



EUROPESE COMMISSIE

Directoraat-generaal Regionaal beleid

Directoraat-generaal Werkgelegenheid, sociale zaken en gelijke kansen

RICHTSNOEREN VOOR DE BEHANDELING VAN IN JAARLIJKSE CONTROLEVERSLAGEN VERMELDE FOUTEN

(Bijlage bij de Richtsnoeren voor jaarlijkse controleverslagen en adviezen van
18/02/2009, ref. COCOF 09/0004/01-EN)

Dit is een werkdocument dat is opgesteld door de diensten van de Commissie. Op basis van het geldende Gemeenschapsrecht biedt het overheidsinstanties, beroepsbeoefenaren, begunstigen of potentiële begunstigen en andere instanties die betrokken zijn bij het toezicht op, en de controle of uitvoering van het cohesiebeleid technische richtsnoeren voor de wijze waarop de communautaire regels op dit gebied moeten worden uitgelegd en toegepast. Het werkdocument heeft tot doel aan te geven hoe de diensten van de Commissie deze regels uitleggen en interpreteren, zodat de uitvoering van operationele programma's wordt vergemakkelijkt en goede praktijken worden aangemoedigd. Deze richtsnoeren doen echter geen afbreuk aan de interpretatie van het Hof van Justitie en het Gerecht van eerste aanleg, noch aan de zich ontwikkelende besluitvormingspraktijk van de Commissie.

Inhoudsopgave

LIJST VAN ACRONIEMEN.....	4
VERKLARENDE WOORDENLIJST	5
1. INLEIDING.....	7
2. BEOORDELING VAN FOUTEN	8
2.1. Aanpak uiteengezet in eerdere richtsnoeren van de Commissie	8
2.2. Systemische fouten.....	8
2.3. Toevallige fouten.....	9
2.4. Atypische fouten.....	9
2.5. Fouten die verband houden met een onvoltooide procedure op tegenspraak.....	10
2.6. Totaal verwacht foutenpercentage.....	11
2.7. Totaal verwacht foutenpercentage en beoordeling van de beheers- en controlesystemen	12
3. VERMELDING VAN FOUTENPERCENTAGES IN HET JAARLIJKSE CONTROLEVERSLAG VIA SFC2007	14
4. ONTOEREIKENDE AUDITADVIEZEN	14
5. CORRIGERENDE MAATREGELLEN	15
5.1. Concept van gecorrigeerde fout voor het bepalen van het auditadvies.....	15
5.2. Corrigerende maatregelen als latere gebeurtenissen	15
5.3. Optie 1: geëxtrapoleerde financiële correctie.....	16
5.4. Optie 2: Correctie van elk type fout	17
5.5. Salderen met een "uitgavenbuffer"	18
6. GEVOLGEN VAN EEN HOOG FOUTENPERCENTAGE VOOR DE STEEKPROEFTREKKING.....	18
7. MEEST WAARSCHIJNLIJKE FOUT EN BOVENSTE FOUTENGRENS	19
8. BIJZONDERE GEVALLEN.....	21
8.1. Door auditautoriteiten gevonden fouten in uitgaven die ook door de beheersautoriteit, intermediaire instantie of certificeringsautoriteit als onregelmatig werden beschouwd	21
8.1.1. Door de intermediaire instantie/beheersautoriteit/certificeringsautoriteit reeds gevonden en behandelde onregelmatigheden die bij trekking	

van de steekproef door de auditautoriteit nog niet waren gecorrigeerd.....	21
8.1.2. Tijdens controles door de intermediaire instantie/beheersautoriteit gevonden onregelmatigheden die bij trekking van de steekproef door de auditautoriteit onvoldoende waren gecorrigeerd	22
8.1.3. Onregelmatigheden met betrekking tot uitgaven die werden "gedecertificeerd" na trekking van de steekproef door de auditautoriteit.....	22
8.2. Saldering van te hoge opgaven met te lage opgaven om te komen tot een globale meest waarschijnlijke fout	22
BIJLAGE 1 – TOTAAL VERWACHT FOUTENPERCENTAGE.....	24
BIJLAGE 2 – TABEL VOOR GEDECLAREERDE UITGAVEN EN STEEKPROEFAUDITS.....	25

LIJST VAN ACRONIEMEN

AA – Audit Authority (Auditautoriteit)

AAR – Annual Activity Report (Jaarlijks activiteitenverslag) (van elk directoraat-generaal van de Commissie)

ACR – Annual Control Report (Jaarlijks controleverslag)

CA – Certifying Authority (Certificeringsautoriteit)

CF – Cohesion Fund (Cohesiefonds)

COCOF – Coordination Committee of the Funds (Coördinatiecomité van de fondsen)

DAS – Declaration of Assurance from the European Court of Auditors on the implementation of the EU budget (Betrouwbaarheidsverklaring van de Europese Rekenkamer over de uitvoering van de EU-begroting)

ERDF – European Regional Development Fund (Europees Fonds voor Regionale Ontwikkeling)

ESF – European Social Fund (Europees Sociaal Fonds)

IB – Intermediate Body (Intermediaire instantie)

ISA – International Standard on Auditing (Internationale auditnormen)

MA – Managing Authority (Beheersautoriteit)

MCS - Management and Control System (Beheers- en controlesysteem)

MS – Member State (Lidstaat)

MUS - Monetary Unit Sampling (Selectie op geldwaarde)

VERKLARENDE WOORDENLIJST

Term	Begripsomschrijving
Atypische fout	Een afwijking die aantoonbaar niet representatief is voor de populatie.
Procedure op tegenspraak	Procedure waarbij (ontwerp)auditverslagen naar de gecontroleerde worden verstuurd met het verzoek om binnen een gestelde termijn schriftelijk te antwoorden.
Fout	Voor de toepassing van deze richtsnoeren is een fout een kwantificeerbare te hoge opgave van de bij de Commissie gedeclareerde gecertificeerde uitgaven.
Uitgaven voor jaar N	Bij de Commissie gedeclareerde uitgaven waaruit de steekproef van acties wordt getrokken.
Onregelmatigheid	Dezelfde betekenis als fout.
Bekende fout	Een buiten de gecontroleerde steekproef gevonden fout. Bij steekproeftrekkingen volgens de MUS-methode is een bekende fout ook een in een steekproef gevonden fout waarvan de waarde gelijk is aan of groter is dan de waarde van het selectie-interval.
Afwijkingen	Dezelfde betekenis als fout.
Populatie	De volledige gegevensset waaruit de steekproef wordt getrokken (voor de toepassing van artikel 62, lid 1, onder b, van Verordening (EG) nr. 1083/2006) en waarover de auditor conclusies wenst te trekken.
Toevallige fout	Een fout die niet als systemisch wordt beschouwd. Er wordt verondersteld dat als in de gecontroleerde steekproef toevallige fouten worden gevonden, het waarschijnlijk is dat deze ook in de niet-gecontroleerde populatie aanwezig zijn.

Term	Begripsomschrijving
Steekproeffoutenpercentage	Het steekproeffoutenpercentage wordt verkregen door de tijdens de audits op acties (uitgevoerd op grond van artikel 62, lid 1, onder b), van Verordening (EG) nr. 1083/2006) gevonden onregelmatigheden te delen door de gecontroleerde uitgaven.
Systemische fout	Een in de gecontroleerde steekproef gevonden fout die een impact heeft op de niet-gecontroleerde populatie en die in welbepaalde en soortgelijke omstandigheden voorkomt. Systemische fouten hebben over het algemeen een gemeenschappelijk kenmerk (bijvoorbeeld type actie, locatie of periode). Ze worden doorgaans geassocieerd met ineffektieve controleprocedures binnen (een deel van) de beheers- en controlesystemen.
Totaal verwacht foutenpercentage	<p>De totale verwachte fout komt overeen met de som van de volgende fouten: verwachte toevallige fouten, systemische fouten, bekende fouten en ongecorrigeerde atypische fouten.</p> <p>De auditautoriteit moet het totale verwachte foutenpercentage vergelijken met de materialiteitsdrempel om tot conclusies te komen voor de totale populatie die de steekproef bestrijkt.</p>

1. INLEIDING

Dit document is bedoeld om aanvullende richtsnoeren te verschaffen door een antwoord te geven op de belangrijkste vragen die door lidstaten zijn gesteld in verband met de in het jaarlijkse controleverslag vermelde foutenpercentages en de impact ervan op het auditadvies¹ van de auditautoriteit.

De richtsnoeren zijn een gezamenlijk document dat door het directoraat-generaal Regionaal beleid is opgesteld in samenwerking met het directoraat-generaal Werkgelegenheid, sociale zaken en gelijke kansen. Als zodanig moeten de richtsnoeren tegen eind 2011 door de auditautoriteit die verantwoordelijk is voor het verstrekken van een jaarlijks controleverslag worden toegepast voor programma's die door het Europees Fonds voor Regionale Ontwikkeling, het Cohesiefonds of het Europees Sociaal Fonds worden medegefinancierd.

De ontwerprichtsnoeren leggen geen nieuwe of extra taken op aan de nationale autoriteiten. De hieronder toegelichte concepten zijn bedoeld om een antwoord te geven op de door auditautoriteiten gestelde vragen in het kader van de beoordeling van de jaarlijkse controleverslagen die vóór eind 2010 werden ingediend, en op vragen die door auditautoriteiten zijn gesteld in de ontwerpversies van de onderhavige richtsnoeren die tijdens de vergadering van de Homologues Group van 17-18 oktober 2011 en tijdens de COCOF-vergadering van 23 november 2011 werden besproken. De richtsnoeren zijn uitsluitend bedoeld om de aanpak te verduidelijken die de auditautoriteiten moeten volgen bij het analyseren van de resultaten van de audits op acties en systeemaudits.

Deze richtsnoeren vervangen niet de bestaande richtsnoeren van de Commissie, namelijk:

- Guidance on ACRs and Opinions of 18/02/2009, ref. COCOF 09/0004/01-EN, hierna "richtsnoeren voor jaarlijkse controleverslagen en adviezen";
- Guidance note on sampling methods for Audit Authorities of 15/09/2008, ref. COCOF 08/0021/01-EN, hierna "richtsnoeren voor steekproeftrekking";
- Guidance on a common methodology for the assessment of management and control systems [MCS] in the Member States"², ref. COCOF 08/0019/00-EN, hierna "richtsnoeren voor de beoordeling van beheers- en controlesystemen";

¹ Artikel 62, lid 1, onder d), ii), van Verordening (EG) nr. 1083/2006 vereist dat de auditautoriteit een advies verstrekt over de vraag of het beheers- en controlesysteem doeltreffend werkt, om een redelijke garantie te bieden omtrent de juistheid van de bij de Commissie ingediende uitgavenstaten en, bijgevolg, een redelijke garantie te bieden dat de onderliggende transacties wettig en regelmatig zijn.

² Zie COCOF nota 08/0019/00-EN, die voorziet in vier categorieën voor de beoordeling van de systemen: Categorie 1: Werkt goed; alleen kleine verbeteringen nodig (hoge betrouwbaarheid), categorie 2: werkt, maar een aantal verbeteringen nodig (gemiddelde betrouwbaarheid), categorie 3: werkt gedeeltelijk; aanzienlijke verbeteringen nodig (gemiddelde betrouwbaarheid), categorie 4: werkt in wezen niet (lage betrouwbaarheid).

- Guidance note to Certifying Authorities on reporting on withdrawn amounts, recovered amounts, amounts to be recovered and amounts considered irrecoverable, applicable to programming period 2007-2013 and the remainder of the 2000-2006 programming period, of 27/03/2010, ref. COCOF N° 10/0002/00/EN, hierna "richtsnoeren voor certificeringsautoriteiten".

2. BEOORDELING VAN FOUTEN

2.1. Aanpak uiteengezet in eerdere richtsnoeren van de Commissie

Zoals uiteengezet in punt 5 (laatste punt) van de richtsnoeren voor jaarlijkse controleverslagen en adviezen en in punt 6.8 van de richtsnoerennota inzake steekproeftrekking, moet het jaarlijkse controleverslag een beoordeling van de gevonden fouten bevatten, alsook de correctie van deze fouten.

In het genoemde punt 6.8 verwijst de Commissie ook naar International Standard on Auditing (ISA) 530³, volgens welke de auditor rekening moet houden met de steekproefresultaten, de aard en de oorzaak van gevonden fouten en het mogelijke effect ervan op de specifieke auditdoelstelling en op andere gebieden van de audit.

Vandaar dat de richtsnoeren van de Commissie sinds ten minste 2008 duidelijk hebben gemaakt dat auditautoriteiten geacht worden om bij audits op acties een grondige kwalitatieve analyse van de gevonden fouten uit te voeren en die analyse in het jaarlijkse controleverslag te presenteren.

Als zodanig moet de auditautoriteit in het deel van het jaarlijkse controleverslag dat handelt over de audits op acties de aard van de fouten die van invloed zijn op het totale verwachte foutenpercentage toelichten, aangezien fouten kunnen voortvloeien uit onder meer overheidsopdrachten, financieringsinstrumenten en steunregelingen.

Zoals in de richtsnoeren voor jaarlijkse controleverslagen en adviezen van 2009⁴ uiteengezet, moet in het jaarlijkse controleverslag worden vermeld of eventuele gevonden fouten (onregelmatigheden) als systemische fouten werden beschouwd, en welke maatregelen zijn genomen, en moet in het jaarlijkse controleverslag een kwantificering van de onregelmatige uitgaven en daarmee samenhangende financiële correcties worden opgenomen.

In ieder geval kunnen deze richtsnoeren het deskundige oordeel van de auditautoriteit niet vervangen bij de beoordeling of een fout systemisch, toevallig dan wel atypisch is. Deze beoordeling is per definitie een analyse per geval, die in het jaarlijkse controleverslag moet worden uiteengezet.

2.2. Systemische fouten

Een systemische fout is een in de gecontroleerde steekproef gevonden fout die een impact heeft op de niet-gecontroleerde populatie en die in welbepaalde en soortgelijke omstandigheden voorkomt. Ze worden doorgaans geassocieerd met

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

⁴ Zie punt 4, laatste punt van dat document met richtsnoeren.

ineffectieve controleprocedures binnen (een deel van) de beheers- en controlesystemen. De ontdekking van een mogelijke systemische fout impliceert inderdaad dat het nodige aanvullende werk wordt verricht om de totale omvang van de fout te bepalen en vervolgens te kwantificeren. Dit betekent dat alle situaties die een fout van hetzelfde type als de in de steekproef gevonden fout kunnen bevatten, moeten worden geïdentificeerd, zodat het totale effect van die fout in de populatie kan worden afgebakend⁵.

Artikel 98, lid 4, van Verordening (EG) nr. 1083/2006 stelt het volgende: "*Bij een systemische onregelmatigheid breidt de lidstaat zijn onderzoek uit tot alle concrete acties die daarbij betrokken kunnen zijn*". Vandaar dat het concept van systemische onregelmatigheid en de door de lidstaat te nemen maatregelen goed bekend zijn bij alle actoren van de beheers- en controlesystemen.

Net zoals bij systemische fouten kan een in de steekproef gevonden fout ertoe leiden dat de auditor een of meer fouten buiten die steekproef vindt – deze fouten kunnen als 'bekende fouten' worden geclassificeerd. Als bijvoorbeeld een contract onwettig blijkt te zijn op grond van de regels inzake overheidsopdrachten, is het waarschijnlijk dat een deel van de daarmee samenhangende onregelmatige uitgaven is gedeclareerd in een betalingsaanvraag of factuur die in de gecontroleerde steekproef zat en dat de resterende uitgaven zijn gedeclareerd in betalingsaanvragen of facturen die niet in die steekproef zaten. Bekende fouten worden op dezelfde wijze behandeld als systemische fouten.

2.3. Toevallige fouten

Een fout die niet als systemisch wordt beschouwd. Er wordt verondersteld dat als in de gecontroleerde steekproef toevallige fouten worden gevonden, het waarschijnlijk is dat deze ook in de niet-gecontroleerde populatie aanwezig zijn, aangezien de steekproef representatief is. Vandaar dat deze fouten moeten worden meegenomen in de berekening van de verwachte fout – zie punt 2.6 van deze richtsnoeren.

2.4. Atypische fouten

In de vóór eind 2010 ingediende jaarlijkse controleverslagen werden vele gevallen door de auditautoriteit als "atypische fouten" gerapporteerd, wat resulteerde in verwachte foutenpercentages die lager waren dan wat had moeten worden gerapporteerd.

Een statistische steekproef is representatief voor de populatie, en dus mogen atypische fouten alleen in zeer uitzonderlijke, goed gemotiveerde omstandigheden worden geaccepteerd. Als fouten veelvuldig zonder gegronde reden als atypische fouten worden geclassificeerd, kan dit de betrouwbaarheid van het auditadvies ondermijnen.

⁵ Het is bijvoorbeeld mogelijk dat een bepaalde fout is gevonden in een actie die werd medegefinancierd in het kader van een prioritaire as met betrekking tot financieringsinstrumenten. Het kan zijn dat deze fout zich voordoet in andere acties in dezelfde prioritaire as. De auditautoriteit moet in samenwerking met de beheersautoriteit / intermediaire instantie nagaan of dit het geval is. Maar zoals reeds vermeld, moet elke in de steekproef gevonden fout worden meegenomen in de berekening van het verwachte foutenpercentage (behalve in naar behoren gemotiveerde atypische fouten), om de eenvoudige reden dat de steekproef representatief is voor de populatie.

De auditautoriteit moet in het jaarlijkse controleverslag een grote mate van zekerheid geven dat een atypische fout niet representatief is voor de populatie, en moet uitleg geven bij de aanvullende controlewerkzaamheden die ze heeft verricht om te concluderen dat er sprake is van een atypische fout, zoals vereist door ISA 530.

ISA 530 preciseert verder:

"A.19. Wanneer is vastgesteld dat een afwijking een atypische fout is, kan zij worden uitgesloten bij de projectie van afwijkingen op de populatie. Het zal evenwel nodig zijn om met het effect van een dergelijke afwijking, indien deze niet werd gecorrigeerd, rekening te houden als aanvulling op de projectie van afwijkingen die niet als atypische fout werden aangemerkt."

A.22. In geval van detailcontroles vormt de som van de geprojecteerde afwijkingen en de eventuele atypische fouten voor de auditor de beste schatting van de afwijking in de populatie. Wanneer de som van de geprojecteerde afwijkingen en de eventuele atypische fouten de toelaatbare afwijking overschrijdt, biedt de steekproef geen redelijke basis voor conclusies over de getoetste populatie. (...)"

Dit betekent dat als de auditautoriteit besluit om een atypische fout niet mee te nemen in de berekening van de verwachte fout, het bedrag van de atypische fout moet worden meegenomen in de berekening van het totale verwachte foutenpercentage als het niet is gecorrigeerd, in overeenstemming met punt 5.1 van deze richtsnoeren. Als de atypische fout is gecorrigeerd, telt ze niet mee voor het totale verwachte foutenpercentage. Deze benadering is alleen van toepassing op atypische fouten gezien hun uitzonderlijke aard, zoals reeds bepaald in ISA 530.

2.5. Fouten die verband houden met een onvoltooide procedure op tegenspraak

De fouten die bij het bepalen van het totale verwachte foutenpercentage in aanmerking worden genomen, moeten betrekking hebben op bevindingen die in een definitief auditverslag zijn vermeld, dat wil zeggen nadat de procedure op tegenspraak met de gecontroleerde is voltooid.

In naar behoren gemotiveerde gevallen waarin dergelijke procedure op tegenspraak niet vóór de indiening van het jaarlijkse controleverslag werd voltooid, kan dit een beperking van de reikwijdte vormen en kan de auditautoriteit op basis van haar deskundig oordeel een advies met beperking verstrekken. In dat geval moet de auditautoriteit in het auditadvies vermelden of de beperkingen een invloed op de gedeclareerde uitgaven hebben, en indien dat zo is, moet de auditautoriteit deze kwantificeren⁶.

Afhankelijk van het stadium van de procedure op tegenspraak van een bepaalde audit, kan het gebeuren dat de auditautoriteit ofwel i) de in die audit gevonden fouten meeneemt in de berekening van de verwachte fouten (zoals in punt 2.6 van deze richtsnoeren gedefinieerd), ofwel ii) de onregelmatigheden kwantificeert in een

⁶ Zie punt 7 van de richtsnoeren voor jaarlijkse controleverslagen en adviezen.

beperking van de reikwijdte bij het auditadvies, met de vermelding of het totale foutenpercentage wezenlijk zou worden beïnvloed door die mogelijke onregelmatigheid (dat wil zeggen of de totale verwachte fout inclusief deze onregelmatigheid zou resulteren in een totaal foutenpercentage van meer dan 2 %).

In ieder geval geldt nog steeds het volgende: *"Het foutenpercentage dat in het jaarlijkse controleverslag moet worden vermeld, zal normaal gebaseerd zijn op de definitieve auditresultaten (na de procedure op tegenspraak) met betrekking tot de voor de referentieperiode getrokken steekproef. Toch kan het gebeuren dat na verdere opvolging in overeenstemming met de administratieve en auditprocedures wordt geconcludeerd dat een fout uiteindelijk niet als een fout wordt beschouwd. Dit betekent dat het in de vorige verslagen vermelde foutenpercentage mogelijk moet worden bijgewerkt."*⁷

2.6. Totaal verwacht foutenpercentage

De auditautoriteit moet in het jaarlijkse controleverslag ook het totale verwachte foutenpercentage vermelden, dat ze moet vergelijken met de materialiteitsdrempel om conclusies te trekken voor de populatie, zoals volgt uit de tweede alinea van artikel 17, lid 4, van Verordening (EG) nr. 1828/2006.

In de tweede paragraaf van deze bepaling wordt het volgende gesteld: *"Bij operationele programma's waarvoor het verwachte foutenpercentage boven het materialiteitsniveau ligt, analyseert de auditautoriteit de significantie daarvan en neemt zij de nodige maatregelen en doet zij passende aanbevelingen, die in het jaarlijkse controleverslag worden medegedeeld"*.

Het totale verwachte foutenpercentage vertegenwoordigt het geschatte effect van de fouten in de beheers- en controlesystemen, als percentage van de populatie voor het jaar N.

De totale verwachte fout moet de door de auditautoriteit uitgevoerde analyse weerspiegelen met betrekking tot de fouten die zijn gevonden in het kader van de audits op acties die zijn uitgevoerd op grond van artikel 62, lid 1, onder b), van Verordening (EG) nr. 1083/2006.

De totale verwachte fout komt overeen met de som van de volgende fouten: verwachte toevallige fouten, systemische fouten en ongecorrigeerde atypische fouten – zie het stroomdiagram in bijlage 1 van deze richtsnoeren.

Als in de gecontroleerde steekproef systemische fouten worden gevonden en de uitbreiding ervan in de niet-gecontroleerde populatie met precisie wordt afgebakend, worden de systemische fouten met betrekking tot de populatie toegevoegd aan de totale verwachte fout. Als een dergelijke afbakening niet wordt gedaan voordat het jaarlijkse controleverslag wordt ingediend, moeten de

⁷ Zie voetnoot 9 van de richtsnoeren voor jaarlijkse controleverslagen en adviezen.

systemische fouten als toevallige fouten worden behandeld bij de berekening van de verwachte toevallige fout.

Wat toevallige fouten betreft, verschilt de berekening van de verwachte fout naargelang de steekproefmethode die in de auditstrategie is gekozen en beschreven. Voor de berekening van de verwachte fout verwijzen we naar de punten 6.3 tot en met 6.6 van de richtsnoeren van de Commissie voor steekproefmethoden – voorbeelden van steekproefmethoden en de toepassing ervan. In algemene termen:

- Als de auditautoriteit de steekproefmethode 'Selectie op geldwaarde' gebruikt, komt de verwachte toevallige fout overeen met de meest waarschijnlijke fout.
- Zo ook moet de auditautoriteit bij het schatten van afwijkingen de bereikte precisie berekenen en de aldus verkregen boven- en ondergrens aangeven.
- Bij niet-statistische steekproeftrekking moet het verwachte foutenpercentage worden berekend overeenkomstig de "formele benadering" die is toegelicht in punt 6.6 van de richtsnoeren voor steekproefmethoden, indien een dergelijke benadering wordt toegepast. Indien bij niet-statistische steekproeftrekking een andere methode wordt gebruikt dan de genoemde "formele benadering", wordt het foutenpercentage niet geëxtrapoleerd, wat betekent dat het verwachte foutenpercentage gelijk is aan het foutenpercentage van de steekproef.

Alle fouten moeten door de auditautoriteit worden gekwantificeerd en opgenomen in het totale verwachte foutenpercentage, met de uitzondering waarin punt 2.4 van deze richtsnoeren voorziet. Zonder deze kwantificering kan het foutenpercentage niet als betrouwbaar worden beschouwd, omdat het waarschijnlijk onderschat is. In dat geval moet een auditadvies met beperking worden verstrekt.

In het algemeen moeten alle gevonden fouten worden meegenomen in de berekening van het totale verwachte foutenpercentage. Punt 8 van dit document heeft betrekking op bijzondere gevallen waar dat mogelijk niet het geval is.

2.7. Totaal verwacht foutenpercentage en beoordeling van de beheers- en controlesystemen

Als het totale verwachte foutenpercentage boven het materialiteitsniveau van 2 % ligt, is dat een indicatie dat de gedeclareerde uitgaven in wezenlijke mate onregelmatig zijn, wat betekent dat het beheers- en controlesysteem niet goed heeft gefunctioneerd.

Punt 2 van bijlage IV bij Verordening (EG) nr. 1828/2006 vereist dat de auditautoriteit de resultaten van systeemaudits en audits op acties combineert om een hoge mate van zekerheid te verkrijgen over de effectieve werking van het beheers- en controlesysteem.

In lijn met de richtsnoeren voor de beoordeling van beheers- en controlesystemen⁸, moet de auditautoriteit op basis van de uitgevoerde systeemaudits (en rekening

⁸ Deze richtsnoeren hebben betrekking op vier categorieën voor de beoordeling van de systemen: Categorie 1: Werkt goed; alleen kleine verbeteringen nodig (hoge betrouwbaarheid), categorie 2: werkt, maar een aantal verbeteringen nodig (gemiddelde betrouwbaarheid), categorie 3: werkt

houdend met eventuele compenserende controles die kunnen bestaan), per systeem een algemene conclusie formuleren, die zal bijdragen tot het auditadvies van de auditautoriteit.

In punt 6 van de Richtsnoeren voor jaarlijkse controleverslagen en adviezen worden al een aantal zaken genoemd waarmee de auditautoriteit rekening moet houden bij de beoordeling van de algemene zekerheid die resulteert uit systeemaudits en audits op acties.

Als de auditautoriteit van oordeel is dat het beheers- en controlesysteem tot categorie 2 behoort en het totale verwachte foutenpercentage onder het materialiteitsniveau van 2 % ligt, kan een auditadvies zonder beperking worden verstrekt.

Is het beheers- en controlesysteem echter in categorie 1 of 2 ingedeeld en ligt het totale verwachte foutenpercentage boven de 2 %, dan geeft dit aan dat, ondanks de relatief positieve beoordeling die resulteert uit de door de auditautoriteit uitgevoerde systeemaudits, het beheers- en controlesysteem in de praktijk niet doeltreffend genoeg is om onregelmatigheden te voorkomen, op te sporen en te corrigeren en onverschuldigd betaalde bedragen terug te vorderen. Derhalve wordt in dit geval een auditadvies met beperking passend geacht.

Als de auditautoriteit van oordeel is dat het beheers- en controlesysteem tot categorie 3 of 4 behoort, wordt een auditadvies met beperking passend geacht⁹, zelfs als het totale verwachte foutenpercentage lager is dan 2 %. Op basis van haar deskundig oordeel moet de auditautoriteit bepalen of de systeemaudits die hebben geleid tot de indeling van het beheers- en controlesysteem in categorie 3 zijn gebaseerd op bevindingen die niet konden worden vastgesteld door de audits op acties (bijvoorbeeld systeemaudits met betrekking tot beheers- en controlesystemen die na jaar N werden gewijzigd, waardoor ze de zekerheid beperken die wordt geboden door de audits op acties voor de uitgaven in dat jaar).

Als het beheers- en controlesysteem tot categorie 3 of 4 behoort en het totale verwachte foutenpercentage groter is dan 2 %, wordt een advies met beperking of een negatief advies verstrekt. Het onderscheid tussen een advies met beperking en een negatief advies is afhankelijk van de ernst van de fouten en van de omvang van de fout.

3. VERMELDING VAN FOUTENPERCENTAGES IN HET JAARLIJKSE CONTROLEVERSLAG VIA SFC2007

De bovenvermelde informatie moet worden gepresenteerd in het deel van het jaarlijkse controleverslag dat handelt over audits op steekproeven van acties.

gedeeltelijk; aanzienlijke verbeteringen nodig (gemiddelde betrouwbaarheid), categorie 4: werkt in wezen niet (lage betrouwbaarheid).

⁹ De uitdrukking "passend geacht" impliceert dat het deskundige oordeel van de auditautoriteit nodig is om juiste conclusies te trekken over haar werkzaamheden.

Daarnaast moeten in de "Tabel voor gedeclareerde uitgaven en steekproefcontroles" die bij het jaarlijkse controleverslag moet worden gevoegd (zoals volgt uit tabel 9 van bijlage VIII bij Verordening (EG) nr. 1828/2006), het in de steekproef gevonden foutenpercentage en het totale verwachte foutenpercentage (zoals gedefinieerd in punt 2.6) worden vermeld – zie bijlage 2 bij dit document.

Het jaarlijkse controleverslag moet via SFC2007 bij de Commissie worden ingediend. De module in SFC2007 omvat de bovenvermelde tabel, die door de auditautoriteit moet worden ingevuld. De informatie over het totale verwachte foutenpercentage moet in een aparte kolom worden ingevuld, na de kolom "bedrag en percentage (foutenpercentage) van onregelmatige uitgaven in aselechte steekproef". Met het oog op de indiening van de jaarlijkse controleverslagen van 2011 is de bestaande tabel in SFC2007 gewijzigd, om technische problemen die bij de vorige indiening van jaarlijkse controleverslagen werden gemeld, op te lossen.

Hoewel het methodologisch correct is om één foutenpercentage te rapporteren dat betrekking heeft op de programma's in een gemeenschappelijk beheers- en controlesysteem, is het niet altijd zo dat het advies hetzelfde is voor alle programma's van dat systeem.

Artikel 62, lid 1, onder d), van Verordening (EG) nr. 1083/2006 bepaalt het volgende: "*Wanneer er een gezamenlijk systeem voor verschillende operationele programma's wordt toegepast, kan de onder i) bedoelde informatie worden gegroepeerd, en kunnen het onder ii) verstrekte advies en de onder iii) afgegeven verklaring gelden voor alle betrokken operationele programma's*".

Als echter systeemaudits of de analyse van de in de gezamenlijke steekproef gevonden fouten bepaalde tekortkomingen voor een enkel programma onder het gemeenschappelijke beheers- en controlesysteem aan het licht brengen, kan de auditautoriteit overwegen om voor dat specifieke programma een ander advies te verstrekken. Daarom biedt de SFC2007 de auditautoriteit de mogelijkheid om voor elk programma een ander advies te verstrekken, zelfs als die programma's tot hetzelfde beheers- en controlesysteem behoren.

4. ONTOEREIKENDE AUDITADVIEZEN

Op basis van de ervaring die is opgedaan bij de indiening van de jaarlijkse controleverslagen van 2010, beschouwt de Commissie de volgende auditadviezen als ontoereikend:

- een advies zonder beperking, hoewel er geen audits op acties op uitgaven van het jaar N zijn uitgevoerd;
- een advies zonder beperking, hoewel de auditautoriteit niet alle acties in de steekproef heeft gecontroleerd;
- een advies zonder beperking, hoewel de totale verwachte foutenpercentages het materialiteitsniveau overschreden en/of tijdens de systeemaudits significante tekortkomingen werden gevonden, zonder dat de nationale autoriteiten vóór de bekendmaking van het auditadvies de passende corrigerende maatregelen hebben genomen;

- een oordeelsonthouding omdat de procedures op tegenspraak voor audits op acties niet werden voltooid.

5. CORRIGERENDE MAATREGELEN

5.1. Concept van gecorrigeerde fout voor het bepalen van het auditadvies

Alle fouten die in de door de auditautoriteit gecontroleerde steekproef zijn gevonden, moeten worden meegedeeld in overeenstemming met de bepalingen van artikel 28 van Verordening (EG) nr. 1828/2006, zoals gewijzigd bij Verordening (EG) nr. 846/2009, gecorrigeerd en gerapporteerd overeenkomstig de richtsnoeren voor steekproeftrekking.

Op grond van artikel 70 van Verordening (EG) nr. 1083/2006 en artikel 70 van Verordening (EG) nr. 1198/2006 zijn de lidstaten verplicht om onverschuldigd betaalde bedragen te corrigeren en terug te vorderen. De lidstaten hebben twee keuzen:

- 1) de onregelmatige uitgaven meteen na ontdekking van de onregelmatigheid uit het programma schrappen door ze af te trekken van de volgende uitgavenstaat, waardoor er EU-financiering voor andere acties vrijkomt of
- 2) de uitgaven voorlopig in het programma laten, in afwachting van de uitkomst van procedures om de onterecht betaalde subsidie terug te vorderen van de begunstigen, en de uitgaven pas na terugvordering in mindering brengen op de volgende uitgavenstaat.

Zoals volgt uit de aangehaalde wettelijke bepaling, wordt een fout voor de toepassing van deze richtsnoeren als gecorrigeerd beschouwd wanneer het onregelmatige bedrag in mindering is gebracht (via een schrapping of terugvordering) op een bij de Commissie ingediende uitgavenstaat, of wanneer de betrokken uitgaven als een uitstaande terugvordering in het boekhoudsysteem van de certificeringsautoriteit zijn geregistreerd.

5.2. Corrigerende maatregelen als latere gebeurtenissen

Op basis van de analyse van de resultaten van de systeemaudits en van de audits op acties die door de auditautoriteit zijn gerapporteerd, moet de lidstaat (beheers- of certificeringsautoriteit in overeenstemming met het beheers- en controlesysteem) de nodige corrigerende follow-upmaatregelen nemen.

Als deze maatregelen worden uitgevoerd voordat het jaarlijkse controleverslag bij de Commissie wordt ingediend en de auditautoriteit voldoende aanwijzingen heeft voor de daadwerkelijke uitvoering ervan, moeten deze maatregelen in het jaarlijkse controleverslag worden vermeld om aan te tonen dat er door de nationale autoriteiten een adequate follow-up van de gevonden fouten heeft plaatsgevonden.

Dergelijke corrigerende maatregelen kunnen worden beschouwd als latere gebeurtenissen die na de auditperiode hebben plaatsgevonden en waarmee de auditautoriteit rekening kan houden bij het bepalen van de mate van zekerheid en

het auditadvies. In overeenstemming met de vorige richtsnoeren voor jaarlijkse controleverslagen¹⁰, "*kunnen sommige latere gebeurtenissen een belangrijke impact hebben op het functioneren van beheers- en controlesystemen en/of op de kwalificaties (in geval van een advies met beperking of een negatief advies) en mogen ze daarom niet door de auditautoriteit worden genegeerd*". Deze gebeurtenissen kunnen overeenkomen met positieve acties (bijvoorbeeld corrigerende maatregelen die na de auditperiode worden uitgevoerd) of kunnen een negatieve impact hebben (bijvoorbeeld tekortkomingen in het systeem of fouten die na de auditperiode worden gevonden).

De auditautoriteit kan een advies zonder beperking verstrekken als de corrigerende maatregelen die zijn genomen, ertoe hebben geleid dat het risico van materiële tekortkomingen in het beheers- en controlesysteem tot een passend niveau is beperkt, wat betekent dat het risicobedrag in de gedeclareerde uitgaven in jaar N na uitvoering van de corrigerende maatregelen niet groter is dan 2 % van die uitgaven (uitgezonderd voor een beheers- en controlesysteem dat initieel in categorie 4 is ingedeeld, zie punt 2.7).

Indien de corrigerende maatregelen betrekking hebben op de correctie van onregelmatige uitgaven, mag de auditautoriteit deze correcties alleen in aanmerking nemen voor de in de vorige paragraaf vermelde doeleinden als de gerelateerde uitgaven zijn gecorrigeerd in overeenstemming met punt 5.1.

Het concept van voorlopige inhouding van uitgaven door de certificeringsautoriteit is geen corrigerende maatregel in de bovenstaande context. Niettemin mag de auditautoriteit een dergelijke voorlopige inhouding van uitgaven als een latere gebeurtenis beschouwen als deze maatregel wordt genomen voordat het jaarlijkse controleverslag bij de Commissie wordt ingediend en de certificeringsautoriteit zich er schriftelijk expliciet toe verbindt (bijvoorbeeld in een brief aan de Commissie) dat ze de betrokken uitgaven pas zal declareren nadat ze een redelijke mate van zekerheid over de respectieve wettigheid en regelmatigheid heeft verkregen en nadat ze de Commissie in kennis heeft gesteld van de genomen maatregelen om die zekerheid te verkrijgen en van een advies van de auditautoriteit over de adequaatheid van deze maatregelen.

Als de corrigerende maatregelen betrekking hebben op een actieplan, mag de auditautoriteit dit plan alleen in aanmerking nemen voor de hierboven vermelde doeleinden als de acties daadwerkelijk zijn uitgevoerd en de auditautoriteit daar duidelijk bewijs van heeft.

In ieder geval moet het totale verwachte foutenpercentage hetzelfde blijven, wat betekent dat het niet door dergelijke corrigerende maatregelen wordt beïnvloed, en moet het in het jaarlijkse controleverslag worden vermeld.

5.3. Optie 1: geëxtrapoleerde financiële correctie

De lidstaat (de beheersautoriteit of de certificeringsautoriteit in overeenstemming met het beheers- en controlesysteem) kan, nadat ze het totale verwachte foutenpercentage (zoals in het jaarlijkse controleverslag vermeld) heeft verkregen,

¹⁰ Zie punt 8 van de richtsnoeren voor jaarlijkse controleverslagen en adviezen.

besluiten om gedeclareerde onregelmatige uitgaven te schrappen. Dit kan worden gedaan door toepassing van een geëxtrapoleerde financiële correctie op de totale niet-gecontroleerde uitgaven van het operationele programma voor dat jaar N.

De bovenstaande aanpak wordt overgelaten aan de beslissing van de lidstaat, en is dus niet verplicht.

Na correctie van de fouten in de steekproef, moet de geëxtrapoleerde correctie worden toegepast op de gehele niet-gecontroleerde populatie: geëxtrapoleerde financiële correctie = verwacht foutenpercentage * niet-gecontroleerde uitgaven.

5.4. Optie 2: Correctie van elk type fout

Alle fouten moeten worden gecorrigeerd, ook bekende en atypische fouten.

Wat systemische fouten betreft, moet de auditautoriteit ten behoeve van het jaarlijkse controleverslag ervoor zorgen dat:

- het totale bedrag wordt bepaald van de bij de Commissie gedeclareerde uitgaven die door deze systemische fouten worden beïnvloed, en dat de verantwoordelijke autoriteiten zo snel mogelijk overgaan tot de noodzakelijke correctie¹¹. De systemische fout in de niet-gecontroleerde uitgaven kan door de beheersautoriteit worden afgebakend onder toezicht van de auditautoriteit. In de praktijk zou dit betekenen dat de auditautoriteit de kwaliteit van het werk van de beheersautoriteit zou moeten controleren en aan de Commissie uitdrukkelijk schriftelijk zou moeten bevestigen dat het werk is uitgevoerd volgens de geldende norm en dat de conclusies zijn overeengekomen.
- teneinde het risico van materiële fouten in toekomstige uitgavendeclaraties te beperken, de verantwoordelijke nationale autoriteiten zich ertoe verbinden een corrigerend actieplan met strikte deadlines uit te voeren om de systemische tekortkomingen aan te pakken. Het actieplan moet duidelijk en beknopt in het jaarlijkse controleverslag worden beschreven.

Toevallige fouten kunnen de enige bron van in de gecontroleerde steekproef gevonden fouten zijn, of kunnen bestaan naast systemische fouten (ontdekt en behandeld zoals hierboven beschreven). Zoals in punt 2.3 van deze richtsnoeren vermeld, wordt verondersteld dat als in de gecontroleerde uitgaven toevallige fouten worden gevonden, het waarschijnlijk is dat deze ook in de niet-gecontroleerde uitgaven aanwezig zijn. Bijgevolg moet de auditautoriteit de risico-uitgaven berekenen door het verwachte foutenpercentage (met betrekking tot de toevallige fouten gevonden in de steekproef van gecontroleerde acties) toe te passen op de niet-gecontroleerde uitgaven, na aftrek van de door systemische fouten beïnvloede uitgaven. Het risicobedrag in de gedeclareerde uitgaven in jaar N moet in het jaarlijkse controleverslag worden vermeld en er moet door de lidstaat voor een adequate follow-up worden gezorgd.

5.5. Salderen met een "uitgavenbuffer"

¹¹ Zie artikel 98, lid 4, van Verordening (EG) nr. 1083/2006.

Het kan gebeuren dat in jaar N+1 de lidstaat in verband met een bepaalde actie meer uitgaven aan de Commissie declareert dan de uitgaven die initieel in jaar N werden begroot. We spreken dan van een "uitgavenbuffer".

Stel bijvoorbeeld dat de begrote uitgaven van een project €100 000 bedragen en dat de overheid 40 % van de uitgaven financiert, met een maximum van €40 000. Het project heeft uitgaven ten bedrage van € 110 000 gedeclareerd en ontving de maximale subsidie van €40 000. De auditautoriteit controleert de door het project gedeclareerde € 110 000 en vindt niet-subsidiabele uitgaven ten bedrage van €9 000. Bijgevolg mogen de nationale autoriteiten aan de begunstigde geen terugvorderingsopdracht richten, omdat er nog genoeg subsidiabele uitgaven zijn om de begunstigde recht te geven op de maximale subsidie van €40 000.

Een ander voorbeeld: stel dat de begrote uitgaven van een project € 100 000 bedragen en dat de overheid 40 % van de uitgaven financiert, met een maximum van €40 000. Het project heeft uitgaven ten bedrage van €110 000 gedeclareerd. De auditautoriteit controleert de door het project gedeclareerde €110 000 en vindt niet-subsidiabele uitgaven ten bedrage van €15 000. Bijgevolg moeten de nationale autoriteiten de begunstigde verzoeken om €5 000 terug te betalen, omdat de fout de drempelwaarde (€100 000) overschreed. De begunstigde heeft recht op een maximale subsidie van €38 000 (€95 000 x 40 %).

6. GEVOLGEN VAN EEN HOOG FOUTENPERCENTAGE VOOR DE STEEKPROEFTREKKING

Een hoog totaal verwacht foutenpercentage kan een indicatie zijn dat de bij de planning van de steekproef gehanteerde veronderstellingen niet correct waren, bijvoorbeeld het verwachte foutenpercentage is te laag of het uit controletests verkregen betrouwbaarheidsniveau is te hoog.

ISA 530 (zie punt 5 van bijlage 3 van ISA 530) weerspiegelt deze mening in de volgende bewoordingen:

"Hoe groter het bedrag aan afwijkingen dat de auditor in de populatie verwacht aan te treffen, des te groter moet de steekproefomvang zijn om een redelijke schatting te kunnen maken van het werkelijke bedrag aan afwijkingen in de populatie. Factoren die relevant zijn wanneer de auditor het verwachte bedrag aan afwijkingen beoordeelt, zijn onder meer de mate waarin elementen subjectief zijn gewaardeerd, de bevindingen van risico-inschattingswerkzaamheden, de bevindingen van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen, de bevindingen van controlewerkzaamheden uitgevoerd in eerdere verslagperioden en de bevindingen van andere gegevensgerichte controles."

Bij toekomstige steekproeven moet rekening worden gehouden met meer geschikte parameters op basis van de opgedane ervaring.

- Bovendien zou de auditautoriteit, als ze voor de selectie van te controleren acties de steekproefmethode 'Selectie op geldwaarde' gebruikt, normaal een laag verwacht foutenpercentage gebruiken (bijvoorbeeld 10 % van het

materialiteitsniveau of 0,2 % als de materialiteit is vastgesteld op 2 %¹²). Als echter uit de respectieve steekproefresultaten een verwacht foutenpercentage van meer dan 2 % blijkt, kan de auditautoriteit overwegen om een andere steekproefmethode te gebruiken, zoals aangegeven in punt 6 van de 'Richtsnoerennota inzake steekproeftrekking' van de Commissie, namelijk in de hieronder weergegeven tabel¹³.

Variabiliteit van de populatie	Verwacht foutenpercentage	Voorgestelde aanpak
Laag	Laag	Variabele steekproeftrekking – Selectie op geldwaarde
Hoog	Laag	Selectie op geldwaarde
Laag	Hoog	Variabele steekproeftrekking
Hoog	Hoog	Clustering of stratificatie (plus geschikte steekproefmethoden)

7. MEEST WAARSCHIJNLIJKE FOUT EN BOVENSTE FOUTENGRENS

Zoals in de richtsnoeren voor steekproefmethoden uiteengezet, moeten de onderste en bovenste foutengrens worden berekend en in het jaarlijkse controleverslag worden vermeld, samen met de steekproeffout en de meest waarschijnlijke fout.

De richtsnoerennota van de Commissie inzake steekproefmethoden voor auditautoriteiten stelt¹⁴ het volgende met betrekking tot de beoordeling van fouten en de berekening van de verwachte fout resulterend uit een steekproef die met behulp van de MUS-methode werd getrokken:

- *"Een bovengrens voor afwijkingen moet worden berekend als de som van de verwachte afwijkingen, de basisprecisie (...) en een incrementele tolerantie voor verbreding van het precisie-interval.*
- *De auditor kan ook een aanvullende steekproefomvang die hij nodig heeft berekenen door de meest waarschijnlijke afwijking van de steekproefbeoordeling te vervangen door de oorspronkelijke verwachte afwijking in de steekproefintervalformule en het interval en de totale steekproefomvang te bepalen op basis van de nieuwe verwachtingen. Het aantal aanvullende steekproefitems kan worden bepaald door de*

¹² Zoals vermeld in bijlage 4 bij Verordening (EG) nr. 1828/2006, is het maximale materialiteitsniveau 2 %. De auditautoriteit kan ervoor kiezen om deze grens te verlagen.

¹³ Zie punt 6 van de vermelde richtsnoeren.

¹⁴ Zie pagina 32 van de richtsnoerennota inzake steekproefmethoden voor auditautoriteiten voor de eerste drie punten; pagina 40 voor het laatste punt.

oorspronkelijke steekproefomvang af te trekken van de nieuwe steekproefomvang. Het nieuwe steekproefinterval kan worden gebruikt voor de selectie. Er moeten items worden geselecteerd die nog niet in de steekproef zitten."

- *Als we bijvoorbeeld een enkele afwijking van € 300 (25 %) vinden, dat wil zeggen een verwachte afwijking van € 1 000 met een toelaatbare afwijking van € 5 000 en een MUS-stap van € 4 000 bij een betrouwbaarheidsniveau van 95 % (betrouwbaarheidsfactor 3), hebben we een totale bovengrens voor afwijkingen van € 13 750. Dit cijfer is de som van:*
 - *de geprojecteerde afwijking van € 1 000,*
 - *de basisprecisie van € 4 000 x 3 = € 12 000 en*
 - *de tolerantie van $(4,75-3-1) \times 1\,000 = €\,750$ (4,75 is de betrouwbaarheidsfactor voor 1 afwijking bij een betrouwbaarheidsniveau van 95 %, 3 is de betrouwbaarheidsfactor voor 0 afwijkingen bij een betrouwbaarheidsniveau van 95 %).*
- *Deze bovengrens is groter dan de toelaatbare afwijking; bijgevolg concluderen we dat de afwijking van de populatie boven de materialiteitsdrempel ligt. We concluderen ook dat we 95 % zeker zijn dat de afwijking van de populatie ten hoogste € 13 750 bedraagt.*
- *Bij het toepassen van een statistische methode zal de auditautoriteit de meest waarschijnlijke afwijking in de populatie schatten en deze vergelijken met de materialiteit om de resultaten te beoordelen."*

Wanneer de steekproefmethode 'Selectie op geldwaarde' wordt gebruikt om een steekproef van de te controleren acties te trekken, wordt het verwachte percentage toevallige fouten als de meest waarschijnlijke fout beschouwd. Dit foutenpercentage maakt deel uit van het totale verwachte foutenpercentage dat moet worden vergeleken met het materialiteitsniveau van 2 %. Indien alle in de steekproef gevonden fouten als toevallige fouten worden beschouwd, is het totale verwachte foutenpercentage het verwachte percentage toevallige fouten.

In ieder geval moet de analyse van de bovenste foutengrens nog worden uitgevoerd, conform de vereisten van de MUS-methode.

De INTOSAI-richtlijnen¹⁵ "vormen een gemeenschappelijke basis waarnaar kan worden verwezen (...) voor audits van EU-activiteiten (...)"¹⁶. Richtlijn nr. 23¹⁷ stelt dat als "de bovenste foutengrens de toelaatbare fout overschrijdt, de meest

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

¹⁶ Zie punt 6 van de technische inleiding tot de INTOSAI-richtlijnen.

¹⁷ Van toepassing op "steekproeftrekking voor controles in financiële audits (inclusief onderzoek van de wettigheid en regelmatigheid)", aldus punt 6.1 van INTOSAI-richtlijn nr. 23.

waarschijnlijke fout kleiner is dan de toelaatbare fout", maar de auditor moet overwegen om:

- *"de gecontroleerde entiteit te verzoeken de gevonden fouten/uitzonderingen en de kans op verdere fouten/uitzonderingen te onderzoeken. Dit kan leiden tot overeengekomen aanpassingen in de financiële overzichten;*
- *verdere tests uit te voeren met het oog op het beperken van het steekproefrisico en dus de tolerantie die in de beoordeling van de resultaten moet worden ingebouwd;*
- *andere controleprocedures te gebruiken om extra zekerheid te verkrijgen."*

De auditautoriteit moet op basis van haar deskundig oordeel een van de hierboven aangegeven opties selecteren en dienovereenkomstig rapporteren in het jaarlijkse controleverslag.

8. BIJZONDERE GEVALLEN

8.1. Door auditautoriteiten gevonden fouten in uitgaven die ook door de beheersautoriteit, intermediaire instantie of certificeringsautoriteit als onregelmatig werden beschouwd

8.1.1. Door de intermediaire instantie/beheersautoriteit/certificeringsautoriteit reeds gevonden en behandelde onregelmatigheden die bij trekking van de steekproef door de auditautoriteit nog niet waren gecorrigeerd

Zoals hierboven vermeld, moeten over het algemeen alle gevonden onregelmatigheden worden meegenomen in de berekening van het verwachte foutenpercentage, en moeten ze in het jaarlijkse controleverslag worden vermeld.

Dit omvat de door de auditautoriteit (tijdens haar audits op acties) gevonden onregelmatigheden die bij trekking van de steekproef door de auditautoriteit al door een andere nationale instantie (namelijk de beheersautoriteit, de intermediaire instantie of de certificeringsautoriteit) waren gevonden, maar die op het moment van indiening van het jaarlijkse controleverslag nog niet door de lidstaat waren gecorrigeerd¹⁸.

Als er echter bewijsstukken zijn dat de bevoegde nationale autoriteiten (de beheersautoriteit, de intermediaire instantie of de certificeringsautoriteit) **de onregelmatigheid hebben gevonden en bij trekking van de steekproef door de auditautoriteit al bezig waren met het nemen van de nodige maatregelen**, en dat het onregelmatige bedrag vóór indiening van het jaarlijkse controleverslag is gecorrigeerd, mag deze onregelmatigheid buiten beschouwing worden gelaten bij het projecteren van steekproeffouten op de populatie.

¹⁸ Zoals hierboven vermeld, kan deze correctie worden gedaan door de onregelmatige uitgaven (via een schrapping of terugvordering) in mindering te brengen op een bij de Commissie ingediende uitgavenstaat of door de betrokken uitgaven te registreren als een hangende terugvordering in het boekhoudsysteem van de certificeringsautoriteit.

In ieder geval moet de behandeling van de betrokken onregelmatigheid in het jaarlijkse controleverslag worden vermeld en toegelicht in het deel dat handelt over audits op acties.

Als algemene regel moet de beheersautoriteit ervoor zorgen dat haar beheersverificaties (administratieve verificaties of controles ter plaatse) op zodanige wijze worden uitgevoerd dat onregelmatigheden worden voorkomen, ontdekt en gecorrigeerd voordat de uitgaven bij de Commissie worden gedeclareerd.

8.1.2. Tijdens controles door de intermediaire instantie/beheersautoriteit gevonden onregelmatigheden die bij trekking van de steekproef door de auditautoriteit onvoldoende waren gecorrigeerd

Indien een auditautoriteit tijdens een audit ontdekt dat een onregelmatigheid tijdens een eerdere controle door een andere instantie werd gevonden maar dat het toegepaste correctiepercentage lager was dan het correctiepercentage dat de intermediaire instantie/beheersautoriteit volgens de auditautoriteit had moeten toepassen, moet het verschil tussen het bedrag dat resulteert uit correctie tegen het door de auditautoriteit vastgestelde percentage en het daadwerkelijk gecorrigeerde bedrag (op het niveau van declaratie bij de Commissie vóór trekking van de steekproef door de auditautoriteit) worden meegenomen in de berekening van het totale foutenpercentage / projectie van fouten.

8.1.3. Onregelmatigheden met betrekking tot uitgaven die werden "gedecertificeerd" na trekking van de steekproef door de auditautoriteit

Het is mogelijk dat de auditautoriteit, na trekking van de steekproef van acties, in de te controleren acties onregelmatige uitgaven vindt die door de lidstaten zijn "gedecertificeerd". Wat betreft de door de auditautoriteit vast te stellen praktische regelingen voor de audits ter plaatse, worden twee opties overwogen:

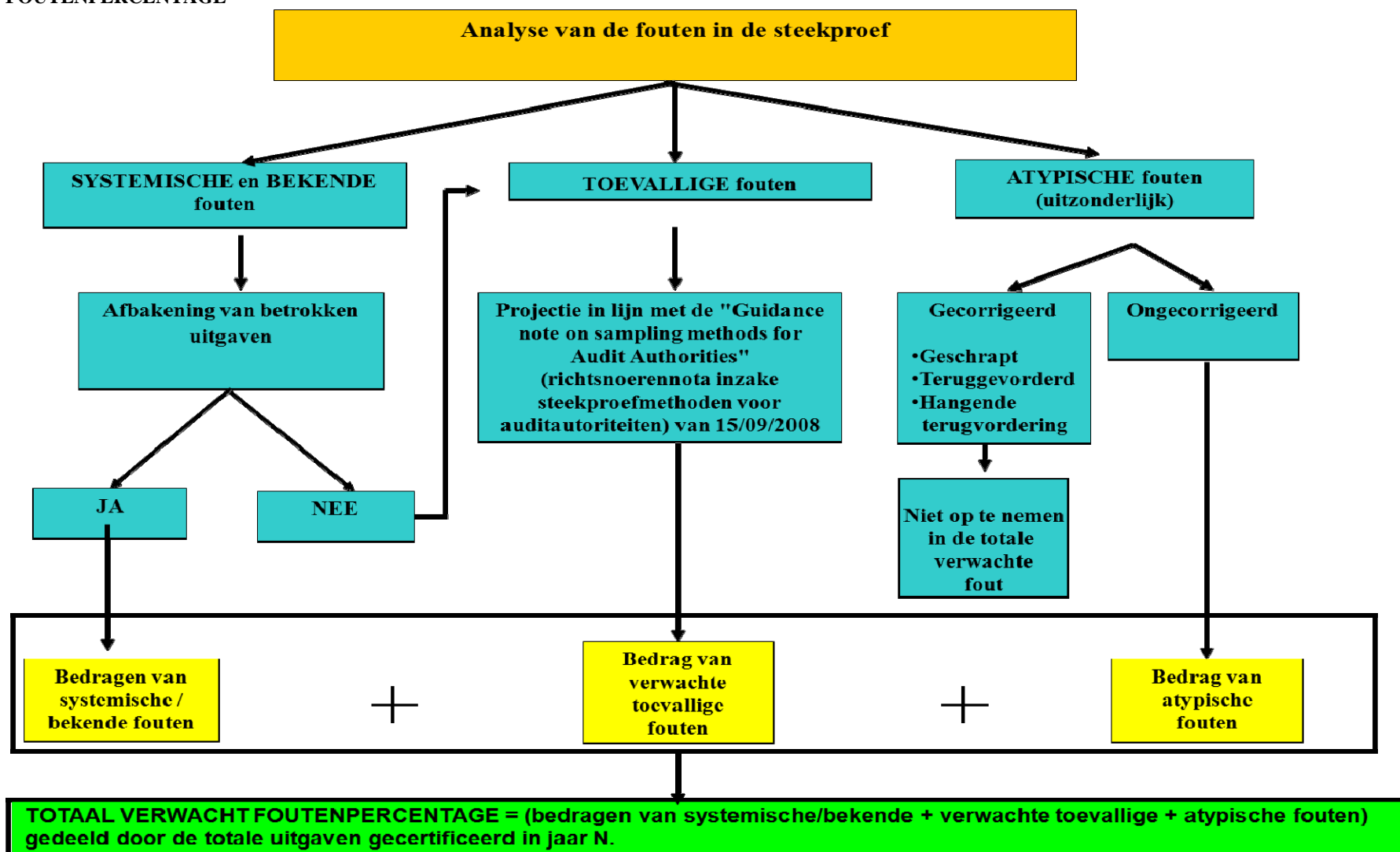
- (1) indien de "gedecertificeerde" onregelmatige uitgaven alle uitgaven van een bepaalde actie in de door de auditautoriteit getrokken steekproef betreffen, is de auditautoriteit niet verplicht om die actie ter plaatse te controleren. De steekproef mag niet worden gewijzigd, d.w.z. de betrokken actie mag niet door een andere actie worden vervangen.
- (2) indien de "gedecertificeerde" onregelmatige uitgaven slechts een deel van de uitgaven van een bepaalde actie in de door de auditautoriteit getrokken steekproef betreffen, moet de auditautoriteit de actie ter plaatse controleren om te verifiëren of het niet-gedecertificeerde deel vrij is van fouten.

In beide gevallen moeten de onregelmatige uitgaven in aanmerking worden genomen bij het bepalen van het foutenpercentage.

8.2. Saldering van te hoge opgaven met te lage opgaven om te komen tot een globale meest waarschijnlijke fout

Voor het jaarlijkse controleverslag mogen te lage opgaven niet worden meegenomen in de berekening van het steekproeffoutenpercentage (en dus ook niet in de berekening van het verwachte foutenpercentage).

**BIJLAGE 1 – TOTAAL VERWACHT
FOUTENPERCENTAGE**



BIJLAGE 2 – TABEL VOOR GEDECLAREERDE UITGAVEN EN STEEKPROEFAUDITS

Fonds	Referentie (CCI-nr.)	Programma	In het referentiejaar gedeclareerde uitgaven	Voor de aselechte steekproef gecontroleerde uitgaven in het referentiejaar		Bedrag en percentage (foutenpercentage) van onregelmatige uitgaven in de aselechte steekproef ¹⁹		Totaal verwacht foutenpercentage ²⁰	Andere gecontroleerde uitgaven ²¹	Bedrag van onregelmatige uitgaven in andere steekproef van de uitgaven	Totaal van cumulatief gedeclareerde uitgaven	Totaal van cumulatief gecontroleerde uitgaven ²² als percentage van het totaal van cumulatief gedeclareerde uitgaven
				Bedrag ²³	% ²⁴	Bedrag	%					

¹⁹ Als de aselechte steekproef meer dan één fonds of programma bestrijkt, wordt de informatie over het bedrag en percentage (foutenpercentage) van onregelmatige uitgaven voor de gehele steekproef vermeld, en mag ze niet op programma- of fondsniveau worden vermeld.

²⁰ In geval van niet-statistische steekproeftrekking voor kleine populaties, het foutenpercentage van het monster. De term "totaal verwacht foutenpercentage" wordt toegelicht in punt 2.6 van deze richtsnoeren.

²¹ Uitgaven uit een aanvullende steekproef en uitgaven voor de aselechte steekproef niet in het referentiejaar (bedrag)

²² Omvat zowel gecontroleerde uitgaven voor de aselechte steekproef als de andere gecontroleerde uitgaven.

²³ Bedrag van gecontroleerde uitgaven.

²⁴ Percentage gecontroleerde uitgaven in verhouding tot de in het referentiejaar bij de Commissie gedeclareerde uitgaven.