



Evropské strukturální a investiční fondy

Aktualizované pokyny členským státům
ke zpracování chyb uvedených ve výročních
kontrolních zprávách

(Programové období 2007–2013)

(Příloha k Pokynům k výročním kontrolním zprávám
a stanoviskům: COCOF 09/0004/01-EN ze dne 18. února 2009
a EFFC/0037/2009-EN ze dne 23. února 2009)

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

Obsah

SEZNAM ZKRATEK	4
GLOSÁŘ	5
1. ÚVOD	7
2. HODNOCENÍ CHYB	8
2.1. Přehled druhů chyb.....	8
2.2. Systémové chyby.....	8
2.3. Náhodné chyby.....	9
2.4. Neobvyklé chyby.....	9
2.5. Celková projektovaná chybovost	10
3. SPOLEČNÉ SYSTÉMY A ODLIŠNÉ VÝROKY AUDITORŮ U JEDNOTLIVÝCH PROGRAMŮ	11
4. NEDOSTATEČNÉ VÝROKY AUDITORŮ	12
5. NÁPRAVNÁ OPATŘENÍ	12
5.1. Pojetí opravené chyby pro účely stanovení výroku auditora.....	12
5.2. Nápravná opatření jakožto následné události	14
5.3. Oprava jednotlivých druhů chyb	14
5.4. Extrapolovaná finanční oprava.....	15
6. CELKOVÁ PROJEKTOVANÁ CHYBOVOST A JISTOTA O ÚČINNÉM CHODU ŘÍDICÍHO A KONTROLNÍHO SYSTÉMU	16
7. KONKRÉTNÍ PŘÍPADY.....	19
7.1. Chyby zjištěné auditním orgánem ve výdajích, které za neoprávněné považoval i řídicí orgán, zprostředkující subjekt nebo certifikační orgán.....	19
7.1.1. Nesrovnalosti již odhalené, které jsou předmětem opatření ze strany ZS/ŘO/CO, avšak nejsou opraveny předtím, než AO sestaví vzorek	19
7.1.2. Nesrovnalosti, které při kontrolách odhalil ZS nebo ŘO, avšak nejsou dostatečně opraveny předtím, než AO sestaví vzorek	20
7.1.3. Nesrovnalosti u výdajů, jež byly odejmuty poté, co AO sestavil vzorek	20
7.2. Započtení s výdajovou „rezervou“ na projektové úrovni.....	20
7.3. Vzájemná kompenzace chyb, jež plynou z nadhodnocených a podhodnocených výdajů	21
7.4. Jak ve výroční kontrolní zprávě vykázat podvod a podezření na podvod a jak je zohlednit v chybovosti?	21
7.5. Mají se do chybovosti zahrnout případy úpadku či platební neschopnosti?	22

7.6. Jak má AO postupovat v případě, že se v důsledku „vyšší moci“ (např. přírodních katastrof) ztratí nebo zničí podkladová dokumentace k operacím zařazeným do vzorku?	23
PŘÍLOHA 1 – CELKOVÁ PROJEKTOVANÁ CHYBOVOST.....	25
PŘÍLOHA 2 – PŘEHLED VYKÁZANÝCH VÝDAJŮ A AUDITŮ VZORKŮ.....	26
PŘÍLOHA 3 – SROVNÁVACÍ TABULKA UVÁDĚJÍCÍ PŘEHLED ODDÍLŮ PŘEDCHOZÍCH A AKTUALIZOVANÝCH POKYŇŮ KE ZPRACOVÁNÍ CHYB	27

SEZNAM ZKRATEK

AO	auditní orgán
CO	certifikační orgán
COCOF	Výbor pro koordinaci fondů
DAS	prohlášení Evropského účetního dvora o věrohodnosti týkající se plnění rozpočtu EU
EFRR	Evropský fond pro regionální rozvoj
ERF	Evropský rybářský fond
ESF	Evropský sociální fond
FS	Fond soudržnosti
ISA	mezinárodní auditorský standard
MUS	metoda výběru vzorku podle peněžních jednotek (<i>Monetary Unit Sampling</i>)
ŘKS	řídící a kontrolní systém
ŘO	řídící orgán
VKZ	výroční kontrolní zpráva
VZČ	výroční zpráva o činnosti (každého generálního ředitelství Komise)
ZS	zprostředkující subjekt

GLOSÁŘ

Pojem	Definice
neobvyklá chyba	Nesprávnost, jež prokazatelně není reprezentativní pro daný základní soubor (populaci). Výskyt neobvyklých chyb by se měl uvádět pouze za nejvýše ojedinělých, dobře odůvodněných podmínek.
auditované období	Auditní orgán má povinnost předkládat zprávy na základě auditní činnosti, již vykonal během auditovaného období od 1. července roku N do 30. června roku N + 1, a to nejpozději do 31. prosince roku N + 1. Auditovaným obdobím se rozumí období, během něhož AO vykoná svou činnost, tedy audity systémů a audity operací.
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, nesrovnalostí či nesprávností rozumí kvantifikovatelné nadhodnocení certifikovaných výdajů vykázaných Komisi.
výdaje za rok N	Výdaje vykázané Komisi, z nichž se vybírá vzorek operací.
nesrovnalost	Tentýž význam jako chyba nebo nesprávnost.
známá chyba	Známou chybou se rozumí chyba zjištěná mimo auditovaný vzorek.
nesprávnost	Tentýž význam jako chyba nebo nesrovnalost.
základní soubor	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).

Pojem	Definice
zbytková chybovost	<p>Zbytková chybovost odpovídá celkové projektované chybovosti po odečtení finančních oprav, které případně provedl členský stát v souvislosti s chybami odhalenými auditním orgánem při auditech operací, včetně projektovaných náhodných chyb nebo systémových nesrovnalostí. Tyto opravy se obvykle provádějí po stanovení celkové projektované chybovosti. Za předpokladu, že finanční opravy mají snížit rizika určená celkovou projektovanou chybovostí, lze však také od zbytkové chybovosti odečíst opravy provedené členským státem v období mezi tím, co AO vybere vzorek, a tím, co AO určí celkovou projektovanou chybovost.</p> <p>Podrobnější informace o zbytkové chybovosti jsou uvedeny v oddíle 5.1 těchto pokynů.</p>
systémová chyba	<p>Systémovými chybami se rozumí chyby, které:</p> <ul style="list-style-type: none"> – byly zjištěny v auditovaném vzorku, a – mají dopad na neauditovaný základní soubor, – vyskytují se v náležitě definovaných, obdobných situacích. <p>Tyto chyby zpravidla vykazují společný rys, např. druh operace, umístění či období. Obvykle jsou spojeny s neúčinnými kontrolními postupy v rámci řídicích a kontrolních systémů (či jejich částí).</p>
celková projektovaná chybovost	<p>Celková projektovaná (promítnutá/předpokládaná) chybovost odpovídá úhrnu těchto chyb: projektovaných náhodných, systémových a neobvyklých chyb.</p> <p>Auditní orgán by měl celkovou projektovanou chybovost porovnat s prahem významnosti, tak aby si učinil závěr o celkovém základním souboru (populaci), který je představován vzorkem.</p>

1. ÚVOD

Cílem tohoto dokumentu je zodpovědět hlavní otázky, jež vznesly orgány členských států, a jmenovitě auditní orgány, během programového období 2007–2013 ohledně zpracovávání a hodnocení chyb odhalených v rámci jimi prováděných auditů operací, a poskytnout tak těmto orgánům vodítko. Pokyny dále objasňují otázky týkající se výpočtu celkové projektované chybovosti, souvisejících nápravných opatření a dopadu na výroky auditních orgánů, které AO předkládá podle čl. 62 odst. 1 písm. d) bodu ii) nařízení (ES) č. 1083/2006 a čl. 61 odst. 1) písm. e) bodu ii) nařízení (ES) č. 1198/2006.

Tento dokument je aktualizovanou verzí pokynů Komise COCOF 11-0041-01-CS ze dne 7. prosince 2011 a EFFC/87/2012 ze dne 9. listopadu 2012 a zohledňuje zkušenosti získané od vydání zmíněných pokynů na základě hodnocení výročních kontrolních zpráv z let 2012, 2013 a 2014. V předkládaných pokynech jsou obsaženy veškeré vysvětlující informace, které byly auditním orgánům poskytnuty v období od roku 2011 a které zde byly podle potřeby příslušně aktualizovány. V příloze 3 je uvedena tabulka srovnávající uspořádání předchozích a aktualizovaných pokynů ke zpracování chyb. Na předkládaných pokynech budou založeny připravované pokyny ke zpracování chyb pro programové období 2014–2020.

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

Pokyny je třeba považovat za doplňkové a měly by být vykládány v součinnosti se stávajícími pokyny Komise, jmenovitě s těmito dokumenty:

- Pokyny k výročním kontrolním zprávám a stanoviskům pro strukturální fondy a Fond soudržnosti (COCOF 09/0004/01-EN ze dne 18. února 2009 a EFFC/0037/2009-EN ze dne 23. února 2009), dále jen „Pokyny k výročním kontrolním zprávám a stanoviskům“,
- Pokyny pro auditní orgány ohledně metod výběru vzorků ze dne 4. dubna 2013 (COCOF 08/0021/03-EN), dále jen „Pokyny k výběru vzorků“,
- Pokyny ke společné metodice pro hodnocení systémů řízení a kontroly v členských státech¹ (COCOF 08/0019/00-EN ze dne 6. června 2008 a EFFC/27/2008 ze dne 12. září 2008), dále jen „Pokyny k hodnocení ŘKS“,
- 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

¹ Viz pokyny COCOF 08/0019/00-EN, které 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).

období 2007–2013 ze dne 27. března 2010 (COCOF č. 10/0002/00/EN), dále jen „Pokyny pro CO“.

2. HODNOCENÍ CHYB

2.1 Přehled druhů chyb

Ve výročních kontrolních zprávách by podle požadavků mezinárodních auditorských standardů, konkrétně standardu ISA 530, mělo být kromě nápravných opatření (viz oddíl 5 níže) uvedeno hodnocení chyb zjištěných v rámci auditů operací provedených auditním orgánem. Chyby zjištěné při těchto auditech mohou být náhodné, systémové a ve výjimečných situacích také neobvyklé. Tyto pojmy jsou vysvětleny níže, v oddílech 2.2, 2.3 a 2.5.

Poté, co AO zhodnotí chyby, provede výpočet celkové projektované chybovosti, který je popsán v oddíle 2.5. Auditní orgán by se měl snažit rozvrhnout si práci tak, aby hodnocení mohlo být řádně provedeno a členský stát mohl zavést nápravná opatření včas před odevzdáním VKZ. Výroční kontrolní zpráva by měla obsahovat popis odborného posouzení, na němž AO založil své hodnocení chyb.

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 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 soubor². Podle čl. 98 odst. 4 nařízení (ES) č. 1083/2006 a čl. 96 odst. 4 nařízení (ES) č. 1198/2006: „*V případě systémových nesrovnalostí rozšíří členský stát vyšetřování na všechny operace, které by mohly být dotčeny*“.

Pokud má AO přiměřenou jistotu, že část základního souboru dotčená systémovými chybami je plně vymezena a v základním souboru již nejsou další jednotky, u nichž by existovalo podezření, že budou dotčeny podobnými chybami, přičíte se výše těchto systémových chyb k projektované náhodné chybě pro účely výpočtu celkové projektované chybovosti. K extrapolaci náhodných chyb zjištěných ve vzorku na základní soubor musí AO použít vzorce uvedené v příloze 1 Pokynů k výběru vzorků.

Výše systémových chyb zjištěných ve vzorku se nezohlední v projektované náhodné chybě ani se do ní nezapočítá, přičte se však k ní pro účely výpočtu celkové projektované chybovosti (srov. oddíl 2.5). Do náhodné projektované chyby se však extrapolují a započtou všechny náhodné chyby zjištěné u operací dotčených systémovými chybami (vedle této jedné či více systémových chyb).

² 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.

Zvláštní druh chyby, který by se neměl zaměřovat se systémovými chybami, se objevuje v případech, kdy je u jedné operace ve vzorku zjištěna chyba, a auditor na základě toho odhalí jednu nebo více chyb u téže operace mimo tento vzorek – tuto chybu lze klasifikovat jako „známou chybu“. 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 ve faktuře, která je zahrnuta do auditovaného vzorku. Je možné, že zbývající část výdajů pro tuto operaci je vykázána v žádostech o platbu či ve fakturách, jež ve vzorku zahrnuté nejsou, v rámci auditovaného základního souboru nebo v rámci základního souboru z předešlého roku.

Doporučeným postupem, jak se známými chybami naložit, je extrapolovat náhodné chyby uvnitř vzorku (včetně chyby, jež vedla k odhalení známé chyby) na celkové výdaje (aniž se od základního souboru odečte výše známých chyb). V tomto případě se známá chyba nepřipočítá k celkové projektované chybovosti. Toto doporučení vychází ze skutečnosti, že na rozdíl od systémových chyb se známé chyby obvykle vymezují na úrovni operace, u níž byla chyba zjištěna. Tímto postupem nelze potvrdit, zda v základním souboru zůstávají další operace dotčené tímto druhem chyby. V tomto případě se známá chyba opraví stejně jako kterýkoli jiný druh chyby. Rovněž se opraví známé chyby týkající se předešlých let.

2.3 Náhodné chyby

Podle hodnocení chyb auditním orgánem jsou chyby, které nejsou nepovažovány za systémové, 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 zahrnout do odhadu chybovosti – viz oddíl 2.5 těchto pokynů.

Jak je popsáno v Pokynech k výběru vzorků, výpočet projektované míry náhodných chyb se liší v závislosti na zvolené metodě výběru vzorku.

2.4 Neobvyklé chyby

Neobvyklou chybou se nazývá chyba, která prokazatelně není reprezentativní pro základní soubor. Vzhledem k reprezentativnímu charakteru statistického vzorku vůči základnímu souboru by se měly neobvyklé chyby vykazovat pouze za zcela výjimečných a dobře odůvodněných okolností. Časté uchýlování se k tomuto pojmu bez řádného odůvodnění totiž může podřýt spolehlivost výpočtu celkové projektované chybovosti i spolehlivost výroku auditního orgánu.

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, který dále stanoví:

„A.19. Jestliže auditor definoval nesprávnost jako neobvyklou chybu, je možné ji při projekci nesprávnosti 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 projektované nesprávnosti a případné neobvyklé chyby vyšší než přípustná nesprávnost, vzorek není přiměřeným základem pro závěry auditora o testovaném základním souboru. (...)“

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

Zvláštní případ může nastat, jestliže AO odhalí nesrovnalost u operace (např. nesoulad s pravidly pro zadávání veřejných zakázek u konkrétní smlouvy), která je současně dotčena neobvyklou chybou. V tomto případě se náhodná chyba přenesla na základní soubor. Neobvyklá chyba z této operace se pak započte do celkové projektované chybovosti, pakliže nebyla opravena před odevzdáním VKZ. Děje se tak proto, že náhodná chyba představuje další možné chyby v základním souboru a měla by se extrapolovat na zbytek výdajů v tomto souboru, aby bylo možné správně odhadnout celkovou projektovanou chybovost.

2.5 Celková projektovaná chybovost

Auditní orgán by měl ve VKZ uvést celkovou projektovanou chybovost, aby se mohla porovnat s prahem významnosti a mohlo se tak určit, zda základní soubor, z něhož byl vybrán náhodný vzorek, vykazuje či nevykazuje významné nesprávnosti³. Celková projektovaná chybovost odpovídá odhadovanému dopadu chyb v řídicích a kontrolních systémech a je vyjádřena procentem ze základního souboru za rok N. Měla by odrážet analýzu, kterou provedl AO na chybách odhalených při auditech operací podle čl. 62 odst. 1 písm. b) nařízení (ES) č. 1083/2006 a čl. 61 odst. 1 písm. b) nařízení (ES) č. 1198/2006.

Celková projektovaná chybovost odpovídá úhrnu všech relevantních prvků (tj. projektovaných náhodných chyb, systémových chyb a neopravených neobvyklých chyb) vydělenému základním souborem pro rok N – 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 projektované chybovosti, jak je uvedeno výše. Pokud k tomuto vymezení nedojde před předložením VKZ, je

³ Jak vyplývá z čl. 17 odst. 4 druhého pododstavce nařízení Komise (ES) č. 1828/2006 a čl. 43 odst. 4 nařízení Komise (ES) č. 498/2007: „u operačních programů, jejichž předpokládaná chybovost se nachází nad úroveň významnosti, analyzuje auditní orgán její význam a provede nezbytná opatření, včetně vhodných doporučení, která uvede ve výroční kontrolní zprávě“.

pro účely výpočtu projektované míry náhodných chyb nutno k dotčeným systémovým chybám přistupovat jako k chybám náhodným⁴.

3. SPOLEČNÉ SYSTÉMY A ODLIŠNÉ VÝROKY AUDITORŮ U JEDNOTLIVÝCH PROGRAMŮ

Údaje o celkové projektované chybovosti by měly být vykázány v části VKZ, která se týká auditů vzorku operací. Mimoto by měl „přehled vykázaných výdajů a auditů vzorků“ přikládán k VKZ (jak vyplývá z tabulky 9 v příloze VIII nařízení (ES) č. 1828/2006), uvádět údaje o celkové projektované chybovosti – viz příloha 2 tohoto dokumentu.

Výroční kontrolní zpráva se Komisi předloží prostřednictvím systému SFC 2007. Modul v systému SFC 2007 obsahuje výše zmiňovaný přehled, který vyplní AO. Údaje o celkové projektované chybovosti se vkládají do samostatného sloupce za sloupec „částka a procenta (chybovost) neoprávněných výdajů v náhodném vzorku“.

Jakkoli je z metodologického hlediska správné uvádět u programů sledovaných v jednom společném řídicím a kontrolním systému celkovou projektovanou chybovost, nemusí pro všechny tyto programy platit vždy tentýž výrok auditora.

V čl. 62 odst. 1 písm. d) nařízení Rady (ES) č. 1083/2006 se stanoví: „*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*“ [zdůraznění přidáno].

Jestliže tedy u společného řídicího a kontrolního systému z auditů systémů či analýzy chyb odhalených v náhodném vzorku vyplývá, že určitý program sledovaný v rámci tohoto společného systému 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 řídicí a kontrolní systém – dává auditnímu orgánu systém SFC 2007. V takovém případě by měl AO ve VKZ vysvětlit, na základě jakých důkazních informací byly pro program či programy předloženy odlišné výroky auditora a nebyly začleněny do hodnocení společného řídicího a kontrolního systému, do něhož daný(é) program(y) spadá/spadají.

Pokud se u některých programů spadajících do společného řídicího a kontrolního systému očekávají odlišné výsledky, Komise pro získání dostatečných důkazních informací, které auditnímu orgánu umožní pro tyto programy sestavit odlišné výroky (rovněž s ohledem na uzavření programu⁵), doporučuje, aby si AO rozvrhl práci tak, aby byl schopen u konkrétního programu či programů získat přiměřenou jistotu. Toho lze dosáhnout tím, že se zajistí reprezentativní vrstva, jež bude zahrnovat příslušné vykázané výdaje. Pokud se k výběru náhodného vzorku pro společný řídicí a kontrolní systém použije statistická metoda výběru, na základě zkušeností se do této vrstvy začlení nejméně třicet jednotek vzorku.

⁴ Chyby zjištěné při auditech systémů (testech kontrol) se do celkové projektované chyby nezapočítají, avšak měly by být opraveny a uvedeny v oddíle 4 VKZ. Ve výroku auditora, jenž je součástí VKZ, se zohlední závěry z auditů systémů společně s výsledky auditů operací.

⁵ V okamžiku uzavření bude zapotřebí, aby audit u každého programu poskytoval dostatečné záruky, srov. čl. 17 odst. 5 první pododstavec nařízení (ES) č. 1828/2006 (pro EFRR, FS a ESF) a čl. 43 odst. 5 nařízení (ES) č. 498/2007 (pro ERF).

U nestatistického výběru vzorku lze využít možnosti uvedené v Pokynech k výběru vzorků.

4. NEDOSTATEČNÉ VÝROKY AUDITORŮ

Za nedostatečné výroky auditorů Komise mimo jiné považuje tyto případy:

- 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 projektovaná chybovost přesahovala úroveň významnosti či přestože audity systémů odhalily značné slabiny, avšak vnitrostátní orgány nepřijaly před zveřejněním výroku auditora příslušná nápravná opatření (srov. oddíl 5 těchto pokynů),
- 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

Předmětem opravy by měly být všechny chyby, včetně chyb náhodných, systémových a neobvyklých chyb⁶.

Aby byly splněny podmínky pro vydání výroku auditora bez výhrad, opraví se výdaje vykázané Komisi tak, aby zbytková chybovost u výdajů za rok, jenž je předmětem přezkumu, byla nejvýše 2 % a zjištěné nedostatky systému byly zmírněny na přiměřenou úroveň, aby se zajistilo, že se předejde chybám v příštích výkazech výdajů.

Zbytková chybovost odpovídá celkové projektované chybovosti po odečtení finančních oprav, které případně provedl členský stát v souvislosti s chybami odhalenými auditním orgánem při auditech operací, včetně projektovaných náhodných chyb nebo systémových nesrovnalostí. Tyto opravy se obvykle provádějí po stanovení celkové projektované chybovosti. Za předpokladu, že finanční opravy mají snížit rizika stanovená celkovou projektovanou chybovostí, lze však také od zbytkové chybovosti odečíst finanční opravy provedené členským státem v období mezi tím, kdy AO vybere vzorek, a tím, kdy AO určí celkovou projektovanou chybovost. Za typický příklad lze považovat případy, kdy jsou provedeny úpravy na základě činností, které vykonal ŘO při určování rozsahu systémových nesrovnalostí odhalených auditním orgánem při auditech operací. V každém případě by AO měl vedle odborného posouzení, jež použije při posuzování toho, které finanční opravy mají být zohledněny při výpočtu zbytkové chybovosti, mít přiměřenou jistotu, že se u finančních oprav, jež budou zohledněny ve zbytkové chybovosti, skutečně jedná o opravy neoprávněných výdajů, a nikoli například o opravy administrativních chyb,

⁶ Pokud jde o informace týkající se známých chyb, viz poslední dva odstavce oddílu 2.2 výše.

změny údajů v účtech nepředstavující finanční opravy, příjmy z projektů generujících zisky, převody operací z jednoho programu do druhého (nebo v rámci jednoho programu) nebo strategická rozhodnutí zrušit projekt, která nemají spojitost s nesrovnalostmi zjištěnými u daného projektu. Aby se zabránilo podhodnocení zbytkové chybovosti, neměly by se do ní započítávat opravy spojené s jednotlivými nesrovnalostmi⁷, jež se ze své podstaty nezahrnují do celkové projektované chybovosti (např. konkrétní případy neobvyklých chyb opravených před odevzdáním VKZ nebo nesrovnalosti, které již byly zjištěny a řešeny zprostředkujícím subjektem, řídicím orgánem či certifikačním orgánem, avšak nebyly opraveny do té doby, než byl auditním orgánem vybrán vzorek⁸).

Podle článku 70 nařízení (ES) č. 1083/2006 a článku 70 nařízení Rady (ES) č. 1198/2006 jsou členské státy povinny (ŘO nebo CO v souladu s řídicím a kontrolním systémem) napravovat nesrovnalosti a získávat zpět neoprávněně vyplacené částky. Mají přitom dvě možnosti:

- neoprávněné výdaje odejmout z programu, a to ihned, když nesrovnalost odhalí; za tímto účelem tyto údaje odečtou z dalšího výkazu výdajů, a prostředky EU tak uvolní pro přidělení na jiné závazky, nebo
- 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.

Pro účely výroku auditora se chyba považuje za opravenou, jestliže

- 1) byly neoprávněné výdaje (odejmutím částky či jejím zpětným získáním) odečteny v žádosti o průběžnou platbu, jež byla Komisi předložena před dokončením VKZ; nebo
- 2) byly předmětné výdaje opraveny (nebo jejich oprava probíhá) na vnitrostátní úrovni (před dokončením VKZ) pomocí jednoho z těchto tří prostředků:
 - a) příslušný orgán (ŘO nebo CO) se oficiálně zaváže, že neoprávněné výdaje budou opraveny v další žádosti o průběžnou platbu, a uvědomí o tomto závazku AO a/nebo Komisi;
 - b) zrušení částky se na vnitrostátní úrovni zanesse do účetního a monitorovacího systému certifikačního orgánu;
 - c) členský stát zahájí postup ke zpětnému získání neoprávněných výdajů od příjemce či příjemců⁹.

⁷ Za jednotlivou nesrovnalost se označuje jednorázová chyba, jež nevykazuje žádnou závislost na jiných chybách v základním souboru nebo na nedostatecích systémů, srov. bod 1.4 rozhodnutí Komise ze dne 19. října 2011 o „schválení pokynů k zásadám, kritériím a orientačním měřítkům, jež se mají uplatňovat při finančních opravách, které provádí Komise podle článků 99 a 100 nařízení Rady (ES) č. 1083/2006 ze dne 11. července 2006“.

⁸ Za podmínek uvedených v oddíle 7.1.1 těchto pokynů.

⁹ Znamená to, že pověřený orgán vydal příkaz k vrácení částky.

Provedené účinné opravy se oznámí auditnímu orgánu.

5.2 Nápravná opatření jakožto následné události

Na základě analýzy výsledků auditů systémů a auditů operací, kterou AO uvedl ve zprávě, musí členský stát (ŘO nebo CO v souladu s řídicím a kontrolním systémem) následně přijmout nezbytná nápravná opatření.

Je-li u řídicího a kontrolního systému zařazeného do kategorie 3 nebo 4 celková projektovaná chybovost vyšší než úroveň významnosti, potvrzuje to, že tento systém má závažné nedostatky. V zájmu zmírnění rizika významných chyb v budoucích výkazech výdajů by se měly odpovědné vnitrostátní orgány v takovém případě 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. Auditní orgán může akční plán považovat za následnou událost, a zohlednit tedy jeho dopady při sestavování výroku auditora pouze tehdy, pokud byla opatření účinně provedena a AO o tom má jasné důkazy.

Pokud členský stát tato opatření provede ještě před předložením VKZ Komisi a AO o tom má dostatečné důkazy (srov. oddíl 5.1), lze tato nápravná opatření pokládat za následné události, jež nastaly po auditovaném období. Tyto následné události by měly být ve VKZ uvedeny, aby bylo doloženo, že vnitrostátní orgány vyvodily ze zjištěných chyb náležitá opatření. Auditní orgán může tyto události zohlednit při určování míry jistoty a vydávání výroku. Jak se předpokládá v Pokynech k výročním kontrolním zprávám¹⁰, „některé následné události mohou mít významný dopad na fungování řídicích a kontrolních systémů a/nebo na 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 negativní dopad nové situace (např. nedostatky v systému či chyby odhalené po auditovaném období).

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.

5.3 Oprava jednotlivých druhů chyb

Komise jako postup při výskytu systémových chyb upřednostňuje opravu každého druhu chyb. V tomto případě je analýza a oprava každého druhu chyb skutečně možností, která je ve větším souladu s hodnocením chyb vyžadovaným mezinárodními auditorskými standardy, konkrétně standardem ISA 530. Auditní orgán by se proto měl snažit rozvrhnout si práci tak, aby členský stát tuto variantu mohl provést včas před odevzdáním VKZ.

Jak je uvedeno výše, v oddíle 2.2, AO provede hodnocení chyb, které zjistil při auditech operací. V případě odhalení systémových chyb a pro účely výroční kontrolní zprávy AO potvrdí následující:

1) Je stanovena celková výše výdajů vykázaných Komisi, které jsou těmito systémovými chybami ovlivněny, a že odpovědné orgány přijmou co nejdříve

¹⁰ Viz oddíl 8 Pokynů k výročním kontrolním zprávám a stanoviskům.

nezbytnou nápravu. Systémové chyby v neauditovaných výdajích může vymezit řídicí orgán pod dohledem auditního orgánu. Tento dohled v praxi znamená, že AO musí přezkoumat kvalitu práce řídicího orgánu a podat Komisi ve VKZ výslovné potvrzení, že tato práce byla provedena na náležité úrovni a že uvedené závěry jsou přiměřené.

2) Aby se zmírnilo riziko významných chyb v budoucích výkazech výdajů, měly by se 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 zjištěných v auditovaném vzorku, nebo se mohou vyskytovat vedle chyb systémových. Auditní orgán by měl vypočítat ohrožené výdaje tak, že použije projektovanou chybovost (jež souvisí s náhodnými chybami zjištěnými v auditovaném vzorku operací a jsou vypočítané s ohledem na přílohu 1 Pokynů k výběru vzorků) na základní soubor dotčený těmito náhodnými chybami. K tomu se použije vzorec uvedený v oddíle 5.4.

5.4 Extrapolovaná finanční oprava¹¹

Pokud analýza chyb, jež byly zjištěny auditním orgánem při auditech operací, neodhalila systémové či neobvyklé chyby (nebo pokud toto hodnocení nebylo dokončeno včas, aby mohlo být zahrnuto do VKZ), může se členský stát¹² poté, co se dozví o celkové projektované chybovosti, rozhodnout o tom, že vykázané neoprávněné výdaje opraví, aby zajistil, že zbytková chybovost bude nejvýše 2 %.

Tím se auditnímu orgánu umožní vydat podle kritérií uvedených v oddíle 6 výrok bez výhrad za předpokladu, že AO může ve VKZ potvrdit, že nedostatky řídicího a kontrolního systému, který produkuje chyby ve vyšší míře, než je úroveň významnosti, byly odstraněny nebo byla přijata nápravná opatření popsaná v oddílech 5.2 a 5.3.

Pokud se použije extrapolovaná finanční oprava na základě projektované míry náhodných chyb (kde celkovou projektovanou chybovost tvoří pouze náhodné chyby), použije se projektovaná chybovost na celý základní soubor. Od výsledné částky se pak odečtou chyby zjištěné ve vzorku (které se opraví jednotlivě¹³), takže pak bude odpovídat výši vyžadovaných extrapolovaných oprav. Bude to platit při nejjednodušším scénáři, v němž AO v rámci auditů operací neodhalil žádné systémové chyby¹⁴.

¹¹ Není jí dotčeno další hodnocení prováděné Komisí v případech, kdy kumulativní riziko zbytkových chyb v okamžiku vydání VKZ a během víceletého období je vyšší než 2 %. Komise v takovém případě může vyžadovat přijetí dalších nápravných opatření, protože to může být známka toho, že řídicí a kontrolní systém dotčeného programu či programů dosud neopravil rizika identifikovaná auditním orgánem během celého trvání tohoto programu či programů.

¹² ŘO nebo CO v souladu s řídicím a kontrolním systémem.

¹³ Chyby ve vzorku se opraví pouze jednou.

¹⁴ Pro účely výpočtu finanční opravy by se měly od extrapolované finanční opravy odečíst opravy, jež byly provedeny v souvislosti se systémovými chybami.

Za výše zmíněného předpokladu by Komise považovala extrapolovanou finanční opravu za vhodnou, pokud bude vypočítána v rozmezí intervalu A až B:

A: Extrapolovaná finanční oprava = projektovaná náhodná chyba – chyby ve vzorku

B: Extrapolovaná finanční oprava = projektovaná náhodná chyba – (základní soubor*2 %) – chyby ve vzorku

Příklad:

Projektovaná míra náhodných chyb: 4 %

Základní soubor: 1 000 milionů EUR

Chyby ve vzorku (již opravené): 3 miliony EUR

Oprava ve výši 37 milionů EUR až 17 milionů EUR:

A: 37 milionů EUR = (4 % * 1 000 milionů EUR) – 3 miliony EUR

B: 17 milionů EUR = (4 % * 1 000 milionů EUR) – (2 % * 1 000) – 3 miliony EUR

6. CELKOVÁ PROJEKTOVANÁ CHYBOVOST A JISTOTA O ÚČINNÉM CHODU ŘÍDICÍHO A KONTROLNÍHO SYSTÉMU

Pro účely výroku, který sestaví AO, vychází jistota ohledně správného fungování řídicího a kontrolního systému z kombinace výsledků auditu systémů a auditů operací.

Jak je stanoveno v příloze VII nařízení (ES) č. 1828/2006 a uvedeno v oddíle 8 Pokynů k výročním kontrolním zprávám a stanoviskům z roku 2009, požaduje se v případě stanoviska s výhradou po auditním orgánu, aby odhadl dopad výhrady. Zmíněné pokyny dále stanoví, že „*tento dopad lze vyčíslit buď na základě platnosti předpokládané chybovosti stanovené pro výdaje v referenčním roce, nebo paušálně, při zohlednění veškerých informací, jež má auditní orgán případně k dispozici*“. Auditní orgán dále může v příslušném odstavci výroku popsat, zda je dopad výhrad omezený nebo významný.

Dopad lze vyčíslit buď na základě celkové projektované chybovosti (nebo zbytkové chybovosti v případě, že členský stát před dokončením VKZ provedl nápravná opatření) stanovené pro rok N, nebo paušálně, při zohlednění veškerých informací, jež má AO k dispozici v okamžiku přípravy návrhu výroku.

Odhad dopadu výhrady, jež je klasifikován jako „omezený“, se považuje za přiměřený, pokud se vztahuje na nesrovnalosti (které byly v okamžiku předložení VKZ Komisi dosud neopravené) odpovídající výdajům ve výši 2 %, avšak méně než 5 % celkových výdajů osvědčených v roce N. V případě, že tyto nesrovnalosti přesáhnou 5 % celkových výdajů osvědčených v roce N, měla by příslušná výhrada být klasifikována jako „významná“. Stejně odůvodnění se použije tehdy, pokud AO nemůže přesnou částku

Jestliže jsou auditním orgánem při auditech operací zjištěny systémové chyby a výskyt těchto chyb je vymezen na celý základní soubor (srov. oddíl 2.2 výše), značí to, že AO by při extrapolaci náhodných chyb zjištěných ve vzorku na základní soubor měl od základního souboru odečíst výši systémové chyby vždy, kdy je tato hodnota součástí vzorce pro odhad chyb, jak je podrobně vysvětleno v příloze 1 Pokynů k výběru vzorků.

nepřesností vyčíslit a použije se paušální sazba. To může nastat u systémových nedostatků.

Auditní orgán vyčíslí veškeré chyby. Většinou je při výpočtu celkové projektované chybovosti třeba zohlednit všechny chyby zjištěné v rámci náhodného vzorku, který je použit k auditům operací, kromě neobvyklých chyb (srov. oddíl 2.4) a zvláštních případů popsaných v oddílech 7.1.1 a 7.5. Bez tohoto vyčíslení nelze celkovou projektovanou chybovost považovat za spolehlivou, jelikož bude zřejmě podhodnocena o nevyčíslené chyby. V takové situaci by měl výrok auditora obsahovat výhradu.

Do celkové projektované 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. Vyčíslení¹⁵ výhrady z výroku auditora lze provést na základě maximální částky chyby, již AO shledá přiměřenou na základě jemu dostupných informací.

Celková projektovaná chybovost uvedená ve VKZ představuje chybovost platnou předtím, než členský stát provedl jakékoli opravy v návaznosti na audity operací provedené auditním orgánem. Výrok auditního orgánu vychází z celkové projektované chybovosti a z nápravných opatření, které podle výše uvedeného oddílu 5 mohl provést členský stát před odevzdáním VKZ¹⁶.

Ze zkušeností vyplývá, že spojitost mezi výrokem auditora (o řádném fungování řídicího a kontrolního systému a legalitě a správnosti výdajů) a závěry získanými na základě auditů systémů a auditů operací se obvykle shoduje s níže popsaným schématem. Následující tabulka je orientační a je nutné, aby ji AO interpretoval s využitím svého odborného úsudku, zejména u situací, s nimiž tato tabulka nepočítá. Jak je uvedeno v oddíle 5, nápravná opatření se mohou vztahovat na finanční opravy (jejichž cílem je snížit zbytkovou chybovost na úroveň nejvýše 2 %) nebo vylepšující opatření, jejichž účelem je vypořádat se s nedostatky řídicího a kontrolního systému (nespadajícími do finančních oprav), nebo na kombinaci obou.

¹⁵ Viz oddíl 7 Pokynů k výročním kontrolním zprávám a stanoviskům.

¹⁶ Ve zvláštním případě, kdy již byly vnitrostátními orgány zjištěny a řešeny neoprávněné výdaje (avšak nebyly opraveny do té doby, než byl vybrán vzorek), se auditní orgán při splnění určitých podmínek (srov. oddíl 7.1.1.) může rozhodnout, že tuto nesrovnalost vyloučí při projekci chyb ze vzorku na základní soubor. Auditní orgán ve VKZ v části věnované auditům operací uvede, zda tato situace nastala, výši výdajů, na niž se tato konkrétní nesrovnalost vztahuje, a zda byla opravena.

		Hodnocení auditního orgánu týkající se	
Výrok auditora	fungování RKS (výsledky auditů systémů)	celkové projektované chybovosti (výsledky auditů operací)	provádění¹⁷ požadovaných nápravných opatření členským státem
1 – bez výhrad	kategorie 1 nebo 2	a celková projektovaná chybovost ≤ 2 %	Provedené opravy (např. chyb ve vzorku).
2 – s výhradou (výhrady mají omezený dopad)	kategorie 2	a/nebo $2 \% <$ celková projektovaná chybovost ≤ 5 %	S výjimkou případů, kdy jsou provedena (výrok bez výhrad možný) vhodná nápravná opatření (včetně extrapolovaných finančních oprav).
3 – s výhradou (výhrady mají významný dopad)	kategorie 3	a/nebo $5 \% <$ celková projektovaná chybovost ≤ 10 %	Nápravná opatření neprovedena v plném rozsahu (včetně případů, kdy extrapolované finanční opravy byly provedeny, avšak systémové nedostatky přetrvávají).
4 – záporný	kategorie 4	a/nebo celková projektovaná chybovost > 10 %	Nápravná opatření neprovedena v plném rozsahu (včetně případů, kdy extrapolované finanční opravy byly provedeny, avšak systémové nedostatky přetrvávají).

Pokud se AO domnívá, že daný řídicí a kontrolní systém spadá do kategorie 2, a celková projektovaná chybovost nedosahuje prahu významnosti 2 %, může vydat výrok bez výhrad.

Je-li však řídicí a kontrolní systém klasifikován v kategorii 1 nebo 2 a/nebo celková projektovaná chybovost překračuje práh významnosti 2 %, je to – i přes relativně kladné hodnocení, k němuž AO na základě auditů systémů dospěl – známkou toho, že řídicí a kontrolní systém ve skutečnosti nefunguje natolik účinně, aby zajišťoval prevenci, zjišťování a nápravu nesrovnalostí a získání neoprávněně vyplacených částek zpět. V takovém případě se považuje proto za vhodné¹⁸ vydat výrok s výhradou. Pokud však

¹⁷ Srov. oddíl 5 těchto pokynů.

¹⁸ Výraz „se považuje za vhodné“ naznačuje, že je k vyvození náležitých závěrů z auditu zapotřebí odborné úsudku AO.

zbytková chybovost nepřesahuje 2 % a členský stát provedl před předložením VKZ Komisi nápravná opatření (srov. oddíl 5.2), AO může vydat výrok bez výhrad.

Pokud řídicí a kontrolní systém spadá do kategorie 3 a/nebo celková projektovaná chybovost přesahuje 2 %, měl by být vydán výrok s výhradou, avšak s výjimkou případů, kdy zbytková chybovost nepřekračuje 2 % a před dokončením VKZ byla provedena nápravná opatření (včetně opatření týkajících se systémových nedostatků). V takovém případě AO vydá výrok bez výhrad.

Celková projektovaná chybovost vyšší než 5 % a/nebo řídicí a kontrolní systém zařazený do kategorie 3 nebo 4 by měly vést k vydání výroku s výhradou.

Celková projektovaná chybovost vyšší než 10 % a/nebo řídicí a kontrolní systém zařazený do kategorie 4 by obvykle měly vést k vydání záporného výroku.

7. KONKRÉTNÍ PŘÍPADY

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

7.1.1 *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 projektované chybovosti nutno zohlednit a ve VKZ vykázat veškeré zjištěné nesrovnalosti. K nim patří i nesrovnalosti, které již před auditním orgánem (při auditech operací) v době před sestavením jeho vzorku odhalil také jiný vnitrostátní orgán (řídicí orgán, zprostředkující subjekt či certifikační orgán), které však členský stát do termínu předložení VKZ neopravil¹⁹.

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 (například zahájily řízení k získání částky zpět) 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, protože taková oprava ovlivní kumulativní riziko zbytkových chyb, které Komise vypočítá pro účely VZČ dotčených útvarů.

Podle obecné zásady by měl ŘO zajistit, aby řídicí kontroly, jež provádí (správní ověření a kontroly na místě), zaručovaly prevenci, odhalování, a nápravu nesrovnalostí ještě předtím, než jsou výdaje vykázány Komisi. Kvůli tomu, že kontrolní systém má víceletý cyklus, se však může stát, že při kontrolách na místě bude možné zjistit chyby, které předtím nebyly objeveny při dokumentárních kontrolách.

¹⁹ Jak je uvedeno výše, lze tuto opravu provést tak, že se neoprávněné výdaje odečtou (při jejich současném odejmutí či zpětném získání) ve výkazu výdajů předloženém Komisi nebo že certifikační orgán ve svém účetním systému zaeviduje předmětné výdaje jako nevyřízený případ zpětného získání.

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

Auditní orgán 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. V takové situaci je třeba při výpočtu celkové projektované chybovosti zohlednit rozdíl mezi částkou plynoucí z uplatnění opravného koeficientu stanoveného auditním orgánem a částkou skutečně opravenou (ve výši vykázané Komisi předtím, než AO sestavil vzorek).

7.1.3 *Nesrovnalosti u výdajů, jež byly odejmuty poté, co AO sestavil vzorek*

Auditní orgán může poté, co sestaví vzorek operací, zjistit mezi auditovanými operacemi neoprávněné výdaje, jež byly členským státem odejmuty nebo „decertifikovány“. Pokud jde o praktická opatření, jež by měl AO přijmout v případě auditů na místě, přichází v úvahu dva různé případy:

- 1) V případě, že se u těchto neoprávněných výdajů, jež byly „decertifikovány“, 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, tedy že dotčená operace by neměla být nahrazována jinou.
- 2) V případě, že se u těchto neoprávněných výdajů, jež byly „decertifikovány“, 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 „decertifikována“ nebyla.

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

7.2 Započtení s výdajovou „rezervou“ na projektové úrovni

Může dojít k tomu, že příjemce za rok N řídicímu orgánu (nebo zprostředkujícímu subjektu) v souvislosti s danou operací vykáže vyšší výdaje, než na jaké byly původně z rozpočtu na rok N vyhrazeny prostředky. Tento rozdíl odpovídá výdajové „rezervě“. Maximální výše způsobilých výdajů vykazovaných Komisi je za všech okolností omezena na částku, jež je stanovena v grantové smlouvě a rozpočtu schváleném pro dotčenou operaci.

Tím není dotčen článek 98 nařízení (ES) č. 1083/2006. Pokud se členský stát rozhodne podle tohoto ustanovení provést finanční opravu jednotlivé operace zrušením celého příspěvku z veřejných zdrojů nebo jeho části (nebo pokud Komise takovou finanční opravu navrhne podle článku 99 a čl. 100 odst. 4 téhož nařízení), mohou být prostředky z tohoto zrušeného příspěvku znovu použity na jiné operace než na operace, u nichž bude provedena oprava. V čl. 98 odst. 3 se stanoví, že není dovoleno zrušený příspěvek znovu použít na operaci, u níž se oprava provedla.

Příkladem započtení výdajové rezervy na projektové úrovni je následující případ. Na výdaje projektu bylo z rozpočtu vyčleněno 100 000 EUR a spolufinancování z veřejných zdrojů činí 40 % výdajů, a to do maximální výše 40 000 EUR. Příjemce řídicímu orgánu vykázal výdaje ve výši 110 000 EUR a obdržel grant v maximální výši 40 000 EUR. Auditní orgán provede audit těchto 110 000 EUR, jež příjemce vykázal, a zjistí nezpůsobilé výdaje ve výši 9 000 EUR. Ačkoli byly v tomto případě

nezpůsobilé výdaje nalezeny v celkových výdajích kontrolované operace (včetně dané rezervy, která byla součástí kontrolovaných výdajů), zbývá v tomto případě dostatek způsobilých výdajů, jež zakládají nárok příjemce na grant z veřejných zdrojů v maximální výši²⁰. V tomto případě může AO shledat, že neexistuje žádná chyba, kterou je třeba vykázat, jelikož rezerva existovala v okamžiku, kdy AO odhalil dotčené nezpůsobilé výdaje, a není tedy ovlivněna úhrada ze strany EU. Skutečnost, že ŘO uznal veškeré výdaje včetně rezervy za způsobilé, však může ukazovat na to, že tento orgán potřebuje zlepšit své kontroly. Auditní orgán v tomto případě zmíněným orgánům doporučí, aby zlepšily nebo posílily své kontroly.

Jako další příklad lze uvést situaci, kdy u výše uvedeného projektu příjemce řídicímu orgánu vykázal výdaje ve výši 110 000 EUR. Auditní orgán provede audit těchto projektem vykázaných 110 000 EUR a zjistí nezpůsobilé výdaje ve výši 15 000 EUR. Příjemce má nárok na grant v maximální výši 38 000 EUR (95 000 EUR*40 %). Odhalená chyba (5 000 EUR) má dopad na výdaje, jež byly Komisi vykázány jako způsobilé. V tomto případě AO tuto chybu započítá do celkové projektované chybovosti. Vnitrostátní orgány případně budou muset příjemci vystavit inkasní příkaz (například pokud je operace uzavřena) a maximální výše grantu bude adekvátně tomu snížena.

7.3 Vzájemná kompenzace chyb, jež plynou z nadhodnocených a podhodnocených výdajů

Vzhledem k tomu, že se pojetí chyby vztahuje na neoprávněné nadhodnocování vykazovaných výdajů, nebudou se při výpočtu celkové projektované chybovosti od nadhodnocených položek odečítat chyby vyplývající z podhodnocení.

7.4 Jak ve výroční kontrolní zprávě vykázat podvod a podezření na podvod a jak je zohlednit v chybovosti?

Ve VKZ se upřesní, jaké byly podniknuty kroky ohledně případů podvodu nebo podezření na podvod, které byly zjištěny během auditní činnosti nebo před odevzdáním VKZ.

Ve zprávě se uvede, zda byly případy podvodu nebo podezření na podvod sděleny Evropskému úřadu pro boj proti podvodům (OLAF). Pokud to povolují vnitrostátní pravidla týkající se probíhajícího vyšetřování, měl by AO shromáždit informace o povaze podvodu a posoudit, zda se jedná o systémový problém, a pokud tomu tak je, zda byla přijata zmírňující opatření.

Jak stanoví čl. 27 písm. c) nařízení (ES) č. 1828/2006, rozumí se „*podezřením na podvod*“ *nesrovnalost, která zavdává podnět k zahájení správního nebo soudního řízení na vnitrostátní úrovni s cílem určit, zda došlo k úmyslnému jednání a zejména zda došlo k podvodu podle čl. 1 odst. 1 písm. a) Úmluvy o ochraně finančních zájmů Evropských společenství, vypracovaná na základě článku K.3 Smlouvy o Evropské unii*“.

²⁰ To by bylo v souladu s čl. 98 odst. 3 nařízení (ES) č. 1083/2006 (nebo u ERF s čl. 96 odst. 3 nařízení (ES) č. 1198/2006) v tom smyslu, že u dotčené operace nebyl zrušen příspěvek z veřejných zdrojů, tzn., že daných 40 000 EUR by stejně bylo uhrazeno prostřednictvím veřejných výdajů.

Pokud byly do náhodného vzorku zahrnuty operace, u kterých však AO nemůže provést audit z toho důvodu, že soudní orgány zadržují podklady (konkrétně na základě podezření na podvod), počítá se s těmito třemi situacemi:

1) Má-li AO k dispozici podklady, na jejichž základě pojme podezření, že u operace zahrnuté do vzorku došlo k podvodu (např. policejní zprávu), nebo potvrdí-li existenci podvodu příslušné vnitrostátní soudní orgány, považují se dotčené výdaje za chybu (náhodnou, systémovou či neobvyklou) a započítají se do celkové projektované chybovosti. Pakliže AO po odevzdání VKZ získá informace, na jejichž základě shledá, že se podezření na podvod nepotvrdilo, může celkovou projektovanou chybovost opravit a tuto skutečnost oznámit Komisi v příští VKZ.

2) Nejsou-li k dispozici dostatečné informace nebo podklady, může AO nahradit operaci zařazenou do vzorku jinou operací za použití náhodného výběru ze zbývajících částí základního souboru pomocí téže metody výběru vzorku, pokud to lze stihnout včas před odevzdáním VKZ. Jinak může AO zvážit, že operaci původně zahrnutou do vzorku započte s nulovou chybou (pokud nejsou zjištěny žádné nesrovnalosti) a začlení příslušné výdaje do základního souboru pro výpočet projektované chyby.

3) Nenahradil-li AO ve vzorku dotčenou operaci a je-li možné vyčíslit danou nesrovnalost až po odevzdání VKZ za daný referenční rok, přepočítá AO celkovou projektovanou chybovost, a co nejdříve ji sdělí Komisi. Auditní orgán ve VKZ uvede případy identifikované za této výjimečné situace a její vliv na výrok auditního orgánu.

Je patrné, že pokud AO může díky tomu, že má k dispozici podpůrné doklady provést audit operací, u nichž existuje podezření na podvod, přísluší mu, aby na základě vlastní práce učinil závěr, zda se ve vykázaných výdajích vyskytují nesrovnalosti, aniž by tím byly dotčeny výsledky vyšetřování podvodu, pokud probíhá.

7.5 Mají se do chybovosti zahrnout případy úpadku či platební neschopnosti?

Pokud AO do vzorku zařadil operaci, jež je předmětem konkurzního či úpadkového řízení, v jehož důsledku nemohou být splněny cíle operace nebo jiné grantové podmínky (např. státní podpora související s vytvářením pracovních míst ve společnosti, jež je příjemcem podpory), avšak neexistují žádné zvláštní důkazy o nedbalosti na straně řídicího orgánu při výběru operace pro spolufinancování, zahrnou se výdaje vykázané za tuto operaci do celkové projektované chybovosti?

Abychom mohli na tuto otázku odpovědět, je třeba zmínit, že nařízením č. 539/2010 se do článku 57 nařízení (ES) č. 1083/2006 doplnil odstavec 5: „*Odstavce 1 až 4 se nevztahují na žádnou operaci, která prochází podstatnou změnou způsobenou zastavením výrobní činnosti v důsledku nepodvodného úpadku*“.

S ohledem na toto ustanovení se Komise domnívá, že v případě zastavení výrobní činnosti v důsledku nepodvodného úpadku bude členský stát osvobozen od povinnosti vyšetřit dotčenou nesrovnalost a provést vhodné finanční opravy a členský stát a Komise nebudou muset přijmout opatření nutná ke zpětnému získání neoprávněně vyplacených částek.

Z tohoto odůvodnění vyplývá, že pokud se použije čl. 57 odst. 5 nařízení (ES) č. 1083/2006, nemají se v souvislosti s případy úpadku v celkové projektované chybovosti zohledňovat žádné chyby.

Případ platební neschopnosti či úpadku by chybu, již je třeba v celkové projektované chybovosti zohlednit, představoval pouze ve dvou situacích:

- 1) Pokud se vztahuje na podvod potvrzený příslušnými vnitrostátními soudními orgány, přičemž oprava pak činí součet dotčených výdajů.
- 2) Pokud se týká toho, že ŘO nezajistil vhodné postupy pro výběr (a tedy porušil čl. 60 písm. a) nařízení (ES) č. 1083/2006), přičemž chybu lze potom vyčíslit jako 5 %, 10 %, 25 % nebo 100 % výdajů vykázaných za dotčenou operaci, jak vyplývá z rozhodnutí Komise o finančních opravách²¹.

Pokud nastala jedna z výše uvedených situací, AO rovněž zohlední dobu, kdy úpadek nastal, a t v tomto smyslu²²:

- 1) Pokud platební neschopnost nastala před tím, než AO vybral vzorek, a ŘO na ni okamžitě zareagoval zrušením grantové smlouvy a zahájením řízení k získání částky zpět²³, jedná se o situaci podobnou té, která je pojednána v oddíle 7.1.1. V tomto případě lze nesrovnalost vyloučit při projekci náhodných chyb na základní soubor.
- 2) Pokud platební neschopnost nastala až poté, co AO vybral vzorek (a ŘO tedy nutná opatření přijal až po výběru vzorku), je třeba nesrovnalost považovat za náhodnou chybu, již je nutné do projekce náhodných chyb zahrnout.

Existence platební neschopnosti či úpadku samozřejmě nemá žádný vliv na to, že AO musí získat jistotu, že výdaje dotčené operace jsou s ohledem na zbylá platná ustanovení legální a správné.

7.6 Jak má AO postupovat v případě, že se v důsledku „vyšší moci“ (např. přírodních katastrof) ztratí nebo zničí podkladová dokumentace k operacím zařazeným do vzorku?

Po přírodních katastrofách ve střední Evropě některé auditní orgány vznesly dotaz, jak by měly postupovat, pokud se v důsledku takových přírodních jevů ztratí nebo

²¹ Rozhodnutí Komise ze dne 19. října 2011 o schválení pokynů k zásadám, kritériím a orientačním měřítkům, jež se mají uplatňovat při finančních opravách, které provádí Komise podle článků 99 a 100 nařízení Rady (ES) č. 1083/2006 ze dne 11. července 2006.

Vyčíslení chyby na 100 % by bylo odůvodněné v případě, že řídicí orgán neproověřil, zda jsou finanční poměry příjemce uspokojivé (tj. nevyústí v úpadek), a přitom to byla podmínka, jež měla být prověřena před výběrem operace.

²² Jak vyplývá z oddílu 8.1.1 výše.

²³ Opatření řídicího orgánu mohou rovněž záviset na vnitrostátních pravidlech a postupech pro úpadkové či konkurzní řízení. Auditní orgán se při analýze doby reakce řídicího orgánu na daný konkrétní případ úpadku či platební neschopnosti spolehne na odborný úsudek.

zničí podpůrné podklady uchovávané na úrovni příjemců (ztratí se dostatečná auditní stopa).

Auditní orgán požádá příslušné vnitrostátní orgány, aby obnovily auditní stopu pomocí dokumentace uchovávané v elektronické podobě a pomocí dalších zdrojů (např. zhotovitelů, dodavatelů či bank). Obnova auditní stopy však musí být provedena v rozumných mezích (také co se týče času a administrativní zátěže), protože by také podle skutečností a okolností mohla přivodit nepřiměřené či neodůvodnitelné potíže subjektu, u něhož je audit prováděn. Při rozhodování o této otázce je třeba se spolehnout na odborný úsudek²⁴.

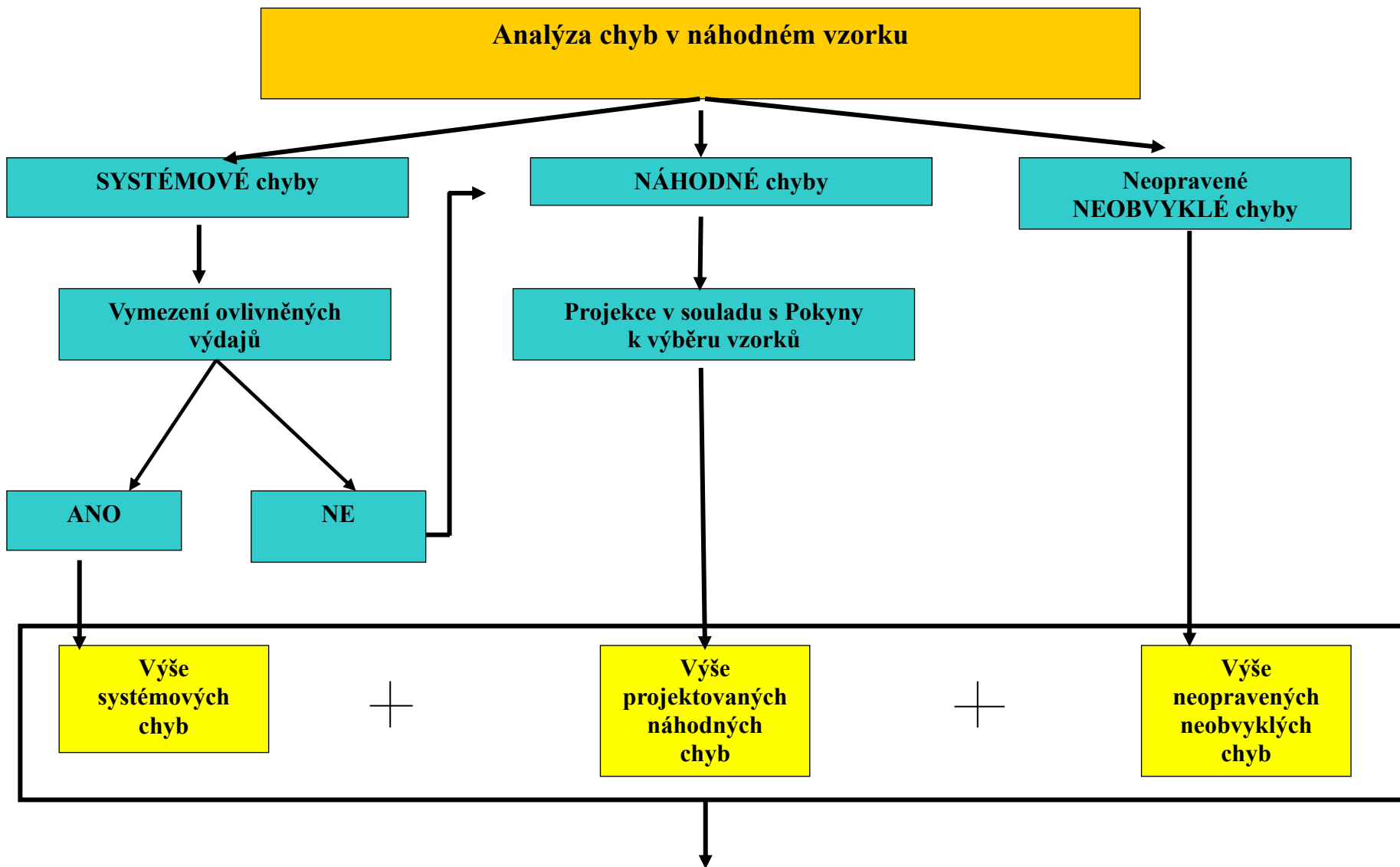
Stejně tak se může stát, že chybějící dokumentace není klíčová pro stanovení toho, zda jsou výdaje způsobilé, přestože auditní stopa není úplná. Pokud bude audit dotčené operace proveden, měl by v tomto případě AO udat omezení jeho rozsahu.

V případě operací, u nichž již skutečně nelze auditní stopu obnovit (alespoň částečně) v důsledku „vyšší moci“ (například přírodních katastrof) nebo jsou náklady na obnovu vyšší než přínos, jež by zajištění auditní stopy mělo, získá ŘO potvrzení (např. dopis od příjemce nebo zprostředkujícího subjektu), že toto skutečně souhlasí a všechny pokusy dokumentaci opětovně získat selhaly. Tato informace by pro vnitrostátní auditní orgány měla být přijatelná. S tímto potvrzením by pak ŘO mohl učinit závěr, že v případě dotčených operací nelze vyhovět článku 19 nařízení (ES) č. 1828/2006 (o dostupnosti dokladů) v důsledku události způsobené „vyšší mocí“.

Řídicí orgán by měl mít seznam všech dotčených operací, které se poté vyloučí ze základního souboru, z něhož AO vybere vzorek, pokud událost způsobená „vyšší mocí“ nastala ještě předtím. Pokud již AO takové operace pro audit na místě vybral a nelze použít žádné alternativní postupy k ověření způsobilosti výdajů, počítá se s tím, že tyto operace budou nahrazeny jinými operacemi.

²⁴ Viz stránky 6 až 10 dokumentu nejvyššího kontrolního úřadu USA (GAO) „*Government Auditing Standards: Temporary Exemptions and Guidance in Response to Hurricanes Katrina and Rita*“ (Vládní auditorské standardy: Dočasná osvobození od povinností a pokyny v reakci na hurikány Katrina a Rita) (<http://www.gao.gov/govaud/hurricanedocument.pdf>).

PŘÍLOHA 1 – CELKOVÁ PROJEKTOVANÁ CHYBOVOST



CELKOVÁ PROJEKTOVANÁ CHYBOVOST = (výše systémových + projektovaných náhodných + neobvyklých chyb) děleno základním souborem pro rok N

PŘÍLOHA 2 – PŘEHLED VYKÁZANÝCH VÝDAJŮ A AUDITŮ VZORKŮ

Fond	Reference (číslo CCI)	Program	Výdaje vykázané v referenčním roce ²⁵	Výdaje v referenčním roce, u nichž byl proveden audit na náhodném vzorku		Částka a procenta (chybovost) neoprávněných výdajů v náhodném vzorku ²⁶		Celková projektovaná chybovost ²⁷	Jiné auditované výdaje ²⁸	Výše neoprávněných výdajů ve vzorku jiných výdajů	Kumulativně vykázané výdaje celkem	Kumulativně auditované výdaje celkem ²⁹ jako procento z celkových kumulativně vykázaných výdajů
				Částka ³⁰	% ³¹	Částka	%					

²⁵ V tomto sloupci by měl být uveden základní soubor, z něhož byl vybrán náhodný vzorek, tj. celková výše způsobilých výdajů vykázaných Komisi za rok N, od něhož jsou odečteny případné záporné jednotky vzorku. Pokud bylo například jako způsobilé výdaje vykázáno 23 milionů EUR a tato částka zahrnuje 3 miliony EUR záporných jednotek vzorku, pak se ve sloupci A uvede částka 26 milionů EUR, což odpovídá základnímu souboru kladných částek. V případě potřeby se ve výroční kontrolní zprávě v části věnované auditům operací uvedou vysvětlivky.

²⁶ 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. Pokud se použije stratifikace, měly by se ve VKZ v části věnované auditům operací uvést doplňující informace podle jednotlivých vrstev.

²⁷ Pojem celkové projektované chybovosti je vysvětlen v oddíle 2.6 těchto pokynů.

²⁸ Pokud se použije, označují „jiné auditované výdaje“ výdaje, u nichž byl za daný referenční rok proveden audit v rámci doplňkového vzorku.

²⁹ Tato položka zahrnuje auditované výdaje z náhodného vzorku i ostatní auditované výdaje.

³⁰ Výše auditovaných výdajů (je-li použit dílčí výběrový soubor, uvede se v tomto sloupci pouze částka položek výdajů, které byly skutečně auditovány).

³¹ Procento auditovaných výdajů v poměru k výdajům vykázaným Komisi v referenčním roce.

**PŘÍLOHA 3 – SROVNÁVACÍ TABULKA UVÁDĚJÍCÍ PŘEHLED ODDÍLŮ PŘEDCHOZÍCH
A AKTUALIZOVANÝCH POKYŇŮ KE ZPRACOVÁNÍ CHYB**

Oddíly pokynů COCOF 11-0041-01-CS ze dne 7. prosince 2011 a EFFC/87/2012 ze dne 9. listopadu 2012	Odpovídající oddíl v aktualizovaných pokynech ke zpracování chyb
1. Úvod	1. Úvod
2. Hodnocení chyb	2. Hodnocení chyb
2.1 Přístup vymezený v předchozích doporučeních a pokynech Komise	[Nahrazeno novým oddílem „2.1 Přehled druhů chyb“.]
2.2 Systémové chyby	2.2 Systémové chyby
2.3 Náhodné chyby	2.3 Náhodné chyby
2.4 Neobvyklé chyby	2.4 Neobvyklé chyby
2.5 Chyby ve spojitosti s nedokončeným řízením o sporných otázkách	[Začleněno do oddílu 6.]
2.6 Celková předpokládaná chybovost	2.5 Celková projektovaná chybovost
3. Uvádění chybovosti ve výročních kontrolních zprávách předkládaných prostřednictvím systému SFC 2007	3. Uvádění chybovosti ve výročních kontrolních zprávách předkládaných prostřednictvím systému SFC 2007
4. Nedostatečné výroky auditorů	4. Nedostatečné výroky auditorů
5. Nápravná opatření	5. Nápravná opatření
5.1 Pojetí opravené chyby pro účely stanovení výroku auditora	5.1 Pojetí opravené chyby pro účely stanovení výroku auditora
5.2 Nápravná opatření jakožto následné události	5.2 Nápravná opatření jakožto následné události
5.3 Možnost 1: Extrapolovaná finanční oprava	5.4 Extrapolovaná finanční oprava
5.4 Možnost 2: Analýza a oprava jednotlivých druhů chyb	5.3 Oprava jednotlivých druhů chyb
5.5 Započtení s výdajovou „rezervou“	7.2 Započtení s výdajovou „rezervou“
[Nový oddíl aktualizovaných pokynů ke	6. Celková projektovaná chybovost a jistota o účinném fungování řídicího a

Oddíly pokynů COCOF 11-0041-01-CS ze dne 7. prosince 2011 a EFFC/87/2012 ze dne 9. listopadu 2012	Odpovídající oddíl v aktualizovaných pokynech ke zpracování chyb
zpracování chyb.]	kontrolního systému
6. Dopady vysoké chybovosti na výběr vzorku	[Oddíl byl vyjmut, neboť tomuto tématu se věnují oddíly 8.1, 5.11 a 8.2.2 Pokynů k výběru vzorků, které byly aktualizovány v roce 2013.]
7. Nejpravděpodobnější chybovost a horní limit chybovosti	[Platí totéž co výše]
8. Zvláštní případy	7. Konkrétní případy
8.1 Chyby zjištěné auditním orgánem ve výdajích, které za neoprávněné považoval i řídicí orgán, zprostředkující subjekt nebo certifikační orgán	7.1 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	7.1.1 Nesrovnalosti již odhalené, které jsou předmětem opatření ze strany ZS/ŘO/CO, avšak nejsou opraveny předtím, než AO sestaví vzorek
8.1.2 Nesrovnalosti, které při kontrolách odhalil ZS nebo ŘO, avšak nejsou dostatečně opraveny předtím, než AO sestaví vzorek	7.1.2 Nesrovnalosti, které při kontrolách odhalil ZS nebo ŘO, avšak nejsou dostatečně opraveny předtím, než AO sestaví vzorek
8.1.3 Nesrovnalosti u výdajů, jimž bylo odňato osvědčení poté, co AO sestavil vzorek	7.1.3 Nesrovnalosti u výdajů, jež byly odejmuty poté, co AO sestavil vzorek
8.2 Vzájemná kompenzace chyb, jež plynou z nadhodnocených a podhodnocených výdajů, za účelem dosažení celkové nejpravděpodobnější chybovosti	7.3 Vzájemná kompenzace chyb, jež plynou z nadhodnocených a podhodnocených výdajů, za účelem dosažení celkové nejpravděpodobnější chybovosti
[Nový oddíl aktualizovaných pokynů ke zpracování chyb.]	7.4 Jak ve výroční kontrolní zprávě vykázat podvod a podezření z podvodu a jak je zohlednit v chybovosti?

Oddíly pokynů COCOF 11-0041-01-CS ze dne 7. prosince 2011 a EFFC/87/2012 ze dne 9. listopadu 2012	Odpovídající oddíl v aktualizovaných pokynech ke zpracování chyb
[Nový oddíl aktualizovaných pokynů ke zpracování chyb.]	7.5 Mají se do chybovosti zahrnout případy úpadku či platební neschopnosti?
[Nový oddíl aktualizovaných pokynů ke zpracování chyb.]	7.6. Jak má AO postupovat v případě, že se v důsledku „vyšší moci“ (např. přírodních katastrof) ztratí nebo zničí podkladová dokumentace k operacím zařazeným do vzorku?
Příloha 1 – Celková předpokládaná chybovost	Příloha 1 – Celková projektovaná chybovost
Příloha 2 – Přehled vykázaných výdajů a auditů vzorků	Příloha 2 – Přehled vykázaných výdajů a auditů vzorků