použije předpokládanou chybovost (jež souvisí s náhodnými chybami zjištěnými v auditovaném vzorku operací). Ohrožená výše výdajů vykázaných v roce N by měla být uvedena ve VKZ a členský stát by z ní měl vyvodit náležitá následná opatření.

5.5. Započtení s výdajovou „rezervou“

Může nastat situace, že členský stát vykáže vůči Komisi v roce N+1 v souvislosti s určitou operací vyšší výdaje, než s jakými se původně počítalo v rozpočtu na rok N. V takovém případě vzniká tzv. výdajová „rezerva“.

Příklad: Rozpočtové výdaje na projekt činí 100 000 EUR a z veřejných zdrojů mohou být financovány ze 40 %, tedy do výše 40 000 EUR. Za projekt byly nakonec vykázané výdaje ve výši 110 000 EUR a projektu byl udělen grant v maximální možné výši 40 000 EUR. Při auditu vykázaných výdajů ve výši 110 000 EUR zjistí AO nezpůsobilé výdaje ve výši 9 000 EUR. Vnitrostátní orgány však následně nemusí vydat příkaz k vrácení částky ze strany příjemce, neboť způsobilé výdaje, které zakládají nárok příjemce na grant v maximální výši 40 000 EUR, nadále dosahují dostatečné výše.

Další příklad: Rozpočtové výdaje na projekt činí 100 000 EUR a z veřejných zdrojů mohou být financovány ze 40 %, tedy do výše 40 000 EUR. Za projekt byly nakonec vykázané výdaje ve výši 110 000 EUR. Při auditu těchto vykázaných výdajů ve výši 110 000 EUR zjistí AO nezpůsobilé výdaje ve výši 15 000 EUR. Vnitrostátní orgány by proto měly příjemci vystavit příkaz k vrácení částky 5 000 EUR, neboť výše chyby přesáhla prahovou hodnotu (100 000 EUR). Příjemce má nárok na grant v maximální výši 38 000 EUR (95*40 %).

¹¹ Viz čl. 98 odst. 4 nařízení (ES) č. 1083/2006.

6. DOPADY VYSOKÉ CHYBOVOSTI NA VÝBĚR VZORKŮ

Je-li celková předpokládaná chybovost vysoká, může to být známkou toho, že předpoklady, z nichž se vycházelo při plánování výběru vzorků, nebyly správné, např. že předpokládaná chybovost byla stanovena příliš nízkou nebo úroveň spolehlivosti zjištěná při provedení testů kontrol příliš vysoko.

Standard ISA č. 530 (viz bod 5 přílohy 3 tohoto standardu) vyjadřuje tento pohled následujícími slovy:

„Čím větší je nesprávnost, kterou auditor v základním souboru očekává, tím větší musí být velikost vzorku, aby auditor mohl provést přiměřený odhad skutečné výše nesprávnosti v základním souboru. Faktory, které auditor zohlední při vyhodnocování výše očekávané nesprávnosti, zahrnují míru subjektivity při stanovení hodnoty položek, výsledky vyhodnocení rizik, výsledky testů kontrol, výsledky auditorských postupů provedených v předchozích účetních obdobích a výsledky jiných testů věcné správnosti.“

Na základě získaných zkušeností je nutno při dalším výběru vzorků zohlednit vhodnější parametry.

- Pokud AO používá pro výběr operací určených k auditu metodu MUS, měl by za běžných okolností použít nízkou očekávanou míru chybovosti (např. 10 % úroveň významnosti, případně 0,2 %, je-li významnost nastavena na 2 %¹²). Pokud však z výsledků příslušného vybraného vzorku vyplývá předpokládaná chybovost vyšší než 2 %, může AO – jak je uvedeno v oddílu 6 pokynů k výběru vzorků – zvážit využití jiné metody výběru vzorků. Tyto metody jsou uvedeny v přetištěné tabulce níže¹³.

•

Variabilita souboru	Předpokládaná chybovost	Doporučený přístup
nízká	nízká	variabilní výběr vzorků – výběr vzorků podle peněžních jednotek
vysoká	nízká	výběr vzorků podle peněžních jednotek
nízká	vysoká	variabilní výběr vzorků
vysoká	vysoká	seskupení nebo stratifikace (plus vhodná metoda výběru vzorků)

¹² Jak uvádí příloha IV nařízení (ES) č. 1828/2006, maximální úroveň významnosti odpovídá 2 %. Auditní orgán může stanovit nižší procentní hodnotu.

¹³ Viz oddíl 6 uvedených pokynů.

7. NEJPRÁVDĚPODOBNEJŠÍ CHYBOVOST A HORNÍ LIMIT CHYBOVOSTI

Podle pokynů k výběru vzorků je kromě chybovosti vzorku a nejpravděpodobnější chybovosti rovněž třeba vypočítat a ve VKZ uvést spodní a horní limit chybovosti.

Pokyny Komise pro auditní orgány ohledně metod výběru vzorků uvádí¹⁴ v souvislosti s hodnocením chyb a výpočtem předpokládané chybovosti po analýze vzorku vybraného metodou MUS toto:

- *„Horní limit nesprávnosti je nutno vypočítat jako součet promítnutých chyb, základní míry přesnosti (...) a přírůstkové tolerance pro rozšíření disparity přesnosti.*
- *Auditor také může vypočítat velikost potřebného doplňkového vzorku, a to tak, že ve vzorci pro výpočet intervalu vzorku nahradí původní předpokládanou míru nesprávnosti nejpravděpodobnější mírou nesprávnosti určenou na základě vyhodnocení vzorku, a následně může určit interval a celkovou velikost vzorku na základě těchto nových předpokladů. Počet položek doplňkového vzorku lze určit odečtením původní velikosti vzorku od nové velikosti vzorku. K výběru položek lze použít nový interval vzorku. Vybírat je nutno ty položky, které ještě nejsou ve vzorku zahrnuty.*
- *Jestliže například zjistíme jednu nesrovnalost v hodnotě 300 EUR (25 %), tzn. že předpokládaná (promítnutá, projektovaná) míra nesprávnosti je 1 000 EUR při přípustné míře nesprávnosti v hodnotě 5 000 EUR a peněžním intervalu metody MUS v hodnotě 4 000 EUR při 95% úrovni spolehlivosti (faktor spolehlivosti 3), dostaneme horní limit nesprávnosti ve výši 13 750 EUR. Toto číslo je součtem:*
 - *promítnuté míry nesprávnosti v hodnotě 1 000 EUR,*
 - *základní míry přesnosti 4 000 EUR x 3 = 12 000 EUR a*
 - *tolerance $(4,75 - 3 - 1) \times 1\,000 = 750$ EUR (4,75 je faktor spolehlivosti (RF) pro 1 nesrovnalost při 95% úrovni spolehlivosti, 3 je faktor spolehlivosti (RF) pro nulový výskyt nesrovnalostí při 95% úrovni spolehlivosti).*
- *Tento horní limit je vyšší než přípustná míra nesprávnosti, a tudíž můžeme učinit závěr, že míra nesprávnosti na úrovni celého souboru je vyšší než přípustná míra významnosti. Také můžeme učinit závěr, že s 95% jistotou dosahuje nesprávnost na úrovni celého souboru nejvýše hodnoty 13 750 EUR.*
- *Při uplatnění statistické metody odhadne auditní orgán nejpravděpodobnější míru nesprávnosti v souboru a porovná ji s úrovní významnosti za účelem posouzení výsledků.“*

¹⁴ Viz pokyny pro auditní orgány ohledně metod výběru vzorků, poslední dva odstavce na s. 32 a první odstavec na s. 33 a dále druhý odstavec na s. 41 (v anglickém znění: první tři odstavce na s. 32 a poslední odstavec na s. 40).

Pokud se pro výběr vzorku auditovaných operací použije metoda MUS, považuje se za předpokládanou míru náhodných chyb nejpravděpodobnější chybovost (MLE). Tato chybovost je součástí celkové předpokládané chybovosti, kterou je nutno porovnat s prahem významnosti ve výši 2 %. Jsou-li všechny chyby zjištěné ve vzorku pokládány za náhodné, odpovídá celková předpokládaná chybovost předpokládané míře náhodných chyb.

Aby byly dodrženy požadavky MUS, je vždy zapotřebí provést i analýzu horního limitu chybovosti (angl. *Upper Error Limit*, UEL).

Pokyny mezinárodní organizace INTOSAI¹⁵ „představují společný základ, který lze využít (...) při jakémkoli typu auditů činností EU (...)“¹⁶. Pokyn č. 23¹⁷ hovoří o tom, že pokud „horní limit chybovosti překročí přípustnou míru chybovosti, avšak nejpravděpodobnější chybovost je nižší než přípustná chybovost“, měl by auditor zvážit:

- „vznesení požadavku vůči auditované jednotce, aby prošetřila zjištěné chyby nebo výjimky a další možný výskyt chyb nebo výjimek. To může vést k provedení dohodnutých úprav v účetní závěrce;
- provedení dalších testů s cílem snížit rizika výběru vzorků, a tudíž i toleranci, která musí tvořit součást hodnocení výsledků;
- použití alternativních auditorských postupů s cílem získat dodatečnou jistotu.“

Při výběru jedné z výše uvedených možností by se měl AO řídit svým odborným úsudkem a zvolený postup by měl uvést ve VKZ.

8. ZVLÁŠTNÍ PŘÍPADY

8.1. Chyby zjištěné auditním orgánem ve výdajích, které za neoprávněné považoval i řídicí orgán, zprostředkující subjekt nebo certifikační orgán

8.1.1. Nesrovnalosti již odhalené, které jsou předmětem opatření ze strany ZS/ŘO/CO, avšak nejsou opraveny předtím, než AO sestaví vzorek

Jak je uvedeno výše, je obecně vzato při výpočtu předpokládané chybovosti nutno zohlednit a ve výroční kontrolní zprávě vykázat veškeré zjištěné nesrovnalosti.

K nim patří i nesrovnalosti, které ještě před auditním orgánem AO (při auditech operací) v době před sestavením jeho vzorku odhalil jiný vnitrostátní subjekt (řídicí

¹⁵ Viz <http://eca.europa.eu/portal/pls/portal/docs/1/133817.PDF>.

¹⁶ Viz bod 6 Technického úvodu k pokynům INTOSAI.

¹⁷ Pokyn INTOSAI č. 23 se v souladu se svým bodem 6.1 vztahuje na „výběr vzorků pro účetní audit (včetně přezkoumání legality a správnosti operací)“.

orgán (ŘO), zprostředkující subjekt (ZS) či certifikační orgán (CO)), které však členský stát do termínu předložení VKZ neopravil¹⁸.

Pokud však existuje písemný důkaz o tom, že příslušné vnitrostátní orgány (ŘO, ZS nebo CO) **zjistily nesrovnalost a** ještě předtím, než AO sestavil vzorek, **přijímaly nezbytná opatření** a že příslušná neoprávněná částka byla opravena předtím, než byla předložena VKZ, lze k této nesrovnalosti při projekci chyb nalezených ve vzorku na základní soubor nepřihlížet.

Řešení této nesrovnalosti by měla v oddílu věnovaném auditům operací uvést a vysvětlit VKZ.

Podle obecné zásady by měl ŘO zajistit, aby ověřování, jež provádí (administrativní, dokumentární ověření a ověřování operací na místě), zaručovala prevenci, odhalování a nápravu nesrovnalostí ještě předtím, než jsou výdaje vykázány Komisi.

8.1.2. Nesrovnalosti, které při kontrolách odhalil ZS nebo ŘO, avšak nejsou dostatečně opraveny předtím, než AO sestaví vzorek

Pokud AO při auditu zjistí, že ZS či ŘO v rámci své kontroly již zaznamenal určitou nesrovnalost, avšak použil nižší opravný koeficient, než jaký měl podle názoru AO použít, je třeba při výpočtu celkové či předpokládané chybovosti zohlednit rozdíl mezi i) částkou plynoucí z uplatnění opravného koeficientu stanoveného AO a ii) částkou skutečně opravenou (ve výši vykázané vůči Komisi předtím, než AO sestavil vzorek).

8.1.3. Nesrovnalosti u výdajů, jež byly "odcertifikované" poté, co AO sestavil vzorek

Auditní orgán může poté, co sestaví vzorek operací, zjistit mezi auditovanými operacemi neoprávněné výdaje, jež byly členským státem "odcertifikované". Pokud jde o praktická opatření, jež by měl AO přijmout v případě auditů na místě, přichází v úvahu dvě možnosti:

- (1) V případě, že se u těchto neoprávněných výdajů, jež byly "odcertifikované", jedná o všechny výdaje na danou operaci, která je zahrnuta do vzorku vybraného auditním orgánem, není tento subjekt povinen audit takovéto operace na místě provádět. Vzorek by neměl být modifikován, tzn. že dotčená operace by neměla být nahrazována jinou.
- (2) V případě, že se u těchto neoprávněných výdajů, jež byly "odcertifikované", jedná pouze o část výdajů na danou operaci, která je zahrnuta do vzorku vybraného auditním orgánem, měl by tento orgán auditovat operaci na místě, aby zjistil, zdali chyby neobsahuje i ta její část, jež "odcertifikovaná" nebyla...

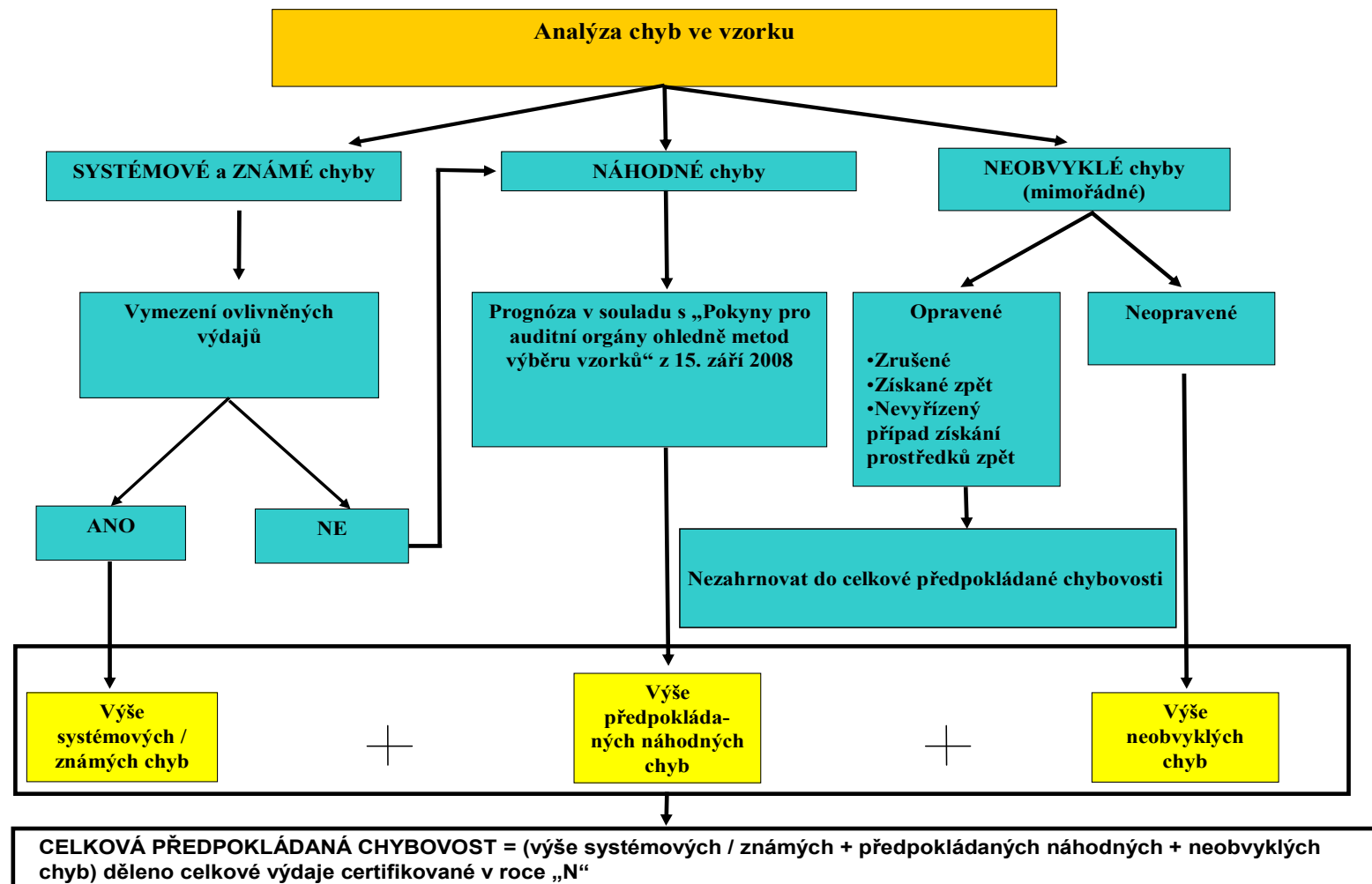
¹⁸ Jak je uvedeno výše, lze tuto opravu provést tak, že se neoprávněné výdaje odečtou (při jejich současném zrušení či zpětném získání) ve výkazu výdajů předloženém Komisi nebo že certifikační orgán ve svém účetním systému zaeviduje předmětné výdaje jako nevyřízený případ zpětného získání.

V obou případech by měly být tyto neoprávněné výdaje zohledněny v míře chybovosti.

8.2. Vzájemná kompenzace chyb, jež plynou z nadhodnocených a podhodnocených výdajů, za účelem dosažení celkové nejpravděpodobnější chybovosti

Chyby plynoucí z vyplacení a vykázání nižších výdajů, než které měly být příjemci vyplaceny a vykázány, se při výpočtu chybovosti vzorku (a stejně tak i předpokládané chybovosti) pro účely VKZ nezohledňují.

PŘÍLOHA 1 – CELKOVÁ PŘEDPOKLÁDANÁ CHYBOVOST



PŘÍLOHA 2 – PŘEHLED VYKÁZANÝCH VÝDAJŮ A AUDITŮ VZORKŮ

Fond	Reference (číslo kódu CCI)	Program	Výdaje vykázané v referenčním roce	Výdaje v referenčním roce, u nichž byl proveden audit na náhodném vzorku		Částka a procenta (chybovost) neoprávněných výdajů v náhodném vzorku ¹⁹		Celková předpokládaná chybovost ²⁰	Ostatní výdaje, u nichž byl proveden audit ²¹	Výše neoprávněných výdajů v jiném vzorku výdajů	Kumulativně vykázané výdaje celkem	Kumulativně auditované výdaje celkem ²² jako procento z celkových kumulativně vykázaných výdajů
				Částka ²³	% ²⁴	Částka	%					

¹⁹ Týká-li se náhodný vzorek více než jednoho fondu nebo programu, poskytují se informace o částce a procentu (chybovosti) neoprávněných výdajů za celý vzorek a nelze je uvádět na úrovni programu či fondu.

²⁰ V případě nestatistického výběru vzorků z malých souborů je uváděna chybovost vzorku. Pojem celkové předpokládané chybovosti je vysvětlen v oddílu 2.6 těchto pokynů.

²¹ Výdaje z doplňkového vzorku a výdaje z náhodného vzorku v jiném než referenčním roce (částka).

²² Tato položka zahrnuje auditované výdaje z náhodného vzorku i ostatní auditované výdaje.

²³ Výše výdaje, u něhož byl proveden audit.

²⁴ Procento výdajů, u nichž byl proveden audit, v poměru k výdajům vykázaným Komisi v referenčním roce.