



Evropski strukturni in investicijski skladi

Posodobljene smernice za države članice o
obravnavanju napak, sporočenih v letnih poročilih o
nadzoru

(Programsko obdobje 2007–2013)

(Priloga k Smernicam za letna poročila o nadzoru in mnenja
COCOF 09/0004/01-EN z dne 18. februarja 2009 ter
EFFC/0037/2009-EN z dne 23. februarja 2009)

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

Kazalo

SEZNAM KRATIC IN OKRAJŠAV.....	4
GLOSAR	5
1. UVOD	7
2. VREDNOTENJE NAPAK.....	8
2.1. Pregled tipov napak	8
2.2. Sistemske napake.....	8
2.3. Naključne napake	9
2.4. Izjemne napake	9
2.5. Skupna napovedana stopnja napake	10
3. SKUPNI SISTEMI IN RAZLIČNA REVIZIJSKA MNENJA PO PROGRAMU	11
4. NEUSTREZNA REVIZIJSKA MNENJA	11
5. KOREKTIVNI UKREPI	12
5.1. Koncept popravljene napake pri določanju revizijskega mnenja	12
5.2. Korektivni ukrepi kot poznejši dogodki	13
5.3. Popravki posameznih tipov napak	14
5.4. Ekstrapolirani finančni popravek	15
6. TPER IN ZAGOTOVILO O UČINKOVITEM DELOVANJU MCS.....	16
7. POSEBNI PRIMERI	18
7.1. Napake, ki jih odkrije RO pri izdatkih, za katere so tudi OU, PO in OP ocenili, da so nepravilni.....	18
7.1.1. Nepravilnosti, ki so bile že ugotovljene in zaradi katerih so PO/OU/OP že ukrepali, vendar še niso bile popravljene, preden je RO odvil vzorec	19
7.1.2. Nepravilnosti, ki jih med nadzorom ugotovi PO ali OU, ki so le deloma popravljene, preden RO odvzame vzorec	19
7.1.3. Nepravilnosti, ki se nanašajo na izdatke, ki so bili umaknjeni, ko je RO odvil vzorec	19
7.2. Izravnava z „varovalom“ pri izdatkih na ravni projekta	20
7.3. Izravnave zaradi napak v zvezi s previsoko ocenjenimi izdatki v primerjavi z napakami zaradi prenizko ocenjenih izdatkov	21
7.4. Kako bi bilo treba v ACR poročati o goljufiji in domnevni goljufiji ter kako bi ju bilo treba izraziti v stopnji napake?.....	21
7.5. Ali bi bilo treba v stopnjo napake vključiti stečaje ali insolventnost?	22
7.6. Kateri pristop bi moral RO uporabiti, če se dokazila o vzorčenih operacijah izgubijo ali uničijo zaradi višje sile (npr. naravnih nesreč)?	23
PRILOGA 1 – SKUPNA NAPOVEDANA STOPNJA NAPAKE.....	25
PRILOGA 2 – PREGLEDNICA ZA PRIJAVLJENE IZDATKE IN VZORČNE REVIZIJE.....	26

PRILOGA 3 – KORELACIJSKA PREGLEDNICA S PRIMERJAVO ODDELKOV PREJŠNJIH SMERNIC IN POSODOBLJENIH SMERNIC O OBRAVNAVANJU NAPAK	27
--	----

SEZNAM KRATIC IN OKRAJŠAV

RO	revizijski organ
AAR	letno poročilo o dejavnostih (za vsak generalni direktorat Komisije)
ACR	letno poročilo o nadzoru
OP	organ za potrjevanje
KS	Kohezijski sklad
COCOF	Odbor za usklajevanje skladov
DAS	izjava o zanesljivosti, ki jo poda Evropsko računsko sodišče glede izvrševanja proračuna EU
ESR	Evropski sklad za ribištvo
ESRR	Evropski sklad za regionalni razvoj
ESS	Evropski socialni sklad
PO	posredniški organ
ISA	mednarodni revizijski standard
OU	organ upravljanja
MCS	sistem upravljanja in nadzora
MUS	vzorčenje po denarni enoti
TPER	skupna napovedana stopnja napake

GLOSAR

Pojem	Opredelitev
Izjemna napaka	Napačna navedba, ki dokazano ni reprezentativna za populacijo. O obstoju izjemnih napak bi bilo treba poročati samo v izredno redkih, dobro utemeljenih primerih.
Obdobje revizije	Revizijski organ mora na podlagi revizijskega dela, opravljenega v obdobju revizije od 1. 7. N do 30. 6. N + 1, poročati do 31. 12. N + 1. Obdobje v katerem RO opravlja svoje delo, tj. revizije sistemov in revizije operacij.
Kontradiktorni postopek	Postopek, v katerem se (osnutki) revizijskih poročil pošljejo revidirancu z zahtevkom za pisni odgovor v določenem časovnem roku.
Napaka	V teh smernicah je napaka/nepravilnost/napačna navedba količinsko opredeljiva preценitev potrjenih izdatkov, prijavljenih Komisiji.
Izdatki za leto N	Komisiji prijavljeni izdatki, na podlagi katerih je izbran vzorec operacij.
Nepravilnost	Enak pomen kot napaka ali napačna navedba.
Znana napaka	Napaka, ugotovljena zunaj revidiranega vzorca.
Napačna navedba	Enak pomen kot napaka ali nepravilnost.
Populacija	Celoten sklop podatkov, ki je podlaga za izbiro vzorca (za namen člena 62(1)(b) Uredbe (ES) št. 1083/2006) in na osnovi katerega revizor oblikuje zaključke.
Naključna napaka	Napaka, ki ni opredeljena kot sistemska. V skladu s tem konceptom se predpostavlja, da so naključne napake, ugotovljene v revidiranem vzorcu, verjetno prisotne tudi v nerevidirani populaciji.
Preostala skupna stopnja napake (RER)	Preostala skupna stopnja napake (RER) je enaka skupni napovedani stopnji napake (TPER), od katere se odštejejo finančni popravki, ki jih je država članica morda

Pojem	Opredelitev
	<p>uporabila v zvezi z napakami, ki jih je RO odkril med revizijo operacij, vključno z napovedanimi naključnimi napakami ali sistemskimi nepravilnostmi. Ti popravki se običajno uporabijo po določitvi TPER. Vendar se lahko od RER odštejejo tudi finančni popravki, ki jih je država članica uporabila potem, ko je RO odvzel vzorec, in preden je določil TPER, če je namen takšnih popravkov zmanjšati tveganja, opredeljena s TPER.</p> <p>RER je podrobneje predstavljena v oddelku 5.1 teh smernic.</p>
Sistemska napaka	<p>Sistemske napake so:</p> <ul style="list-style-type: none"> – v revidiranem vzorcu ugotovljene napake, ki – vplivajo na nerevidirano populacijo, – se pojavijo v jasno opredeljenih in podobnih okoliščinah. <p>Te napake imajo ponavadi skupno značilnost, na primer vrsto operacije, lokacijo ali časovno obdobje. Na splošno so povezane z neučinkovitimi kontrolnimi postopki znotraj (dela) sistemov upravljanja in nadzora.</p>
Skupna napovedana stopnja napake (TPER)	<p>Skupna napovedana napaka ustreza vsoti naslednjih napak: napovedanih naključnih napak, sistemskih napak in izjemnih napak. RO mora primerjati skupno napovedano stopnjo napake s pragom pomembnosti, da lahko oblikuje zaključke o celotni populaciji, zajeti v vzorec.</p>

1. UVOD

S tem dokumentom se želijo organom držav članic, in zlasti revizijskim organom, zagotoviti smernice, v katerih so pojasnjena glavna vprašanja, ki so bila v programskem obdobju 2007–2013 zastavljena v zvezi z obravnavanjem in vrednotenjem napak, odkritih v okviru revizij operacij. V smernicah so pojasnjeni tudi način izračuna skupne napovedane stopnje napake, povezani korektivni ukrepi in vpliv na revizijsko mnenje RO, predloženo v skladu s členom 62(1)(d)(ii) Uredbe (ES) št. 1083/2006 in členom 61(1)(e)(ii) Uredbe (ES) št. 1198/2006.

S tem dokumentom se posodablja smernice Komisije COCOF 11-0041-01-EN z dne 7. decembra 2011 in EFFC/87/2012 z dne 9. novembra 2012, pri čemer se upoštevajo izkušnje, ki so bile od takrat pridobljene na podlagi ocenjevanja letnih poročil o nadzoru za leta 2012, 2013 in 2014. Tako so v enem dokumentu združena pojasnila, ki so se revizijskim organom zagotavljala od leta 2011, z ustrezno posodobitvijo, kjer se je to štelo za potrebno. V Prilogi 3 je preglednica s primerjavo strukture prejšnjih in posodobljenih smernic o obravnavanju napak. Smernice bodo podlaga tudi za prihodnje smernice za obravnavanje napak za programsko obdobje 2014–2020.

Te smernice je pripravil Generalni direktorat za regionalno in mestno politiko v sodelovanju z Generalnim direktoratom za zaposlovanje, socialne zadeve in vključevanje ter Generalnim direktoratom za pomorske zadeve in ribištvo. Uporabljali naj bi jih revizijski organi, pristojni za pripravo ACR za programe, sofinancirane iz ESRR, KS, ESS ali ESR.

Treba jih je obravnavati kot dopolnilne in jih brati skupaj z naslednjimi obstoječimi smernicami Komisije:

- Smernice za letna poročila o nadzoru in mnenja za strukturne sklade in Kohezijski sklad (COCOF 09/0004/01-EN z dne 18. februarja 2009 in EFFC/0037/2009-EN z dne 23. februarja 2009) (v nadaljnjem besedilu: smernice za letna poročila o nadzoru in mnenja);
- Smernice o metodah vzorčenja za revizijske organe z dne 4. aprila 2013 (COCOF 08/0021/01-EN) (v nadaljnjem besedilu: smernice o vzorčenju);
- Smernice o skupni metodologiji za ocenjevanje sistemov upravljanja in nadzora [MCS, Management and Control Systems] v državah članicah¹ (COCOF 08/0019/00-EN z dne 6. junija 2008 in EFFC/27/2008 z dne 12. septembra 2008) (v nadaljnjem besedilu: smernice za ocenjevanje MCS);
- Smernice za organe za potrjevanje pri poročanju o umaknjenih zneskih, izterjanih zneskih, zneskih, ki jih je treba izterjati, ter zneskih, ki se štejejo za neizterljive,

¹ Glej dokument COCOF št. 08/0019/00-EN, v katerem so določene štiri kategorije za ocenjevanje sistemov: kategorija 1: deluje dobro, potrebne so samo manjše izboljšave (visoka raven zanesljivosti); kategorija 2: deluje, vendar so potrebne nekatere izboljšave (povprečna zanesljivost); kategorija 3: deluje delno, potrebne so znatne izboljšave (povprečna zanesljivost); kategorija 4: dejansko ne deluje (nizka raven zanesljivosti).

za programsko obdobje 2007–2013, z dne 27. marca 2010 (COCOF št. 10/0002/00/EN) (v nadaljnjem besedilu: smernice za organe za potrjevanje).

2. VREDNOTENJE NAPAK

2.1. Pregled tipov napak

Kot zahtevajo mednarodni revizijski standardi (ISA 530), bi morale biti v ACR poleg korektivnih ukrepov (glej oddelek 5) predstavljeno vrednotenje napak, odkritih v okviru revizij operacij, ki so jih izvedli revizijski organi. Napake, odkrite v navedenih revizijah, so lahko naključne, sistemske ali, v izrednih primerih, izjemne. Ti pojmi so pojasnjeni v oddelkih 2.2, 2.3 in 2.5.

RO bi moral po vrednotenju napak izračunati TPER, kot je pojasnjeno v oddelku 2.5. Svoje delo bi si moral prizadevati načrtovati tako, da je vrednotenje pravilno izvedeno in da lahko država članica pred predložitvijo ACR pravočasno sprejme korektivne ukrepe. V ACR bi morala biti pojasnjena strokovna presoja, ki jo je RO uporabil za vrednotenje napak.

2.2. Sistemske napake

Sistemske napake so napake, ugotovljene v revidiranem vzorcu, ki vplivajo na nerevidirano populacijo ter se pojavijo v jasno opredeljenih in podobnih okoliščinah. Na splošno so povezane z neučinkovitimi kontrolnimi postopki znotraj (dela) sistemov upravljanja in nadzora. Pri odkritju morebitne sistemske napake je treba na podlagi dodatnih preiskav ugotoviti njen skupni obseg in jo posledično količinsko opredeliti. To pomeni, da je treba prepoznati vse primere, ki bi lahko vsebovali napako istega tipa, kot je napaka v vzorcu, da se omogoči razmejitev celotnega učinka te napake na populacijo². V skladu s členom 98(4) Uredbe (ES) št. 1083/2006 in členom 96(4) Uredbe (ES) št. 1198/2006 mora država članica v primeru sistemskih nepravilnosti razširiti svojo preiskavo na vse projekte, ki bi lahko bili prizadeti.

Če ima RO razumno zagotovilo, da je del populacije, na katerega vplivajo sistemske napake, v celoti razmejen in da v populaciji ni drugih enot, na katere bi lahko vplivale podobne napake, bi bilo treba znesek sistemskih napak prišteti k naključni napovedani napaki, da se določi TPER. Za ekstrapoliranje v vzorcu ugotovljenih naključnih napak na populacijo mora RO uporabiti formule iz Dodatka 1 k smernicam o vzorčenju.

Znesek sistemskih napak, ugotovljenih v vzorcu, se ne upošteva in ne prikaže pri izračunu naključne napovedane napake, ampak se k njej prišteje za namen izračuna TPER (glej oddelek 2.5). Vendar bi bilo treba vsako naključno napako, ugotovljeno pri operacijah, na katere vplivajo sistemske napake, (poleg sistemskih napak) ekstrapolirati in upoštevati pri naključni napovedani napaki.

² Določena napaka je lahko na primer odkrita pri operaciji, ki se sofinancira v okviru prednostne osi, povezane s finančnim inženiringom. Ta napaka se lahko pojavi tudi pri drugih operacijah v okviru iste prednostne osi. Zato mora RO v sodelovanju z organom upravljanja preveriti, ali se je ista napaka ponovila tudi kje drugje.

Poseben tip napake, ki ga ne bi smeli zamenjevati s sistemskimi napakami, je, kadar revizor pri eni operaciji na podlagi ugotovljene napake v vzorcu odkrije tudi eno ali več napak zunaj tega vzorca – take napake se lahko uvrstijo med „znane napake“. Če je na primer neka pogodba v skladu s pravili o javnih naročilih nezakonita, je verjetno, da je bil del povezanih nepravilnih izdatkov za to operacijo prijavljen v zahtevku za plačilo ali z računom, vključenim v revidirani vzorec, preostali izdatki za to operacijo pa so bili morda prijavljeni v zahtevkih za plačilo ali z računi, ki niso bili vključeni v navedeni vzorec, bodisi znotraj revidirane populacije bodisi v populaciji iz prejšnjega leta.

Priporočeni pristop za obravnavanje znanih napak je ekstrapoliranje naključnih napak v vzorcu (vključno z napako, ki je prispevala k odkritju znane napake) na skupne izdatke (brez odbitka zneska znanih napak iz populacije). V tem primeru se znana napaka ne prišteje k TPER. To priporočilo izhaja iz dejstva, da se razmejitev znane napake, v nasprotju s sistemskimi napakami, običajno izvede na ravni operacije, pri kateri je bila napaka odkrita. S tem postopkom se ne potrjuje, ali populacija vsebuje tudi druge operacije, na katere vpliva ta tip napake. V tem okviru bi bilo treba znano napako popraviti kot kateri koli drug tip napake. Popraviti bi bilo treba tudi znane napake, ki se navezujejo na prejšnja leta.

2.3. Naključne napake

Potem ko RO ovrednoti napake, se napake, ki niso opredeljene kot sistemske, uvrstijo med naključne napake. S tem konceptom se predvidi verjetnost, da so naključne napake, ugotovljene v revidiranem vzorcu, prisotne tudi v nerevidirani populaciji, saj je vzorec reprezentativen za populacijo. Zato je treba te napake vključiti v izračun napovedi napak – glej oddelek 2.5 teh smernic.

Izračun napovedi naključnih napak se razlikuje glede na izbrano metodo vzorčenja, kot je opisano v smernicah o vzorčenju.

2.4. Izjemne napake

Napaka, ki dokazano ni reprezentativna za populacijo, se šteje za izjemno napako. Statistični vzorec je reprezentativen za populacijo, zato bi bilo treba o izjemnih napakah poročati le v redkih, dobro utemeljenih primerih. Zaradi pogoste uporabe tega koncepta brez ustrezne utemeljitve se lahko razvrednotita zanesljivost izračuna TPER in revizijskega mnenja RO.

RO mora v ACR z visoko stopnjo gotovosti zagotoviti, da izjemna napaka ni reprezentativna za celotno populacijo, in v skladu s standardom ISA št. 530 pojasniti, s katerimi dodatnimi revizijskimi postopki je ugotovil, da izjemna napaka res obstaja. Navedeni standard natančneje določa naslednje:

„A.19. Kadar je za napačno navedbo ugotovljeno, da je le izjema, jo je dovoljeno izključiti iz projiciranja napačnih navedb na populacijo. Vendar je treba učinek vsake take napačne navedbe, če ni bila popravljena, še vedno upoštevati poleg projekcije napačnih navedb, ki niso izjeme.“

„A.22. Pri preskušanju podrobnosti je projicirana napačna navedba skupaj z morebitno izjemno napačno navedbo revizorjeva najboljša ocena napačnih navedb v populaciji. Če je projicirana napačna navedba skupaj z morebitno izjemno napačno navedbo večja od dopustne napačne navedbe, vzorec ne

zagotavlja sprejemljive podlage za sklepe o populaciji, ki je bila preizkušena. [...]“

Kadar se torej RO odloči izjemno napako izključiti iz izračuna napovedane napake, je treba znesek izjemne napake upoštevati v izračunu TPER, če ni bila popravljena v skladu z oddelkom 5.1 teh smernic. Če je bila izjemna napaka popravljena pred predložitvijo zadevnega ACR Komisiji, se ne upošteva pri TPER. Ta pristop se uporablja samo pri izjemnih napakah zaradi njihovega posebnega značaja, kar odraža tudi prej navedeni revizijski standard.

Poseben primer nastopi, če RO ugotovi nepravilnost pri operaciji (npr. neskladnost s pravili o javnem naročanju v zvezi s posameznim naročilom), obenem pa na isto operacijo vpliva tudi izjemna napaka. V tem primeru bi bilo treba naključno napako projicirati na populacijo; izjemna napaka pri tej isti operaciji se prišteje k TPER, razen če je bila popravljena pred predložitvijo ACR. Razlog za to je, da naključna napaka predstavlja druge možne napake v populaciji in bi jo bilo treba za pravilno oceno TPER ekstrapolirati na preostale izdatke populacije.

2.5. Skupna napovedana stopnja napake

RO bi moral v ACR navesti TPER in jo primerjati s pragom pomembnosti, da lahko sprejme zaključek o tem, ali v zvezi s populacijo, iz katere je bil izbran naključni vzorec, obstajajo pomembne netočnosti ali ne³. TPER predstavlja ocenjeni učinek napak v sistemih upravljanja in nadzora, izražen v odstotkih populacije za leto N. Skupna napovedana napaka bi morala odražati analizo, ki jo je RO opravil v zvezi z napakami, odkritimi v okviru revizij operacij, izvedenih v skladu s členom 62(1)(b) Uredbe (ES) št. 1083/2006 in členom 61(1)(b) Uredbe (ES) št. 1198/2006.

TPER je enaka vsoti ustreznih sestavnih elementov (tj. napovedanih naključnih napak, sistemskih napak in nepopravljenih izjemnih napak), deljeni s populacijo za leto N – glej diagram poteka v Prilogi 1 k tem smernicam.

Če so v revidiranem vzorcu ugotovljene sistemske napake in je njihov obseg v nerevidirani populaciji natančno razmejen, se sistemske napake, ki se nanašajo na populacijo, prištejejo k skupni napovedani napaki, kot je navedeno zgoraj. Če takšna razmejitev ni izvedena pred predložitvijo ACR, je treba zadevne sistemske napake za namen izračuna napovedane naključne napake obravnavati kot naključne⁴.

³ Kot izhaja iz drugega pododstavka člena 17(4) Uredbe Komisije (ES) št. 1828/2006 in drugega pododstavka člena 43(4) Uredbe Komisije (ES) št. 498/2007: „V operativnih programih, za katere napovedana stopnja napake presega stopnjo pomembnosti, glavni revizijski organ analizira njeno pomembnost in ustrezno ukrepa, tudi tako, da pripravi ustrezna priporočila, ki bodo sporočena v letnem poročilu o nadzoru“.

⁴ Napake, ugotovljene pri revizijah sistemov (kontrolno preskušanje), se ne prištejejo k skupni napovedani napaki, ampak bi jih bilo treba popraviti in navesti v oddelku 4 ACR. Pri revizijskem mnenju, navedenem v ACR, bi bilo treba upoštevati zaključke, sprejete na podlagi revizij sistemov, skupaj z rezultati revizij operacij.

3. SKUPNI SISTEMI IN RAZLIČNA REVIZIJSKA MNENJA PO PROGRAMU

Informacije o TPER bi morale biti predstavljene v oddelku ACR, ki se nanaša na revizije vzorca operacij. Poleg tega mora biti v preglednici za prijavljene izdatke in vzorčne revizije, priloženi ACR (kot izhaja iz preglednice 9 Priloge VIII k Uredbi (ES) št. 1828/2006), navedena TPER – glej Prilogo 2 k tem smernicam.

ACR je treba Komisiji predložiti prek sistema SFC2007. Zgoraj navedeno preglednico, ki jo mora izpolniti RO, vsebuje modul v sistemu SFC2007. Informacije o TPER je treba vstaviti v ločen stolpec, za stolpcem z naslovom „Znesek in odstotek (stopnja napake) nepravilnih izdatkov v naključnem vzorcu“.

Čeprav je z metodološkega vidika pravilno prijaviti TPER za vse programe, ki imajo skupni MCS, se lahko mnenja o posameznih programih v okviru navedenega sistema včasih razlikujejo.

V členu 62(1)(d) Uredbe Sveta (ES) št. 1083/2006 je navedeno: „Če v več operativnih programih velja skupni sistem, se lahko podatki iz točke (i) združijo v skupnem poročilu, mnenja in izjava iz točk (ii) in (iii) pa lahko zajemajo vse zadevne operativne programe“ [dodan poudarek].

Če torej revizije sistemov ali analiza napak, odkritih v naključnem vzorcu za skupni MCS, kažejo posebne pomanjkljivosti enega samega programa, vključenega v navedeni skupni sistem, se lahko RO odloči, da bo za ta določeni program izdal ločeno revizijsko mnenje. Sistem SFC2007 mu omogoča, da vnese različna mnenja za posamezne programe, četudi imajo ti programi skupni MCS. V tem primeru bi moral RO v ACR navesti revizijske dokaze, s katerimi se podpirajo različna revizijska mnenja za programe, ki so bili obravnavani ločeno v oceni skupnega MCS, kateremu pripadajo.

Da bi imel RO dovolj revizijskih dokazov, ki bi mu omogočali oblikovati različna revizijska mnenja za programe, vključene v skupni MCS (tudi z vidika zaključka⁵), Komisija priporoča, da RO v primeru, ko se za nekatere od teh programov pričakujejo različni rezultati, svoje delo načrtuje tako, da bo pridobil razumna zagotovila za te konkretne programe. To se lahko doseže z zagotovitvijo reprezentativnega stratuma, v katerega so zajeti zadevni prijavljeni izdatki. Če se za izbor naključnega vzorca za skupni MCS uporabi statistično vzorčenje, se za ta stratum praviloma uporabi najmanj 30 enot vzorčenja. Za nestatistično vzorčenje se uporabijo možnosti, predstavljene v smernicah o vzorčenju.

4. NEUSTREZNA REVIZIJSKA MNENJA

Komisija za neustrezna revizijska mnenja med drugim šteje:

- mnenja brez pridržka, čeprav niso bile izvedene revizije operacij v zvezi z izdatki v letu N;

⁵ Ob zaključku bo za vsak program potrebnih dovolj revizijskih dokazov, glej prvi odstavek člena 17(5) Uredbe (ES) št. 1828/2006 (za ESRR, KS in ESS) ter člen 43(5) Uredbe (ES) št. 498/2007 (za ESR).

- mnenja brez pridržka, čeprav RO ni revidiral vseh operacij v vzorcu;
- mnenja brez pridržka, čeprav so skupne napovedane stopnje napake presegle prag pomembnosti in/ali so bile pri revizijah sistemov ugotovljene pomembne pomanjkljivosti, ne da bi nacionalni organi pravočasno, torej pred razkritjem revizijskega mnenja, sprejeli ustrezne korektivne ukrepe (glej oddelek 5 teh smernic);
- zavrnitev priprave mnenja, ker kontradiktorni postopki za revizije operacij niso bili zaključeni.

5. KOREKTIVNI UKREPI

5.1. Koncept popravljene napake pri določanju revizijskega mnenja

Vse napake bi bilo treba popraviti, vključno z naključnimi, sistemskimi in izjemnimi napakami⁶.

Za namene revizijskega mnenja brez pridržka bi bilo treba izdatke, prijavljene Komisiji, popraviti, tako da je RER za izdatke v letu, za katero se izvaja pregled, 2 % ali manj in da se ugotovljene sistemske pomanjkljivosti zmanjšajo na ustrezno raven, s čimer se zagotovi preprečevanje napak v prihodnjih izjavah o izdatkih.

RER je enaka TPER, od katere so odštejejo finančni popravki, ki jih je država članica morda uporabila v zvezi z napakami, ki jih je RO odkril pri svojih revizijah operacij, vključno z napovedanimi naključnimi napakami ali sistemskimi nepravilnostmi. Ti popravki se običajno uporabijo po določitvi TPER. Vendar se lahko finančni popravki, ki jih je država članica uporabila potem, ko je RO odvzel vzorec, in preden je določil TPER, lahko odštejejo tudi od RER, če je namen takšnih popravkov zmanjšati tveganja, opredeljena s TPER. Značilen primer je izvedba popravkov na podlagi dela OU, opravljenega pri določanju obsega sistemskih nepravilnosti, ki jih je pri revizijah operacij ugotovil RO. V vsakem primeru bi moral RO poleg strokovne presoje, ki jo uporabi pri obravnavi vključitve finančnih popravkov v izračun RER, imeti razumno zagotovilo, da so finančni popravki, ki bi jih bilo treba upoštevati pri RER, dejansko popravki nepravilnih izdatkov, ne pa na primer posledica administrativnih napak, storniranih vnosov v računovodskih izkazih, ki ne ustrezajo finančnim popravkom, prihodkov od projektov, ki ustvarjajo prihodke, prenosa operacij z enega programa na drugega (ali znotraj programa) ali upravljavskih odločitev za ukinitve projekta, ki niso povezani z nepravilnostmi, ugotovljenimi pri zadevnem projektu. Nenazadnje, popravki, povezani s posameznimi nepravilnostmi⁷, ki kot take niso vključene v TPER (npr. posebni primeri izjemnih napak, popravljenih pred predložitvijo ACR, nepravilnosti, ki so jih PO, OU oz. OP že ugotovili in zaradi katerih so ukrepali, vendar jih še niso

⁶ V zvezi z znanimi napakami glej zadnja dva odstavka oddelka 2.2.

⁷ Posamezna nepravilnost je enkratna napaka, ki je neodvisna od drugih napak v populaciji ali pomanjkljivosti v sistemih, glej oddelek 1.4 Sklepa Komisije z dne 19. oktobra 2011 o „odobritvi smernic o načelih, merilih in okvirnih lestvicah, ki se uporabljajo v zvezi s finančnimi popravki, ki jih Komisija izvede v skladu s členoma 99 in 100 Uredbe Sveta (ES) št. 1083/2006 z dne 11. julija 2006“.

popravili, preden je RO odvzel vzorec⁸), se ne bi smeli upoštevati pri RER, da bi se izognili podcenjevanju.

V skladu s členom 70 Uredbe (ES) št. 1083/2006 in členom 70 Uredbe Sveta (ES) št. 1198/2006 morajo države članice (OU ali OP v skladu z MCS) popraviti in izterjati neupravičeno izplačane zneske. Države članice imajo na razpolago dve možnosti:

– ko odkrijejo nepravilnost, nemudoma umaknejo nepravilne izdatke iz programa, tako da jih odštejejo pri naslednjem izkazu o izdatkih, s čimer se sprostijo sredstva EU za financiranje drugih operacij, ali

– izdatke začasno pustijo v programu do zaključka postopka za izterjavo neupravičeno izplačane nepovratne pomoči upravičencem in jih odštejejo pri naslednjem izkazu o izdatkih šele, ko so bila sredstva izterjana od upravičenca.

Za namene revizijskega mnenja se napaka šteje za popravljeno v naslednjih primerih:

1) če se nepravilni znesek odšteje (z umikom ali izterjavo) od zahtevka za vmesno plačilo, ki se Komisiji predloži pred dokončanjem ACR; ali

2) če se zadevni izdatki popravijo (ali popravljajo) na nacionalni ravni (pred dokončanjem ACR) na enega od naslednjih treh načinov:

a) s formalno zavezo pristojnega organa (OU ali OP), priglašeno RO in/ali Komisiji, v kateri je navedeno, da bodo nepravilni izdatki popravljene v naslednjem zahtevku za vmesno plačilo;

b) z umikom, zabeleženim na nacionalni ravni v sistemu računovodstva in spremljanja organa za potrjevanje;

c) če je država članica začela postopek za izterjavo nepravilnih izdatkov od upravičencev⁹.

RO bi moral biti obveščen o dejansko izvedenih popravkih.

5.2. Korektivni ukrepi kot poznejši dogodki

Na podlagi analize rezultatov revizij sistemov in revizij operacij, o katerih je poročal RO, mora država članica (OU ali OP v skladu z MCS) sprejeti potrebne nadaljnje korektivne ukrepe.

Če pri MCS, uvrščenem v kategorijo 3 ali 4, TPER presega prag pomembnosti, to potrjuje obstoj resnih pomanjkljivosti v navedenem sistemu. V tem primeru bi se morali pristojni nacionalni organi za zmanjšanje tveganja pomembnih napak v prihodnjih izjavah o izdatkih zavezati k izvajanju korektivnega akcijskega načrta s strogimi roki za odpravo sistemskih pomanjkljivosti. Akcijski načrt bi moral biti

⁸ V skladu s pogoji, pojasnjenimi v oddelku 7.1.1 teh smernic.

⁹ To pomeni, da je pristojni organ izdal nalog za izterjavo.

jasno in jedrnato opisan v ACR. RO lahko ta akcijski načrt obravnava le kot poznejši dogodek in torej njegov vpliv pri pripravi revizijskega mnenja upošteva le, če so bili ukrepi dejansko izvedeni ter ima RO o tem jasne dokaze.

Če se korektivni ukrepi izvedejo pred predložitvijo ACR Komisiji in ima RO o njih dovolj dokazov (glej oddelek 5.1), se lahko taki korektivni ukrepi obravnavajo kot poznejši dogodki, ki so nastopili po koncu revizijskega obdobja. O takih poznejših dogodkih bi bilo treba poročati v ACR in s tem dokazati, da so nacionalni organi v zvezi z odkritimi napakami sprejeli ustrezne nadaljnje ukrepe. RO lahko te dogodke upošteva pri določanju stopnje zagotovila in pripravi revizijskega mnenja. Kot je določeno v smernicah za letna poročila o nadzoru in mnenja¹⁰, „*nekateri poznejši dogodki lahko pomembno vplivajo na delovanje sistemov upravljanja in nadzora in/ali pridržke (pri pritrditnem mnenju s pridržki ali pri negativnem mnenju) ter jih mora glavni revizijski organ zato obvezno upoštevati*“. Ti dogodki lahko ustrezajo pozitivnim ukrepom (npr. korektivni ukrepi, izvedeni po koncu revizijskega obdobja) ali negativnemu vplivu novih razmer (npr. pomanjkljivosti v sistemu ali napake, odkrite po koncu revizijskega obdobja).

Če se korektivni ukrepi nanašajo na popravke nepravilnih izdatkov, lahko RO obravnava te popravke za namene iz prejšnjega odstavka le, če so bili s tem povezani izdatki popravljene v skladu z oddelkom 5.1.

5.3. Popravki posameznih tipov napak

Za Komisijo so popravki posameznih tipov napak prednostna možnost v primeru sistemskih napak. V tem primeru analiza in popravki posameznih tipov napak dejansko bolj ustrezajo vrednotenju napak, ki se zahtevajo mednarodnih revizijskih standardih, zlasti standardu ISA 530. Zato bi si moral RO prizadevati za načrtovanje svojega dela tako, da lahko država članica pravočasno uporabi to možnost pred predložitvijo ACR.

Kot je navedeno v oddelku 2.2, bi moral RO ovrednotiti napake, ugotovljene med revizijami operacij. Pri odkritju sistemskih napak in za potrebe ACR bi moral potrditi naslednje:

1) določen je skupni znesek izdatkov, ki je bil prijavljen Komisiji in na katerega so vplivale navedene sistemske napake, pristojni organi pa čim prej sprejmejo potrebne finančne popravke. Razmejitev sistemske napake v nerevidiranih izdatkih lahko pod nadzorom RO opravi OU. V praksi to pomeni, da mora RO preučiti kakovost dela, ki ga je opravil OU, in v ACR zagotoviti natančno potrdilo, da je bilo delo opravljeno v skladu z ustreznim standardom in da so zaključki ustrezni;

2) da bi se zmanjšalo tveganje pomembnih napak v prihodnjih izjavah o izdatkih, se mora odgovorni nacionalni organ zavezati k izvajanju korektivnega akcijskega načrta s strogimi roki za odpravo sistemskih pomanjkljivosti. Akcijski načrt bi moral biti jasno in jedrnato opisan v ACR.

Naključne napake so lahko edini vir napak, odkritih v revidiranem vzorcu, ali pa obstajajo poleg sistemskih napak. RO bi moral izračunati tvegane izdatke, tako da

¹⁰ Glej oddelek 8 smernic za letna poročila o nadzoru in mnenja.

napovedano stopnjo napake (v zvezi z naključnimi napakami, ugotovljenimi v vzorcu revidiranih operacij in izračunanimi ob upoštevanju Dodatka 1 k smernicam o vzorčenju) uporabi za populacijo, na katero se naključne napake nanašajo. To bi bilo treba storiti z uporabo formule iz oddelka 5.4.

5.4. Ekstrapolirani finančni popravek¹¹

Če z analizo napak, odkritih pri revizijah operacij, ki jih je izvedel RO, niso bile odkrite sistemske ali izjemne napake (ali če to vrednotenje ni bilo zaključeno pravočasno za predložitev ACR), se lahko država članica¹² po določitvi TPER odloči, da bo izločila prijavljene nepravilne izdatke za zagotovitev, da stopnja preostale napake ne bo presegla 2 %.

To bi RO ob upoštevanju meril iz oddelka 6 omogočilo, da izda mnenje brez pridržka, če lahko v ACR potrdi, da so bile pomanjkljivosti v MCS, ki povzročajo napake nad pragom pomembnosti, odpravljene ali da so bili sprejeti korektivni ukrepi iz oddelkov 5.2 in 5.3.

Če se ekstrapolirani finančni popravek uporabi na podlagi napovedane stopnje naključne napake (pri čemer skupna napovedana stopnja napake sestoji le iz naključnih napak), se napovedana stopnja napake uporabi za celotno populacijo. Tako dobljeni znesek se nato zmanjša za napake, odkrite v vzorcu (ki jih je treba popraviti ločeno¹³), kar ustreza znesku zahtevanega ekstrapoliranega popravka. Tako se predpostavlja v najpreprostejšem scenariju, pri katerem RO v okviru svojih revizij operacij ni odkril nobenih sistemskih napak¹⁴.

Na podlagi navedenega bi Komisija ekstrapoliran finančni popravek štela za ustrezen, če je izračunan v okviru omejitev intervala med A in B:

A: ekstrapoliran finančni popravek = napovedana naključna napaka–napake v vzorcu
B: ekstrapoliran finančni popravek = napovedana naključna napaka–(populacija * 2 %)–napake v vzorcu

¹¹ To ne vpliva na nadaljnjo oceno Komisije, če je kumulativno preostalo tveganje med pripravo ACR in v večletnem obdobju večje od 2 %. V tem primeru lahko Komisija zahteva dodatne korektivne ukrepe, saj lahko to kaže, da se z MCS za zadevne programe še niso odpravila tveganja, ki jih je RO opredelil med izvajanjem programov.

¹² OU in OP v skladu z MCS.

¹³ Napake v vzorcu se popravijo samo enkrat.

¹⁴ Za izračun finančnega popravka bi bilo treba popravke v zvezi s sistemskimi napakami odšteti od ekstrapoliranega finančnega popravka.

Če se pri revizijah operacij, ki jih izvede RO, odkrijejo sistemske napake in so navedene napake razmejene za celotno populacijo (glej oddelek 2.2), to pomeni, da bi moral RO pri ekstrapoliranju v vzorcu ugotovljenih naključnih napak na populacijo od populacije odšteti znesek sistemske napake, kadar koli je ta vrednost del projekcijske formule, kot je podrobno pojasnjeno v Dodatku 1 k smernicam o vzorčenju.

Primer:

Napovedana stopnja za naključne napake: 4 %

Populacija: 1 000 milijonov EUR

Napake v vzorcu (že popravljene): 3 milijone EUR

Popravki bi morali znašati od 37 do 17 milijonov EUR:

A: 37 milijonov EUR = (4 % * 1 000 milijonov EUR)–3 milijone EUR

B: 17 milijonov EUR = (4 % * 1 000 milijonov EUR)–
(2 % * 1 000 milijonov EUR)–3 milijone EUR

6. TPER IN ZAGOTOVILO O UČINKOVITEM DELOVANJU MCS

Za namene revizijskega mnenja, ki ga mora pripraviti RO, zagotovo o pravilnem delovanju MCS temelji na kombiniranih rezultatih revizij sistemov in revizij operacij.

Kot je določeno v Prilogi VII Uredbe (ES) št. 1828/2006 ter navedeno v oddelku 8 smernic za letna poročila o nadzoru in mnenja iz leta 2009, mora RO v primeru mnenja s pridržkom predložiti oceno vpliva tega pridržka. V smernicah je nadalje opisano, da „se količinska opredelitev vpliva lahko izvede z uporabo napovedane stopnje napake, določene za izdatke v referenčnem letu, ali na podlagi pavšalne stopnje, ob upoštevanju vseh informacij, ki so na voljo RO“. RO lahko v ustreznem odstavku mnenja tudi opiše, ali je vpliv pridržkov omejen ali znaten.

Količinska opredelitev vpliva se lahko izvede na podlagi TPER (ali RTER, če je država članica izvedla korektivne ukrepe pred dokončanjem ACR), določene za leto N, ali na podlagi pavšalne stopnje, pri čemer se upoštevajo vse informacije, ki jih ima RO na voljo med pripravo revizijskega mnenja.

Ocena vpliva pridržka kot „omejenega“ se šteje za ustrezno, če se nanaša na nepravilnosti (ki ob predložitvi ACR Komisiji še niso popravljene), ki ustrezajo izdatkom, katerih vrednost presega 2 %, vendar je nižja od 5 % vseh izdatkov, potrjenih v letu N. Če te nepravilnosti presegajo 5 % vseh izdatkov, potrjenih v letu N, bi bilo treba ustrezni pridržek oceniti kot „znaten“. Enaka razlaga velja, če RO ne more natančno količinsko opredeliti točnega zneska in se uporabi pavšalna stopnja; to se lahko zgodi pri sistemskih pomanjkljivostih.

RO mora količinsko opredeliti vse napake. Načeloma je treba pri izračunu TPER upoštevati vse napake, ugotovljene v okviru naključnega vzorca za revizije operacij, razen izjemnih napak (glej oddelek 2.4) in posebnih primerov, opisanih v oddelkih 7.1.1 in 7.5. Če količinske opredelitve ni, se TPER ne more obravnavati kot zanesljiva, saj je verjetno prenizka zaradi napak, ki niso bile količinsko opredeljene. V takih okoliščinah je revizijsko mnenje dano s pridržkom.

Napake, ki so bile vključene v TPER, bi se morale nanašati na ugotovitve v končnem revizijskem poročilu, ki je nastalo po zaključku kontradiktornega postopka z revidirancem. V ustrezno utemeljenih primerih, ko tak kontradiktorni postopek ni bil zaključen pred oddajo ACR, lahko to pomeni omejitev področja uporabe, mnenje s

pridržkom pa je lahko dano na podlagi strokovne presoje RO. Količinska opredelitev¹⁵ pridržka v revizijskem mnenju se lahko izračuna na podlagi najvišjega zneska napake, ki ga RO šteje za razumnega na podlagi informacij, ki so mu na voljo.

TPER, navedena v ACR, bi morala biti stopnja napake pred kakršnimi koli popravki, ki jih je država članica uporabila na podlagi revizij operacij, ki jih je izvedel RO. Revizijsko mnenje RO temelji na TPER in korektivnih ukrepih, ki jih je država članica morda uporabila pred predložitvijo ACR, v skladu z oddelkom 5¹⁶.

Iz izkušenj je razvidno, da povezava med revizijskim mnenjem (o pravilnem delovanju MCS ter zakonitosti in pravilnosti izdatkov) in zaključki, oblikovanimi na podlagi revizij sistemov in revizij operacij, običajno ustreza vzorcu, pojasnjenemu v nadaljevanju. Ta preglednica je okvirna in vsebuje zahtevo, da RO uporabi strokovno presojo, zlasti za primere, ki spodaj ne morejo biti predvideni. Kot je določeno v oddelku 5, se lahko korektivni ukrepi nanašajo na finančne popravke (katerih cilj je RER v višini 2 % ali manj) ali izboljšave za odpravo pomanjkljivosti v MCS (ki niso zajete v finančnih popravkih) ali kombinacijo obojega.

Revizijsko mnenje	Ocena RO o		
	delovanju MCS (rezultatih revizij sistemov)	TPER (rezultatih revizij operacij)	izvajanju ¹⁷ zahtevanih korektivnih ukrepov s strani države članice
1–brez pridržka	kategorija 1 ali 2	in $TPER \leq 2\%$	Izvedeni popravki (npr. napake v vzorcu).
2–s pridržkom (pridržki imajo omejen vpliv)	kategorija 2	in/ali $2\% < TPER \leq 5\%$	Razen če so izvedeni ustrezní korektivni ukrepi (vključno z ekstrapoliranimi finančnimi popravki) (možno mnenje brez pridržka).
3–s pridržkom (pridržki imajo znaten vpliv)	kategorija 3	in/ali $5\% < TPER \leq 10\%$	Korektivni ukrepi niso izvedeni v celoti (tudi če so izvedeni ekstrapolirani finančni popravki, vendar še vedno obstajajo sistemske pomanjkljivosti).

¹⁵ Glej oddelek 7 smernic za letna poročila o nadzoru in mnenja.

¹⁶ V posebnem primeru, ko so nacionalni organi že odkrili nepravilne izdatke in ukrepali zaradi njih (vendar ti izdatki pred odvzemom vzorca še niso bili popravljeni), se lahko RO odloči, da bo to nepravilnost izključil pri projiciranju napak iz vzorca na populacijo, če so izpolnjeni nekateri pogoji (glej oddelek 7.1.1). RO bi moral v ACR v oddelku o revizijah operacij navesti, ali se je tak primer pojavil, kolikšen je znesek izdatkov za zadevno nepravilnost in ali je bil popravljen.

¹⁷ Glej oddelek 5 teh smernic.

Revizijsko mnenje	Ocena RO o		
	delovanju MCS (rezultatih revizij sistemov)	TPER (rezultatih revizij operacij)	izvajanju ¹⁷ zahtevanih korektivnih ukrepov s strani države članice
4–negativno mnenje	kategorija 4	in/ali TPER > 10 %	Korektivni ukrepi niso izvedeni v celoti (tudi če so izvedeni ekstrapo finančni popravki, vendar še vedno obstajajo sistemske pomanjkljivosti).

Če RO meni, da MCS spada v kategorijo 2 in TPER ne presega praga pomembnosti v višini 2 %, se lahko izda revizijsko mnenje brez pridržka.

Če pa je MCS uvrščen v kategorijo 1 ali 2 in/ali TPER presega 2 %, to pomeni, da MCS v praksi ni dovolj učinkovit pri preprečevanju, ugotavljanju in popravljanju nepravilnosti ter izterjavi neupravičeno izplačanih zneskov kljub sorazmerno pozitivni oceni na podlagi revizij sistemov, ki jih je izvedel RO. V tem primeru se za primerno¹⁸ šteje revizijsko mnenje s pridržkom. Vendar če znaša RER 2 % ali manj in je država članica izvedla korektivne ukrepe pred predložitvijo ACR Komisiji (glej oddelek 5.2), lahko RO izda mnenje brez pridržka.

Mnenje s pridržkom bi bilo treba navesti, če je MCS uvrščen v kategorijo 3 in/ali TPER presega 2 %, razen če RER znaša 2 % ali manj in so bili korektivni ukrepi (vključno s tistimi, povezanimi s pomanjkljivostmi v sistemih) izvedeni pred dokončanjem ACR. V tem primeru lahko RO izda mnenje brez pridržka.

TPER, ki presega 5 %, in/ali MCS, uvrščen v kategorijo 3 ali 4, bi morala voditi do mnenja s pridržkom.

Če TPER presega 10 % in/ali je MCS uvrščen v kategorijo 4, se običajno izda negativno mnenje.

7. POSEBNI PRIMERI

7.1. Napake, ki jih odkrije RO pri izdatkih, za katere so tudi OU, PO in OP ocenili, da so nepravilni

¹⁸ Izraz „se šteje za primerno“ pomeni, da mora RO uporabiti strokovno presojo, da lahko oblikuje primerne zaključke o svojem delu.

7.1.1. Nepravilnosti, ki so bile že ugotovljene in zaradi katerih so PO/OU/OP že ukrepali, vendar še niso bile popravljene, preden je RO odvzel vzorec

Kot je že navedeno zgoraj, je treba vse ugotovljene nepravilnosti upoštevati pri izračunu napovedane stopnje napake in o njih poročati v ACR. To velja tudi za nepravilnosti, ki jih je ugotovil RO (pri revizijah operacij) in jih je že ugotovil drug nacionalni organ (OU, PO ali OP), še preden je RO odvzel vzorec, vendar jih država članica pred predložitvijo ACR ni popravila¹⁹.

Če pa obstajajo dokumentarna dokazila, da so pristojni nacionalni organi (OU, PO ali OP) ugotovili nepravilnosti in so že sprejeli potrebne ukrepe (npr. začetek postopka izterjave), še preden je RO odvzel vzorec, nepravilni zneski pa so bili popravljani pred predložitvijo ACR, se lahko te nepravilnosti izključijo iz napovedi napak za populacijo na podlagi napak v vzorcu.

V vsakem primeru je treba v ACR (v oddelku o revizijah operacij) poročati in obrazložiti, kako so bile ugotovljene nepravilnosti obravnavane, saj bo tak popravek vplival na kumulativno preostalo tveganje zadevnih storitev, ki ga izračuna Komisija za namene letnega poročila o dejavnostih.

Načeloma bi moral OU zagotoviti, da so preverjanja upravljanja (upravna preverjanja ali pregledi na kraju samem) izvedeni tako, da se uspešno preprečujejo, ugotavljajo in popravljajo nepravilnosti, preden se izdatki prijavijo Komisiji. Vendar se lahko zaradi večletnosti sistema nadzora zgodi, da se lahko pri pregledih na kraju samem ugotovijo napake, ki se med pregledi dokumentacije prej niso.

7.1.2. Nepravilnosti, ki jih med nadzorom ugotovi PO ali OU, ki so le deloma popravljene, preden RO odvzame vzorec

RO med revizijo ugotovi, da je nepravilnost med nadzorom ugotovil že drug organ, vendar je bila uporabljena stopnja popravkov nižja od tiste, ki bi jo po njegovem mnenju PO ali OU morala uporabiti. V tem primeru je treba pri izračunu TPER upoštevati razliko med zneskom, pridobljenim s stopnjo popravkov, ki bi jo uporabil RO, in dejansko popravljenim zneskom (ki je bil prijavljen Komisiji, preden je RO odvzel vzorec).

7.1.3. Nepravilnosti, ki se nanašajo na izdatke, ki so bili umaknjeni, ko je RO odvzel vzorec

Ko RO izbere vzorec operacij, lahko v revidiranih operacijah ugotovi nepravilne izdatke, ki so bili umaknjeni ali katerih potrditev je država članica umaknila. V smislu praktičnih rešitev ima RO pri revizijah na kraju samem na razpolago dve možnosti:

- (1) če nepravilni izdatki, katerih potrditev je država članica umaknila, vključujejo vse izdatke pri operaciji iz vzorca, ki ga je odvzel RO, temu

¹⁹ Kot je navedeno zgoraj, je napaka popravljena, ko se nepravilni znesek odšteje (z umikom ali izterjavo) od izkaza o izdatkih, predloženega Komisiji, ali pa se zadevni izdatki vnesejo v računovodski sistem OP kot primer nerešene izterjave.

organu operacije ni treba revidirati na kraju samem. Vzorec se ne sme spremeniti, kar pomeni, da se zadevna operacija ne sme nadomestiti z drugo operacijo;

- (2) če nepravilni izdatki, katerih potrditev je država članica umaknila, vključujejo le del izdatkov dane operacije iz vzorca, ki ga je izbral RO, bi moral organ revidirati operacijo na kraju samem, da ugotovi, ali del nepotrjenih izdatkov ne vsebuje napak.

V vsakem primeru je treba nepravilne izdatke upoštevati pri stopnji napake.

7.2. Izravnava z „varovalom“ pri izdatkih na ravni projekta

Lahko se zgodi, da upravičenec v letu N v zvezi z določeno operacijo OU (ali PO) prijavi več izdatkov, kot jih je bilo na začetku predvidenih v proračunu za leto N. To ustreza „varovalu“ pri izdatkih. Izjava o upravičenih izdatkih, predložena Komisiji, je v vsakem primeru omejena na najvišji znesek, določen v sporazumu o dodelitvi nepovratnih sredstev in odobrenem proračunu za zadevno operacijo.

To ne posega v člen 98 Uredbe (ES) št. 1083/2006. Če se država članica odloči, da bo na podlagi te določbe uporabila finančni popravek pri posamezni operaciji s preklicem celotnega ali dela javnega prispevka (ali če Komisija predlaga takšen finančni popravek na podlagi člena 99 in 100(4) iste uredbe), se lahko prispevek iz preklicanih sredstev znova uporabi za druge operacije, ki niso bile predmet popravka. V členu 98(3) je določeno, da se preklicani prispevek za operacijo, ki je bil predmet popravka, ne sme ponovno porabiti.

Primer izravnave z „varovalom“ pri izdatkih na ravni projekta je naslednji. V proračunu predvideni izdatki projekta so na primer 100 000 EUR, javno sofinanciranje pa znaša 40 % izdatkov, torej do največ 40 000 EUR. Upravičenec je organu upravljanja prijavil izdatke v višini 110 000 EUR in prejel najvišji znesek nepovratnih sredstev v višini 40 000 EUR. RO revidira 110 000 EUR, ki jih je prijavil upravičenec, in ugotovi neupravičene izdatke v višini 9 000 EUR. V tem primeru temu je kljub temu, da so bili pri skupnih izdatkih revidirane operacije ugotovljeni neupravičeni izdatki (vključno z „varovalom“, ki je bilo del revidiranih izdatkov), še vedno dovolj upravičenih izdatkov, ki zagotavljajo upravičencu pravico do najvišjega zneska javnih nepovratnih sredstev²⁰. V tem primeru lahko RO meni, da ni nobene napake, o kateri bi bilo treba poročati, saj ni nikakršnega vpliva na povračilo EU, ker je „varovalo“ obstajalo v času, ko je RO odkril zadevne neupravičene izdatke. Vendar lahko dejstvo, da je OU vse izdatke, vključno z „varovalom“, štel za upravičene, kaže na potrebo po izboljšanju njegovih preverjanj. V takem primeru bi moral RO tem organom predlagati, naj svoja preverjanja izboljšajo ali okrepijo.

Drug primer je, če je upravičenec za navedeni projekt OU prijavil izdatke v višini 110 000 EUR. RO revidira 110 000 EUR, ki so bili prijavljeni za projekt, in ugotovi neupravičene izdatke v višini 15 000 EUR. Upravičenec ima pravico do najvišjega

²⁰ To bi bilo v skladu s členom 98(3) Uredbe (ES) št. 1083/2006 (ali členom 96(3) Uredbe (ES) št. 1198/2006 za ESR), če javni prispevek za zadevno operacijo ne bi bil preklican, kar pomeni, da bi se 40 000 EUR še vedno financiralo z javnimi izdatki.

zneska nepovratnih sredstev v višini 38 000 EUR (95 000 EUR * 40 %). Odkrita napaka (5 000 EUR) vpliva na izdatke, ki so bili Komisiji prijavljeni kot upravičeni. V tem primeru bi moral RO vključiti to napako v TPER. Nacionalni organi bodo morali upravičencu morda izdati nalog za izterjavo (na primer, če je operacija zaključena) in skladno s tem se zmanjša najvišji znesek nepovratnih sredstev.

7.3. Izravnave zaradi napak v zvezi s previsoko ocenjenimi izdatki v primerjavi z napakami zaradi prenizko ocenjenih izdatkov

Ob upoštevanju da se pojem napake nanaša na neupravičene previsoko ocenjene prijavljene izdatke, se napake zaradi prenizko ocenjenih izdatkov pri izračunu TPER ne bi smele odšteti od previsoko ocenjenih izdatkov.

7.4. Kako bi bilo treba v ACR poročati o goljufiji in domnevni goljufiji ter kako bi ju bilo treba izraziti v stopnji napake?

V ACR bi morali biti navedeni sprejeti ukrepi v zvezi s primeri goljufije ali domnevne goljufije, ki so bili ugotovljeni med revizijo ali pred predložitvijo ACR.

Navedeno bi moralo biti tudi, ali so bili primeri goljufije ali domnevne goljufije sporočeni uradu OLAF. Če to omogočajo nacionalni predpisi za tekoče preiskave, bi moral RO zbrati informacije o naravi goljufije in oceniti, ali gre za sistemsko težavo, ter, če gre zanjo, ali so bili sprejeti ukrepi za blažitev.

V skladu s členom 27(c) Uredbe (ES) št. 1828/2006 „*sum goljufije*“ pomeni *nepravilnost, zaradi katere se lahko sproži upravni ali sodni postopek na nacionalni ravni, da se ugotovi, ali je bilo dejanje namerno in zlasti ali je šlo za goljufijo iz člena 1(1)(a) Konvencije, sklenjene na podlagi člena K.3 Pogodbe o Evropski uniji, o zaščiti finančnih interesov Evropskih skupnosti*“.

Če obstajajo operacije, ki so bile vključene v naključni vzorec, vendar jih RO ne more revidirati, ker so pravosodni organi zadržali dokazila (in sicer zaradi suma goljufije), so predvidene naslednje tri možnosti:

1) če ima RO dokaze, ki nakazujejo na sum goljufije v zvezi z vzorčno operacijo (npr. policijsko poročilo), ali če pristojni nacionalni pravosodni organi potrdijo obstoj goljufije, se zadevni izdatki štejejo za napako (naključno, sistemsko ali izjemno) in se vključijo v TPER. Če RO po predložitvi ACR pridobi informacije, ki vodijo do zaključka, da sum goljufije ni bil potrjen, lahko RO revidira TPER in skladno s tem obvesti Komisijo v naslednjem ACR;

2) če ni na voljo dovolj informacij ali dokazov, lahko RO vzorčno operacijo nadomesti z drugo, tako da uporabi naključni izbor iz preostale populacije, pri čemer uporabi isto metodo vzorčenja, če se to lahko izvede pravočasno za predložitev ACR. V nasprotnem primeru lahko RO prvotno revidirano operacijo šteje kot operacijo z ničelno napako (če ni ugotovljenih nepravilnosti) in zadevne izdatke vključi v populacijo za izračun napovedane napake;

3) če RO ni nadomestil zadevne vzorčne operacije in če je količinska opredelitev nepravilnosti mogoča šele po predložitvi ACR za zadevno referenčno leto, bi moral RO izračunati revidirano TPER in jo čim prej sporočiti Komisiji. RO bi moral v ACR navesti primere, pri katerih so ugotovljene te izredne okoliščine, in njihov vpliv na mnenje RO.

Če lahko RO revidira operacije, ki so predmet domnevne goljufije, ker ima na voljo dokazila, je jasno, da mora na podlagi lastnega dela tudi ugotoviti, ali v prijavljenih izdatkih obstajajo nepravilnosti, ne da bi posegala v rezultat morebitnih preiskav goljufij.

7.5. Ali bi bilo treba v stopnjo napake vključiti stečaje ali insolventnost?

Ali bi bilo treba v primeru, ko je RO v vzorec vključil operacijo, ki je predmet stečaja ali postopka zaradi insolventnosti, tako da ciljev operacije ali drugih pogojev za pridobitev nepovratnih sredstev ni mogoče izpolniti (npr. državna pomoč, povezana z ustvarjanjem delovnih mest v družbi upravičenki), vendar na strani organa upravljanja pri izboru operacije za sofinanciranje niso razvidni posebni znaki malomarnosti, izdatke za zadevno operacijo vključiti v TPER?

Za odgovor na to vprašanje je treba upoštevati, da je bil z Uredbo št. 539/2010 členu 57 Uredbe (ES) št. 1083/2006 dodan odstavek 5: „*Odstavki 1 do 4 se ne uporabljajo za nobeno operacijo, ki se bistveno spremeni zaradi prenehanja proizvodne dejavnosti na podlagi stečaja, ki ni posledica goljufij*“.

Komisija ob upoštevanju te določbe meni, da državi članici v primeru prenehanja proizvodne dejavnosti na podlagi stečaja, ki ni posledica goljufij, ne bo treba preiskati zadevne nepravilnosti in izvesti ustreznih finančnih popravkov ter da državi članici in Komisiji ne bo treba izvesti potrebnih ukrepov za izterjavo neupravičeno izplačanih zneskov.

Posledica te razlage je, da pri TPER ni treba upoštevati nobene napake v zvezi s primerom stečaja, če se uporablja člen 57(5) Uredbe (ES) št. 1083/2006.

Primer insolventnosti ali stečaja bi pomenil napako, ki jo je treba upoštevati pri TPER, le v naslednjih dveh primerih:

- 1) če se nanaša na goljufijo, ki so jo ugotovili nacionalni pravosodni organi, pri čemer bi moral popravek vključevati vse zadevne izdatke;
- 2) če se nanaša na pomanjkanje ustreznega izbirnega postopka pri organu upravljanja (tj. kršitev člena 60(a) Uredbe (ES) št. 1083/2006), pri čemer se lahko napaka količinsko opredeli na 5 %, 10 %, 25 % ali 100 % prijavljenih izdatkov za zadevno operacijo, kot izhaja iz sklepa Komisije o finančnih popravkih²¹.

Če se uporablja eden od navedenih primerov, bi moral RO upoštevati tudi čas, v katerem je prišlo do stečaja, in sicer v naslednjem smislu²²:

²¹ Sklep Komisije z dne 19. oktobra 2011 o odobritvi smernic o načelih, merilih in okvirnih lestvicah, ki se morajo uporabljati v zvezi s finančnimi popravki, ki jih Komisija izvede v skladu s členoma 99 in 100 Uredbe Sveta (ES) št. 1083/2006 z dne 11. julija 2006.

Količinska opredelitev na 100 % bi bila upravičena, če OU ne bi preveril, ali je bil finančni položaj upravičenca zadovoljiv (tj. da ne bi povzročil stečaja), in bi bil to pogoj, ki bi ga bilo treba preveriti pred izborom operacije.

²² V skladu z oddelkom 8.1.1.

- 1) če je do insolventnosti prišlo, preden je RO odvezel vzorec, in se je OU nemudoma odzval z razveljavitvijo sporazuma o dodelitvi nepovratnih sredstev in začetkom postopka za izterjavo²³, je to stanje podobno stanju iz oddelka 7.1.1. V tem primeru se lahko nepravilnost izključi pri projiciranju naključnih napak na populacijo;
- 2) če je do insolventnosti prišlo po tem, ko je RO izbral vzorec (zato tudi OU sprejme potrebne ukrepe šele po izboru vzorca), je treba nepravilnost šteti za naključno napako, ki se vključi v napovedovanje naključnih napak.

Seveda pa insolventnost/stečaj ne vpliva na potrebo RO po pridobitvi zagotovila, da so izdatki za zadevno operacijo zakoniti in pravilni glede na preostale veljavne določbe.

7.6. Kateri pristop bi moral RO uporabiti, če se dokazila o vzorčenih operacijah izgubijo ali uničijo zaradi višje sile (npr. naravnih nesreč)?

Nekateri revizijski organi so zaradi naravnih nesreč v osrednji Evropi spraševali, kakšen bi moral biti njihov pristop, če se dokazila, ki se hranijo na ravni upravičencev, izgubijo ali uničijo zaradi teh naravnih dogodkov (izguba zadostne revizijske sledi).

RO bi moral zadevne nacionalne organe prositi, naj obnovijo revizijsko sled z uporabo dokumentacije, shranjene v elektronski obliki, in drugih virov (npr. izvajalci, dobavitelji, banke). Vendar je treba revizijsko sled obnoviti v okviru razumnih omejitev (vključno s časom in upravnimi prizadevanji), saj lahko takšna obnova povzroči nepotrebno ali neupravičeno breme za revidirani subjekt na podlagi dejstev in okoliščin. Za tak zaključek bo potrebna strokovna presoja²⁴.

Lahko se tudi zgodi, da manjkajoča dokumentacija kljub nepopolni revizijski sledi ni ključna za ugotovitev, ali so izdatki upravičeni. V tem primeru bi moral RO navesti omejitev obsega, če se revidira zadevna operacija.

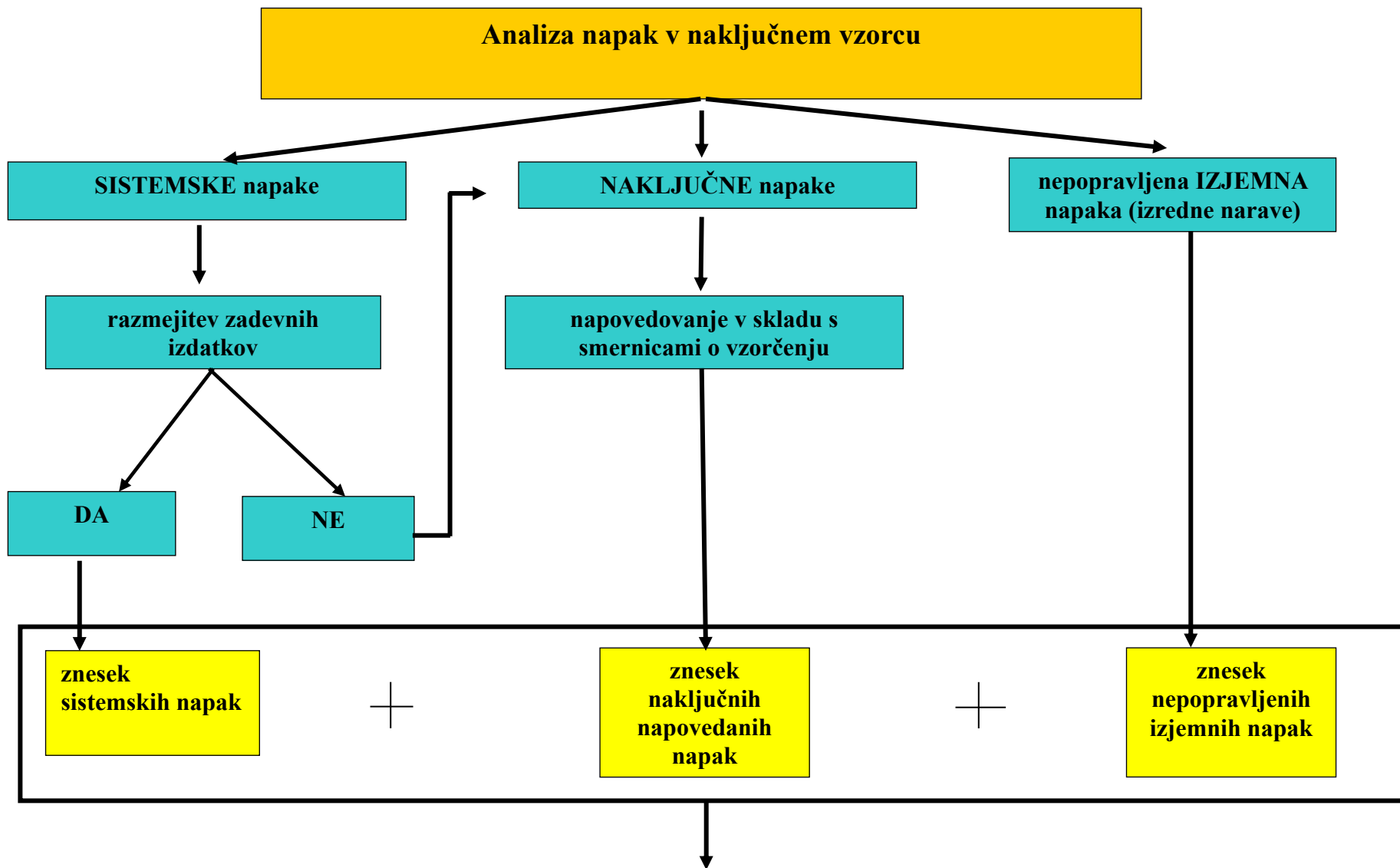
Za operacije, pri katerih dejansko ni mogoče (vsaj začasno) obnoviti revizijske sledi zaradi višje sile (ki je na primer posledica naravne nesreče) ali ker so stroški takšne obnove višji od koristi zagotavljanja revizijske sledi, bi moral OU pridobiti potrditev (npr. dopis upravičenca ali OP), da je temu tako in da so bili vsi poskusi obnove dokumentacije neuspešni. Te informacije bi morale biti sprejemljive za nacionalne revizijske organe. Na podlagi te potrditve bi lahko OU nato sklenil, da se člen 19 Uredbe (ES) št. 1828/2006 (o dostopnosti dokumentov) uporablja za zadevne operacije zaradi dogodka višje sile.

²³ Ukrepi OU so lahko odvisni tudi od nacionalnih predpisov in postopkov, povezanih s postopki zaradi insolventnosti in stečajnimi postopki. RO bi moral pri analiziranju časa odziva OU na konkretni primer zadevnega stečaja ali insolventnosti uporabiti strokovno presojo.

²⁴ Glej strani 6–10 dokumenta urada ZDA za vladno odgovornost (GAO) z naslovom „Government Auditing Standards: Temporary Exemptions and Guidance in Response to Hurricanes Katrina and Rita“ („Vladni revizijski standardi: Začasne izjeme in smernice kot odziv na hurikana Katrina in Rita“) (<http://www.gao.gov/govaud/hurricanedocument.pdf>).

OU bi moral imeti seznam vseh operacij, ki jih je prizadel dogodek višje sile, ki bi jih bilo treba nato izključiti iz populacije, iz katere je RO odvzel vzorec, če se je dogodek višje sile zgodil pred tem. Če je RO že izbral takšne operacije za revizijo na kraju samem, drugi postopki za preverjanje upravičenosti izdatkov pa niso izvedljivi, se predvidi nadomestitev z drugimi operacijami.

PRILOGA 1 – SKUPNA NAPOVEDANA STOPNJA NAPAKE



SKUPNA NAPOVEDANA STOPNJA NAPAKE = (znesek sistemskih + naključnih napovedanih napak + izjemnih napak) deljeno s populacijo za leto N

PRILOGA 2 – PREGLEDNICA ZA PRIJAVLJENE IZDATKE IN VZORČNE REVIZIJE

Sklad	Sklic (št. CCI)	Program	Izdatki, prijavljeni v referenčnem letu ²⁵	Izdatki v referenčnem letu, revidirani za naključni vzorec		Znesek in odstotek (stopnja napake) nepravilnih izdatkov v naključnem vzorcu ²⁶		Skupna napovedana stopnja napake ²⁷	Drugi revidirani izdatki ²⁸	Znesek nepravilnih izdatkov v drugem vzorcu izdatkov	Skupni izdatki, prijavljeni kumulativno	Skupni izdatki, revidirani kumulativno ²⁹ , kot odstotek skupnih izdatkov, prijavljenih kumulativno
				znesek ³⁰	% ³¹	znesek	%					

²⁵ Ta stolpec bi se moral nanašati na populacijo, iz katere je bil izbran naključni vzorec, tj. skupni znesek upravičenih izdatkov, prijavljenih Komisiji za leto N, od česar se odštejejo morebitne negativne enote vzorčenja. Na primer, če je bilo kot upravičen izdatek prijavljenih 23 milijonov EUR in to vključuje 3 milijone EUR negativnih enot vzorčenja, je znesek, ki ga je treba navesti v stolpcu A, 26 milijonov EUR, saj to ustreza populaciji pozitivnih zneskov. Če je ustrezno, se pojasnila navedejo v ACR, in sicer v oddelku o revizijah operacij.

²⁶ Kadar naključni vzorec zajema več skladov ali programov, se podatki o znesku in odstotku (stopnji napake) nepravilnih izdatkov nanašajo na celotni vzorec in jih ni mogoče navajati na ravni posameznega programa/sklada. Če se uporabi stratifikacija, se dodatne informacije glede na stratum predložijo v ACR, in sicer v oddelku o revizijah operacij.

²⁷ Pojem skupne napovedane stopnje napake je pojasnjen v oddelku 2.6 teh smernic.

²⁸ Če je ustrezno, se „drugi revidirani izdatki“ nanašajo na izdatke, revidirane v okviru dopolnilnega vzorca za referenčno leto.

²⁹ Vključuje revidirane izdatke za naključni vzorec in druge revidirane izdatke.

³⁰ Znesek revidiranih izdatkov (če se uporabi izbor manjšega vzorca, se v ta stolpec vključi samo znesek postavk izdatkov, ki so bile dejansko revidirane).

³¹ Odstotek revidiranih izdatkov glede na izdatke, prijavljene Komisiji v referenčnem letu.

PRILOGA 3 – KORELACIJSKA PREGLEDNICA S PRIMERJAVO ODDELKOV PREJŠNJIH SMERNIC IN POSODOBLJENIH SMERNIC O OBRAVNAVANJU NAPAK

Oddelki dokumentov COCOF 11-0041-01-SL z dne 7. decembra 2011 in EFFC/87/2012 z dne 9. novembra 2012	Ustrezni oddelek v posodobljenih smernicah o obravnavanju napak
1. Uvod	1. Uvod
2. Vrednotenje napak	2. Vrednotenje napak
2.1 Pristop iz prejšnjih smernic Komisije	[nadomeščeno z novim oddelkom „2.1. Pregled tipov napak“]
2.2 Sistemske napake	2.2 Sistemske napake
2.3 Naključne napake	2.3 Naključne napake
2.4 Izjemne napake	2.4 Izjemne napake
2.5 Napake v povezavi z nedokončanimi kontradiktornimi postopki	[vključeno v oddelek 6]
2.6 Skupna napovedana stopnja napake	2.5 Skupna napovedana stopnja napake
3. Navedba napak v ACR prek podatkovne zbirke SFC2007	3. Navedba napak v ACR prek podatkovne zbirke SFC2007
4. Neustrezna revizijska mnenja	4. Neustrezna revizijska mnenja
5. Korektivni ukrepi	5. Korektivni ukrepi
5.1 Koncept popravljene napake pri določanju revizijskega mnenja	5.1 Koncept popravljene napake pri določanju revizijskega mnenja
5.2 Korektivni ukrepi kot poznejši dogodki	5.2 Korektivni ukrepi kot poznejši dogodki
5.3 Možnost 1: ekstrapolirani finančni popravek	5.4 Ekstrapolirani finančni popravek
5.4 Možnost 2: Analiza in popravki različnih tipov napak	5.3 Popravki različnih tipov napak
5.5 Izravnava z „varovalom“ pri izdatkih	7.2 Izravnava z „varovalom“ pri izdatkih
[nov oddelek posodobljenih smernic o	6. TPER in zagotovilo o učinkovitem

Oddelki dokumentov COCOF 11-0041-01-SL z dne 7. decembra 2011 in EFFC/87/2012 z dne 9. novembra 2012	Ustrezni oddelek v posodobljenih smernicah o obravnavanju napak
obravnavanju napak]	delovanju MCS
6. Vpliv visoke stopnje napake na vzorčenje	[oddelek izbrisan, ker je vključen v oddelke 8.1, 5.11 in 8.2.2 smernic o vzorčenju, posodobljenih leta 2013]
7. Najverjetnejša napaka in zgornja meja napake	[prav tam]
8. Posebni primeri	7. Posebni primeri
8.1 Napake, ki jih odkrije RO pri izdatkih, za katere so tudi organ upravljanja, posredniški organ in organ za potrjevanje ocenili, da so nepravilni	7.1 Napake, ki jih odkrije RO pri izdatkih, za katere so tudi organ upravljanja, posredniški organ in organ za potrjevanje ocenili, da so nepravilni
8.1.1 Nepravilnosti, ki so bile že ugotovljene in zaradi katerih so PO/OU/OP že ukrepali, vendar še niso bile popravljene, preden je RO odvzel vzorec	7.1.1 Nepravilnosti, ki so bile že ugotovljene in zaradi katerih so PO/OU/OP že ukrepali, vendar še niso bile popravljene, preden je RO odvzel vzorec
8.1.2 Nepravilnosti, ki jih med nadzorom ugotovi PO/OU in so le deloma popravljene, preden je RO odvzel vzorec	7.1.2 Nepravilnosti, ki jih med nadzorom ugotovi PO/OU in so le deloma popravljene, preden je RO odvzel vzorec
8.1.3 Nepravilnosti, ki se nanašajo na izdatke, katerih potrditev je bila umaknjena, potem ko je RO odvzel vzorec	7.1.3 Nepravilnosti, ki se nanašajo na izdatke, katerih potrditev je bila umaknjena, potem ko je RO odvzel vzorec
8.2 Izravnave zaradi napak v zvezi s previsoko ocenjenimi izdatki v primerjavi z napakami zaradi prenizko ocenjenih izdatkov za ugotovitev najverjetnejše skupne napake.	7.3 Izravnave zaradi napak v zvezi s previsoko ocenjenimi izdatki v primerjavi z napakami zaradi prenizko ocenjenih izdatkov za ugotovitev najverjetnejše skupne napake.
[nov oddelek posodobljenih smernic o obravnavanju napak]	7.4 Kako bi bilo treba v ACR poročati o goljufiji in domnevni goljufiji in kako bi se morali

Oddelki dokumentov COCOF 11-0041-01-SL z dne 7. decembra 2011 in EFFC/87/2012 z dne 9. novembra 2012	Ustrezni oddelek v posodobljenih smernicah o obravnavanju napak
	izražati v stopnji napake?
[nov oddelek posodobljenih smernic o obravnavanju napak]	7.5 Ali bi morala stopnja napake vključevati stečaje/insolventnost?
[nov oddelek posodobljenih smernic o obravnavanju napak]	7.6 Kateri pristop bi moral RO uporabiti, če se dokazila o vzorčenih operacijah izgubijo ali uničijo zaradi višje sile (npr. naravnih nesreč)?
Priloga 1 – Skupna napovedana stopnja napake	Priloga 1 – Skupna napovedana stopnja napake
Priloga 2 – Preglednica za prijavljene izdatke in vzorčne revizije	Priloga 2 – Preglednica za prijavljene izdatke in vzorčne revizije