



EURÓPSKA KOMISIA

Európske štrukturálne a investičné fondy

**Usmernenia pre členské štáty o výročnej kontrolnej  
správe a audítorskom stanovisku, ktoré majú  
vykazovať orgány auditu,**

**ako aj**

**o spracovaní chýb zistených orgánmi auditu s cieľom  
stanoviť a vykazovať spoľahlivé celkové miery  
zostatkovej chybovosti**

**(Programové obdobie 2014 – 2020)**

**Revízia 2018**

**VYHLÁSENIE O ODMIETNUTÍ ZODPOVEDNOSTI:** Tento dokument vypracovali útvary Komisie. Na základe platných právnych predpisov EÚ sa ním poskytujú technické usmernenia pre kolegov a ďalšie subjekty zapojené do monitorovania, kontroly alebo implementácie európskych štrukturálnych a investičných fondov [s výnimkou Európskeho poľnohospodárskeho fondu pre rozvoj vidieka (EPFRV)] o tom, ako interpretovať a uplatňovať pravidlá EÚ v tejto oblasti. Cieľom tohto dokumentu je poskytnúť vysvetlenie a výklad uvedených pravidiel zo strany útvarov Komisie v záujme uľahčenia implementácie programov a podpory osvedčených postupov. Tieto usmernenia nemajú vplyv na výklad Súdneho dvora a Všeobecného súdu ani na rozhodnutia Komisie.

## OBSAH

Obsah.....	2
Zoznam akronymov a skratiek .....	5
Glosár .....	6
I. Súvislosti .....	8
1. Odkazy na nariadenia.....	8
2. Účel usmernení.....	8
3. Časový harmonogram audítorskej práce.....	9
II. Usmernenia o VKS.....	10
1. Úvod.....	10
2. Významné zmeny v systémoch riadenia a kontroly .....	11
3. Zmeny stratégie auditu.....	11
4. Systémové audity.....	12
5. Audity operácií.....	15
6. Audity účtov.....	23
7. Koordinácia medzi audítorskými subjektmi a dohľad orgánu auditu.....	24
8. Ostatné informácie.....	25
9. Celkový stupeň uistenia.....	27
III. Usmernenia o audítorskom stanovisku, ktoré má OA každoročne poskytovať pre každý program	29
1. Audítorské stanovisko.....	29
2. Typy audítorského stanoviska .....	32
3. Viacfondové programy, spoločné systémy a rôzne audítorské stanoviská podľa programov ...	36
4. Nevhodné audítorské stanovisko .....	37
IV. Spracovanie chýb zistených orgánmi auditu s cieľom stanoviť a vykazovať spoľahlivé celkové miery zostatkovej chybovosti vo výročných kontrolných správach.....	37
1. Hodnotenie chýb .....	38
1.1. Prehľad druhov chýb .....	38
1.2. Náhodné chyby.....	38
1.3. Systémové chyby.....	38

1.4. Neobvyklé chyby.....	39
1.5. Známe chyby .....	40
2. Celková miera chybovosti (CMCH).....	41
2.1. Výpočet CMCH.....	41
2.2. Konkrétne prípady.....	42
2.2.1. Chyby, ktoré už RO, SO alebo CO zistili vo výdavkoch, ktoré sú predmetom auditov operácií.....	42
2.2.1.1. Nezrovnalosti, ktoré už RO, SO alebo CO zistili a na ktoré už reagovali, ale ktoré ešte neboli opravené skôr, ako OA vybral vzorku .....	42
2.2.1.2. Nezrovnalosti zistené, ale nedostatočne opravené skôr, ako OA vybral vzorku .....	42
2.2.1.3. Nezrovnalosti týkajúce sa výdavkov opravených po tom, ako OA vybral vzorku.....	42
2.2.2. Sumy pod 250 EUR vykazujúce nezrovnalosti .....	43
2.2.3. „Rezerva“ výdavkov na projektovej úrovni.....	43
2.2.4. Zápočet chýb vyplývajúcich z nadhodnotenia voči chybám vyplývajúcim z podhodnotenia.....	43
2.2.5. Ako by sa mali v miere chybovosti odraziť podvody a podozrenia z podvodu?.....	44
2.2.5.1. Podvod.....	44
2.2.5.2. Podozrenie z podvodu.....	44
2.2.6. Mali by byť do miery chybovosti zahrnuté konkurzné konania alebo postupy v prípade platobnej neschopnosti?.....	45
2.2.7. Aký prístup by mal OA prijať v prípade straty alebo poškodenia podpornej dokumentácie k operáciám zaradeným do vzorky v dôsledku „vyššej moci“ (napr. prírodných katastrof)?.....	46
3. Nápravné opatrenia.....	47
3.1. Pojem opravenej chyby na určenie ZCMCH a audítorského stanoviska.....	47
3.2. Oprava systémových chýb .....	48
3.3. Oprava chýb pri použití výberu podvzoriek .....	49
4. Zostatková celková miera chybovosti (ZCMCH).....	49
5. Výpočet CMCH/ZCMCH a sumy v rámci prebiehajúceho hodnotenia zákonnosti a riadnosti príslušných výdavkov (článok 137 ods. 2 NSU).....	53
Príloha 1 – Oddiel 10.1 „Výsledky systémových auditov“ vzoru VKS .....	57
Príloha 2 – Oddiel 10.2 „Výsledky auditov operácií“ vzoru VKS.....	58

Príloha 3 – Graf celkovej miery chybovosti a zostatkovej celkovej miery chybovosti.....	59
Príloha 4 – Príklady výpočtu ZCMCH.....	60
Príloha 5 – Typológia projektových zistení.....	60

## ZOZNAM AKRONYMOV A SKRATIEK

OA	orgán auditu
VKS	výročná kontrolná správa
auditný subjekt	subjekt, ktorý vykonáva audity v rámci pôsobnosti OA, ako sa uvádza v článku 127 ods. 2 NSU
CO	certifikačný orgán
CCI	Code Commun d'Identification (referenčné číslo každého programu pridelené Komisiou)
DNK	delegované nariadenie Komisie (EÚ) č. 480/2014 z 3. marca 2014, ktorým sa dopĺňa nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 1303/2013 <sup>1</sup>
VNK	vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) 2015/207 z 20. januára 2015 <sup>2</sup> zmenené nariadením (EÚ) 2018/277
NSU	nariadenie o spoločných ustanoveniach [nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 1303/2013 zo 17. decembra 2013 <sup>3</sup> zmenené nariadením (EÚ, Euratom) 2018/1046]
EDA	Európsky dvor audítorov
EIB	Európska investičná banka
EŠIF	EŠIF sú všetky európske štrukturálne a investičné fondy. Tieto usmernenia sa vzťahujú na všetky európske štrukturálne a investičné fondy s výnimkou Európskeho poľnohospodárskeho fondu pre rozvoj vidieka (EPFRV).
EÚS	Európska územná spolupráca [podľa nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 1299/2013 zo 17. decembra 2013]
FN	finančné nástroje
SO	sprostredkovateľský orgán
Z/R	zákonnosť a riadnosť
RO	riadiaci orgán
SRK	system riadenia a kontroly
CMCH	celková miera chybovosti
ZCMCH	zostatková celková miera chybovosti

<sup>1</sup> [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?uri=uriserv:OJ.L\\_.2014.138.01.0005.01.ENG](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2014.138.01.0005.01.ENG).

<sup>2</sup> <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?qid=1426689332441&uri=CELEX:32015R0207>.

<sup>3</sup> <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?uri=CELEX:32013R1303>.

## GLOSÁR

Pojem	Vymedzenie
Neobvyklá chyba	Chyba, ktorá preukázateľne nie je reprezentatívna pre populáciu.
Balík uisťujúcich dokumentov	„Balík uisťujúcich dokumentov“, ktorý každý rok predložia orgány členských štátov do 15. februára (alebo do 1. marca vo výnimočných prípadoch odsúhlasených Komisiou), zahŕňa: účty vypracované certifikačným orgánom, vyhlásenie riadiaceho subjektu a ročný súhrn konečných audítorských správ a vykonaných kontrol vypracovaný riadiacim orgánom, výročné audítorské stanovisko a kontrolnú správu vydanú orgánom auditu.
Námietkové konanie	Konanie, pomocou ktorého sa audítorské správy (ich návrh) zasielajú kontrolovanému subjektu so žiadosťou o písomnú odpoveď/pripomienku ku skutočnostiam opísaným v správe v stanovenej lehote s cieľom tieto skutočnosti objasniť/odsúhlasiť.
Chyba	Chyba/nesprávnosť je na účely týchto usmernení kvantifikovateľné nadhodnotenie výdavkov vykázaných Komisii v dôsledku nezrovnalosti.
Výdavky účtovného roka N	Výdavky vykázané Komisii, na základe ktorých sa vyberá vzorka operácií.
Nezrovnalosť	Vymedzená v článku 2 ods. 36 NSU, uvádzaná v tomto dokumente aj ako chyba alebo nesprávnosť.
Známa chyba	Známa chyba je chyba zistená mimo kontrolovanej vzorky.
Nesprávnosti	Rovnaký význam ako chyba.
Populácia	Súbor pozitívnych údajov v populácii výdavkov vykázaných Komisii v priebehu účtovného roka (prostredníctvom žiadostí o priebežné platby), z ktorých bola vybratá vzorka [na účely článku 127 ods. 1 nariadenia (EÚ) č. 1303/2013] a z ktorých audítor vypracuje svoje závery (audítorské stanovisko).

Pojem	Vymedzenie
Náhodná chyba	Chyby, ktoré sa nepovažujú za systémové, známe alebo neobvyklé sa označujú ako náhodné chyby. Tento pojem predpokladá pravdepodobnosť, že náhodné chyby zistené v kontrolovanej vzorke sa vyskytujú aj v nekontrolovanej časti populácie.
Zostatková celková miera chybovosti (ZCMCH)	Zostatková celková miera chybovosti (ZCMCH) zodpovedá celkovej miere chybovosti (CMCH) po odpočítaní finančných opráv, ktoré boli uplatnené pred predložením účtov členským štátom v súvislosti s chybami, ktoré zistil OA vrátane projektovaných náhodných chýb, systémových a známych chýb. Tieto opravy sa zvyčajne použijú až po stanovení CMCH. Od ZCMCH však možno odpočítať aj finančné opravy uplatnené členským štátom po tom, ako OA vybral vzorku, a pred tým, ako OA stanovil CMCH, za predpokladu, že cieľom takýchto opráv je znížiť riziká, ktoré zistil OA.
Systémová chyba	Systémové chyby sú chyby zistené v kontrolovanej vzorke a majú vplyv na neauditovanú populáciu a vyskytujú sa za presne vymedzených a podobných okolností. Tieto chyby majú spravidla spoločný znak, napr. typ operácie, umiestnenie operácie alebo obdobie. Spravidla sú spojené s neúčinnými postupmi kontroly v rámci (časti) systémov riadenia a kontroly.
Celková miera chybovosti (CMCH)	Celková miera chybovosti zodpovedá súčtu týchto chýb: projektované náhodné chyby (vrátane chýb zistených v úplných stratách), ohraničené systémové chyby a neopravené neobvyklé chyby. OA by mal porovnať celkovú mieru chybovosti s hladinou významnosti a skombinovať toto hodnotenie s výsledkami systémových auditov s cieľom dosiahnuť závery o riadnom fungovaní SRK.

## I. SÚVISLOSTI

### 1. Odkazy na nariadenia

Nariadenie	Články
Nariadenie (EÚ) č. 1303/2013 zmenené nariadením (EÚ, Euratom) č. 1046/2018 Nariadenie o spoločných ustanoveniach (ďalej len „NSU“)	článok 127 ods. 5 – funkcie orgánu auditu
Nariadenie (EÚ) 2015/207 zmenené nariadením (EÚ, Euratom) 2018/277 Vykonávacie nariadenie Komisie (ďalej len „VNK“)	článok 7 ods. 2 a 3 a prílohy VIII a IX (vzory audítorského stanoviska a výročnej kontrolnej správy)
Nariadenie (EÚ, Euratom) č. 1046/2018 Nariadenie o rozpočtových pravidlách	článok 63 – zdieľané riadenie s členskými štátmi

### 2. Účel usmernení

Cieľom tohto dokumentu je poskytnúť usmernenia, pokiaľ ide o VKS a stanoviská, ktoré majú členské štáty predložiť Komisii podľa článku 127 ods. 5 NSU. Tieto usmernenia sa uplatňujú na EŠIF s výnimkou Európskeho poľnohospodárskeho fondu pre rozvoj vidieka (EPFRV) a riadia sa štruktúrou vzoru VKS a audítorského stanoviska vymedzených v prílohách VIII a IX k VNK.

Spolu s vyhlásením riadiaceho subjektu, ročným súhrnom (za ktoré zodpovedá RO) a účtami (za ktoré zodpovedá CO) sú VKS a audítorské stanovisko OA dôležitým prvkom, prostredníctvom ktorého Komisia získava primerané uistenie o riadnom fungovaní systému riadenia a kontroly EŠIF v členských štátoch, zákonnosti a riadnosti vykázaných výdavkov a presnosti, úplnosti a pravdivosti účtov.

Podľa článku 317 Zmluvy o fungovaní Európskej únie si Komisia ponecháva celkovú zodpovednosť za plnenie rozpočtu v oblastiach rozpočtu Spoločenstva, ktoré sú riadené



v režime zdieľaného riadenia, zatiaľ čo členské štáty spolupracujú s Komisiou a sú zodpovedné za každodennú správu a kontrolu implementácie programov.

Proces poskytovania uistenia v rámci zdieľaného riadenia s členskými štátmi vychádza zo zásady jedného auditu (pozri článok 148 NSU). Komisia má v úmysle sa v čo najväčšej miere spoliehať na audítorské stanovisko vydané OA, za predpokladu, že Komisia sa dostatočne uistila o kvalite audítorskej práce vykonanej orgánom auditu. Komisia preto dôkladne analyzuje VKS a audítorské stanovisko, ktoré predložil OA, aby si urobila vlastný názor na systém riadenia a kontroly každého programu.

Ako sa stanovuje v článku 127 ods. 5 poslednom pododseku NSU, ak sa na viacero programov uplatňuje spoločný systém riadenia a kontroly, OA môže v súvislosti s týmito programami vypracovať jednu VKS. Ďalšie otázky týkajúce sa spoločného systému riadenia a kontroly sa rozoberajú v oddiele 2 *Usmernení pre členské štáty o stratégii auditu* (EGESIF\_14-0011) vypracovaných Komisiou.

V prípade viacfondových programov OA predloží VKS, v ktorej označí príslušné fondy. Viacfondové programy sú programy spolufinancované z EFRR a ESF a prípadne Kohézneho fondu.

### **3. Časový harmonogram audítorskej práce**

V článku 63 ods. 5 nariadenia o rozpočtových pravidlách sa uvádza, že účty týkajúce sa výdavkov vynaložených počas referenčného obdobia a ročný súhrn konečných audítorských správ a vykonaných kontrol sa musia predložiť Komisii do 15. februára nasledujúceho roka. Na základe oznámenia príslušného členského štátu môže Komisia termín 15. februára výnimočne predĺžiť do 1. marca.

Vo VKS, ktorá má byť predložená do 15. februára roku N + 2, OA podáva správu o systémových auditoch, auditoch operácií a auditoch účtov vykonaných v súvislosti s výdavkami uvedenými v žiadosti o platbu predloženej Komisii vo vzťahu k účtovnému roku od 1. júla roku N do 30. júna roku N + 1 (pre ktorú trvá lehota na predloženie poslednej žiadosti o priebežnú platbu týkajúcu sa účtovného roka do 31. júla roku N + 1).

**OA by mal na základe svojej stratégie auditu implementovať všetku audítorskú prácu potrebnú na vypracovanie platného audítorského stanoviska za každý účtovný rok.** Vyššie uvedené usmernenia Komisie o stratégii auditu obsahujú v oddiele V orientačný harmonogram audítorských prác.

Keďže v NSU sa výslovne nestanovuje žiadne obdobie auditu, OA sa musí vopred dohodnúť s RO a CO na časovom rámci na prípravu účtov v súvislosti s procesom auditu a pamätať na potrebu zabezpečiť včasné predloženie kvalitnej VKS a audítorského stanoviska v súlade s článkom 127 ods. 5 NSU. Okrem toho by mal RO dať orgánu auditu k dispozícii návrh vyhlásenia hospodáriaceho subjektu a ročného súhrnu konečných audítorských správ a vykonaných kontrol vrátane analýzy povahy a obsahu chýb a nedostatkov zistených v systémoch spolu s podrobnosťami o súvisiacich prijatých alebo plánovaných nápravných

opatreniach. Členský štát by mal stanoviť vnútorné lehoty na odovzdávanie si dokumentov medzi orgánmi na účely plnenia ich príslušných povinností.

Prvá VKS a audítorské stanovisko sa musia predložiť do 15. februára 2016 a zakladajú sa na výdavkoch uvedených v žiadosti o platbu predloženej Komisii v období od dátumu začiatku oprávnenosti do 31. júla 2015. Posledný účtovný rok je od 1. júla 2023 do 30. júna 2024 a informácie o súvisiacej audítorskej práci sa uvedú v poslednej VKS, ktorú treba predložiť do 15. februára 2025.

## II. USMERNENIA O VKS

Text, ktorý je v nasledujúcich oddieloch uvedený v rámečku, je prevzatý z príslušného oddielu vzoru VKS – príloha IX k VNK.

### 1. Úvod

1.1. Identifikácia zodpovedného orgánu auditu a iných subjektov, ktoré sa zapojili do prípravy správy.

1.2. Referenčné obdobie (t. j. účtovný rok)<sup>4</sup>.

1.3. Obdobie auditu (počas ktorého prebehla audítorská práca).

1.4. Identifikácia operačného(-ých) programu(-ov), ktorého(-ých) sa správa týka, a jeho/ich riadiacich a certifikačných orgánov. [Keď sa výročná kontrolná správa vzťahuje na viac ako jeden program alebo fond, informácie sa musia rozčleniť podľa jednotlivých programov a fondov, pričom sa v každom oddiele vymedzia informácie, ktoré sú špecifické pre daný program a/alebo fond, okrem oddielu 10.2, kde sa tieto informácie uvedú v rámci oddielu 5.]

1.5. Opis krokov prijatých na prípravu správy a vypracovanie audítorského stanoviska.

V **oddiel 1.3** by sa malo uviesť obdobie, počas ktorého prebehla audítorská práca. Mali by sa jasne uviesť najmä prípady systémových auditov vykonaných medzi koncom referenčného účtovného roka a dátumom podpísania VKS s vplyvom na audítorské stanovisko. Treba uviesť odkaz na verziu platnej stratégie auditu. Ak dôjde k zmenám stratégie týkajúcej sa účtovného obdobia, na ktoré sa vzťahuje táto VKS, táto skutočnosť by sa mala uviesť v oddiele 3.

**Oddiel 1.5** by mal obsahovať prípravnú fázu, analyzovanú dokumentáciu, koordináciu s inými subjektmi (v prípade potreby), vykonanú audítorskú prácu, ako sa uvádza v oddieloch 4, 5 a 6, a záverečné vypracovanie audítorského stanoviska. Tento oddiel má osobitný význam v prípadoch, kedy sa OA spolieha na prácu ostatných audítorských subjektov.

<sup>4</sup> Ako sa vymedzuje v článku 2 ods. 29 NSU.

Tento oddiel by mal obsahovať aj opis kontroly súladu vyhlásenia riadiaceho subjektu, ktoré vykoná OA na účely audítorského stanoviska (vrátane overenia, či je vyhlásenie v súlade so závermi všetkých auditov a kontrol). Viac podrobností sa uvádza v dokumente Komisie *Usmernenie pre členské štáty týkajúce sa vypracovania vyhlásenia hospodáriaceho subjektu a ročného súhrnu* (EGESIF\_15\_0008, v aktualizovanom znení).

## 2. Významné zmeny v systémoch riadenia a kontroly

2.1. Podrobné informácie týkajúce sa všetkých významných zmien v systémoch riadenia a kontroly, ktoré sa týkajú úloh riadiacich a certifikačných orgánov, najmä pokiaľ ide o delegovanie funkcií na nové sprostredkovateľské subjekty a potvrdenie súladu týchto systémov s článkami 72 a 73 nariadenia (EÚ) č. 1303/2013 na základe audítorskej práce vykonanej orgánom auditu podľa článku 127 uvedeného nariadenia.

2.2. Informácie týkajúce sa monitorovania určených subjektov podľa článku 124 ods. 5 a 6 nariadenia (EÚ) č. 1303/2013.

2.3. Treba uviesť dátumy, od ktorých sa tieto zmeny uplatňujú, dátumy oznámenia zmien orgánu auditu, ako aj vplyv týchto zmien na audítorskú prácu.

Významné zmeny sú zmeny, ktoré by mohli mať vplyv na riadne fungovanie systémov riadenia a kontroly a stupeň uistenia, ktorý poskytujú, pokiaľ ide o riadenie EŠIF. Predpokladá sa, že OA na základe vykonanej audítorskej práce potvrdí, že zmeny systémov riadenia a kontroly sú v súlade s článkami 72, 73 a 74 NSU.

Ak sa uplatňuje článok 124 ods. 5 a 6 NSU a ak členský štát poveril OA, aby potvrdil, že sa počas skúšobnej lehoty zrealizoval príslušný plán nápravných opatrení<sup>5</sup>, malo by sa vo VKS uviesť, čo sa v tomto smere vykonalo. Ak pred predložením VKS takýto plán ešte nebol zrealizovaný, OA by mal vo VKS uviesť schválený harmonogram plánu, aktuálny stav a vplyv tejto situácie na audítorské stanovisko OA. V prípade, že členský štát nepoveril OA, tento OA by mal zverejniť informácie, ktoré má OA k dispozícii (ako mu ich poskytol orgán poverený členským štátom na potvrdenie realizácie plánu nápravných opatrení), ich posúdenie a vplyv na stanovisko OA.

## 3. Zmeny stratégie auditu

3.1. Podrobné informácie o akýchkoľvek prijatých zmenách stratégie auditu a zdôvodnenie. Uveďte najmä všetky zmeny týkajúce sa metódy výberu vzoriek použitej pri audite operácií (pozri ďalej oddiel 5).

<sup>5</sup> Ako sa stanovuje v uvedených ustanoveniach, ak z existujúcich výsledkov auditu a kontrol vyplýva, že určený orgán (RO alebo CO) už nespĺňa kritériá určenia, členský štát stanoví na primeranej úrovni a podľa závažnosti problému skúšobnú lehotu, v ktorej sa prijímajú potrebné nápravné opatrenia.

3.2. Rozlíšenie medzi zmenami prijatými alebo navrhovanými v neskoršom štádiu, ktoré nemajú vplyv na prácu vykonanú počas referenčného obdobia, a zmenami, ktoré sa vykonali počas referenčného obdobia a ovplyvňujú audítorskú prácu a jej výsledky. Uvedú sa iba zmeny oproti predchádzajúcej verzii stratégie auditu.

#### 4. Systémové audity

4.1. Podrobné informácie o subjektoch (vrátane samotného orgánu auditu), ktoré vykonali audity riadneho fungovania systému riadenia a kontroly programu [ako sa stanovuje v článku 127 ods. 1 nariadenia (EÚ) č. 1303/2013] – ďalej len „systémové audity“.

Subjektmi uvedenými v oddiele 4.1 sú buď OA, prípadne akýkoľvek audítorský subjekt, ktorý vykonáva audity, ako sa stanovuje v článku 127 ods. 2 NSU. Ak bola časť systémových auditov zadaná externe, mali by sa uviesť podrobnosti zmluvy<sup>6</sup> a úlohy zverené externému/externým dodávateľovi/dodávateľom. V prípade viacfondových programov by sa malo uviesť, ak OA vykonáva audit pre všetky fondy. Ak nie, mali by sa uviesť zodpovedné orgány pre každý fond.

4.2. Opis základu pre vykonané audity vrátane odkazu na uplatniteľnú stratégiu auditu, konkrétne na metodiku posúdenia rizika a na výsledky, ktoré viedli k vytvoreniu plánu auditu pre systémové audity. V prípade aktualizácie posúdenia rizika je postup opísaný v oddiele 3, ktorý sa vzťahuje na zmeny stratégie auditu.

Úplný zoznam subjektov a funkcií, na ktoré sa budú vzťahovať systémové audity, sa uvádza v orientačnom harmonograme audítorských úloh v stratégii auditu.

Vo VKS by sa mali uviesť informácie o stave implementácie stratégie auditu, pokiaľ ide o systémové audity vykonané do predloženia balíka uisťujúcich dokumentov (a to aj po skončení účtovného roka). OA sa takisto vyzýva, aby v tomto oddiele opísal typ a intenzitu postupov testovania kontrol vykonaných pre nahlásené systémové audity (alebo odkázal na príslušné časti správ o systémových auditoch, v ktorých sú tieto informácie uvedené). Ak stratégia auditu nebola (úplne) implementovaná, OA by mal vysvetliť dôvody, odhadnúť vplyv na audítorské stanovisko a uviesť časový harmonogram dokončenia plánovaných systémových auditov, o ktorých sa bude podávať správa v ďalšej VKS alebo inej správe. **V každom prípade by mal OA vykonať všetku audítorskú prácu potrebnú na vypracovanie platného audítorského stanoviska za každý účtovný rok.**

V prípade viacfondových programov by sa tieto informácie mali uviesť pre každý z fondov. V prípade, že sa na všetky fondy vzťahujú rovnaké informácie, malo by to byť jasne uvedené.

<sup>6</sup> Napríklad názov externého dodávateľa, rozsah pôsobnosti a ciele, vymedzenie úloh atď.

4.3. Pokiaľ ide o tabuľku v oddiele 10.1 uvedenom ďalej, opis hlavných zistení a záverov zo systémových auditov vrátane auditov zameraných na konkrétne tematické oblasti, ako sú vymedzené v oddiele 3.2 prílohy VII k nariadeniu (EÚ) 2015/207.

4.4. Údaj o tom, či niektoré zistené problémy možno považovať za problémy systémového charakteru, a prijaté opatrenia vrátane kvantifikácie výdavkov obsahujúcich nezrovnalosti a akýchkoľvek súvisiacich finančných opráv v súlade s článkom 27 ods. 5 nariadenia (EÚ) č. 480/2014.

V **oddiel 4.3** by hlavné zistenia vyplývajúce zo systémových auditov mali byť jasne rozdelené podľa jednotlivých programov a fondov. Malo by sa jasne uviesť, ktorých subjektov sa zistenia týkajú.

Treba vyplniť tabuľku uvedenú v oddiele 10.1 prílohy IX k VNK a priložiť ju k VKS. V tejto tabuľke sa pre každý subjekt kontrolovaný orgánom auditu uvádza posúdenie týkajúce sa každej kľúčovej požiadavky, ktoré vyplýva aj z auditov vykonaných počas predchádzajúcich účtovných rokov rovnakého programového obdobia. Ďalšie informácie o posúdení týchto kľúčových požiadaviek sa uvádzajú v dokumente Komisie *Usmernenia o spoločnej metodike posudzovania systémov riadenia a kontroly v členských štátoch* (EGESIF\_14-0010 z 18. decembra 2014).

Tabuľka v oddiele 10.1 je generovaná v SFC2014 na základe informácií zo všetkých správ predložených prostredníctvom SFC2014.

V oddiele 4.3 by sa mali uviesť aj informácie o horizontálnych auditoch<sup>7</sup> zameraných na konkrétne tematické oblasti (stanovených v stratégii auditu a vykonaných v súvislosti s daným účtovným rokom), napríklad:

- na kvalitu výberu projektov a/alebo overovania zo strany riadiaceho orgánu, a to aj pokiaľ ide o dodržiavanie pravidiel verejného obstarávania, pravidiel štátnej pomoci, požiadaviek na ochranu životného prostredia, rovnakých príležitostí,
- na zriadenie a implementáciu finančných nástrojov, ako sa uvádza v hlave IV NSU,
- na kvalitu overovania zo strany riadiaceho orgánu týkajúceho sa implementácie finančných nástrojov,
- na fungovanie a bezpečnosť informačných systémov zriadených podľa článku 72 písm. d), článku 125 ods. 2 písm. d) a článku 126 písm. d) NSU a ich napojenia na informačný systém „SFC2014“, ako sa stanovuje v článku 74 ods. 4 NSU,
- na spoľahlivosť nahlásených údajov týkajúcich sa ukazovateľov a čiastkových cieľov, ako aj primeranosť systémov správy východiskových údajov a systémov podávania správ o výstupe, údajov týkajúcich sa finančných ukazovateľov a ukazovateľov

<sup>7</sup> Horizontálne audity sa môžu vzťahovať na viac ako jeden fond alebo program.

výsledkov na úrovni investičnej priority, a teda údajov o pokroku OP pri dosahovaní jeho cieľov, ktoré poskytuje RO podľa článku 125 ods. 2 písm. a) NSU,

- na vykonávanie účinných a primeraných opatrení proti podvodom pri zohľadnení identifikovaných rizík.

Ak sa v súvislosti s daným účtovným rokom nevykonajú žiadne systémové audity, treba to náležite zdôvodniť alebo by sa malo poukázať na to, že tento postup je v súlade so stratégiou auditu. Za normálnych okolností sa očakáva, že správy o systémových auditoch sa zašlú Komisii bezprostredne po finalizácii konečnej audítorskej správy v priebehu roka v záujme včasného informovania. Vo výnimočných prípadoch, ak boli systémové audity v súvislosti s účtovným rokom vykonané alebo sfinalizované, ale ešte neboli predložené Komisii, by sa však mali predložiť najneskôr v tom istom čase ako VKS. Ak v čase predloženia VKS ešte neboli systémové audity sfinalizované, vo VKS by sa mali uviesť orientačné predbežné závery, ako aj odhad ich vplyvu na celkové posúdenie.

V **oddiel 4.4** by mal OA uviesť informácie o stave implementácie akýchkoľvek akčných plánov nadväzujúcich na systémové audity, ktoré OA vykonal v súvislosti s účtovným rokom, ktorého sa VKS týka. Mal by sa uviesť finančný vplyv, ako aj stav opráv. Treba uviesť, v ktorej žiadosti o platbu predloženej Komisii, boli tieto opravy odpočítané.

V prípade, že sa nezistili žiadne systémové chyby, očakáva sa, že OA to potvrdí vo VKS.

V prípade viacfondových programov by sa tieto informácie mali uviesť pre každý z fondov. V prípade, že sa na všetky fondy vzťahujú rovnaké informácie, malo by to byť jasne uvedené.

4.5. Informácie o opatreniach nadväzujúcich na odporúčania zo systémových auditov z predchádzajúcich účtovných rokov.

V prípade finančných opráv vyplývajúcich zo systémových auditov z predchádzajúcich účtovných rokov by sa mala uviesť žiadosť o platbu Komisii, v ktorej boli tieto opravy implementované.

4.6. Opis (v prípade potreby) špecifických nedostatkov súvisiacich s riadením finančných nástrojov alebo iného typu výdavkov, na ktoré sa vzťahujú osobitné pravidlá (napr. štátna pomoc, projekty generujúce príjem, zjednodušené vykazovanie nákladov) zistených počas systémových auditov a opis nadväzujúcich opatrení riadiaceho orgánu na nápravu týchto nedostatkov.

V tomto oddiel 4.6 by mal OA opísať vykonanú prácu, ktorá sa konkrétne týka finančných nástrojov a zistených nedostatkov a nezrovnalostí, ako aj nápravných opatrení prijatých v tejto súvislosti. OA by mal takisto opísať uistenie týkajúce sa finančných nástrojov implementovaných Európskou investičnou bankou alebo inými medzinárodnými finančnými inštitúciami poskytované týmito inštitúciami prostredníctvom kontrolných správ a výročnej audítorskej správy, ako sa uvádza v článku 40 ods. 1 tretom pododseku NSU, ako aj prostredníctvom vlastnej audítorskej práce OA vykonanej v súlade s článkom 40 ods. 2 NSU.

Informácie zverejnené vo VKS by mali prezentovať výsledky overovania súladu s podmienkami článku 41 ods. 1 NSU. V prípade viacfondových programov by sa malo uviesť, z akého fondu sa finančný nástroj podporuje.

4.7. Stupeň uistenia získaného na základe systémových auditov (nízky/priemerný/vysoký) a odôvodnenie.

Tento oddiel sa vzťahuje na stupeň uistenia, ktorý možno pripísať systému riadenia a kontroly, pokiaľ ide o jeho schopnosť zabezpečiť zákonnosť a riadnosť výdavkov. Posudzovanie zo strany OA je založené na výsledkoch akéhokoľvek systémového auditu týkajúceho sa účtovného roka vrátane, ak je to relevantné, výsledkov systémových auditov vykonaných počas predchádzajúcich účtovných rokov a/alebo systémových auditov finalizovaných po skončení účtovného roka do predloženia balíka uisťujúcich dokumentov. Ak sú výhrady spôsobené problémami zistenými počas systémového auditu vykonaného po skončení účtovného roka, ale pred predložením účtov, malo by sa to jasne uviesť v audítorskom stanovisku.

Systémy ohodnotené ako kategória 1 poskytujú vysoký stupeň uistenia o zákonnosti a riadnosti výdavkov, systémy ohodnotené ako kategória 2 poskytujú priemerný stupeň uistenia, systémy ohodnotené ako kategória 3 poskytujú priemerný alebo nízky stupeň uistenia, v závislosti od dosahu zistených nedostatkov, a systémy ohodnotené ako kategória 4 poskytujú nízky stupeň uistenia, pokiaľ ide o zákonnosť a riadnosť výdavkov.

V prípade viacfondových programov, a ak sa uistenie o systémoch riadenia a kontroly pri jednotlivých fondoch líši, by mal OA jasne uviesť výhrady týkajúce sa každého fondu a vysvetliť rozdiel.

## 5. Audity operácií

5.1. Údaje o subjektoch (vrátane orgánu auditu), ktoré vykonali audity operácií [podľa článku 127 ods. 1 nariadenia (EÚ) č. 1303/2013 a článku 27 nariadenia (EÚ) č. 480/2014].

V tomto oddiele má OA vysvetliť opatrenia prijaté na účely dohľadu nad prácou subjektov, ktoré vykonávali v jeho mene audity operácií (delegované alebo zadané externým dodávateľom) v súlade s regulačným rámcom EÚ, stratégiou auditu a medzinárodne uznávanými audítorskými štandardmi<sup>8</sup>. OA by mal potvrdiť, že na prácu týchto subjektov sa možno spoľahnúť na účely VKS a že mu táto práca umožňuje vypracovať platné audítorské stanovisko.

<sup>8</sup> Hlavnou zásadou všetkých štandardov (napr. usmernenia č. 25 Európskych vykonávacích smerníc pre kontrolné štandardy Intosai) je, že sa od hlavného audítora očakáva, že vykoná audítorské postupy s cieľom **zabezpečiť, aby kvalita práce iných audítorov bola prijateľná a primeraná**. Možno naplánovať opätovné vykonanie niektorých auditov vykonaných týmito audítormi, nie je to však povinné. Rozhodnutie, či treba opätovne vykonať uvedenú audítorskú prácu, by malo byť založené na odbornom úsudku a skeptickej úvahe OA.

V prípade viacfondových programov by sa tieto informácie mali v prípade potreby uviesť pre každý z fondov.

Ak bola časť auditov operácií zadaná externistom, mali by sa uviesť podrobnosti o zmluve<sup>9</sup> a úlohy zverené externému dodávateľovi (dodávateľom).

V prípade programov EÚS by mal OA opísať, ako je zabezpečené, že bol dodržaný rokovací poriadok stanovený skupinou audítorov.

5.2. Opis použitej metodiky výberu vzoriek a informácia o tom, či je metodika v súlade so stratégiou auditu.

V **oddiel 5.2** by mal OA opísať použitú metódu výberu vzorky v súlade s článkom 127 ods. 7 NSU a článkom 28 DNK. V tomto oddiele by mali byť uvedené a vysvetlené odchýlky od metodiky výberu vzoriek uvedenej v stratégii auditu.

5.3. Údaje o parametroch používaných na štatistický výber vzorky a vysvetlenie príslušných výpočtov a uplatneného odborného posúdenia. Medzi parametre výberu vzorky patria: hladina významnosti, stupeň spoľahlivosti, jednotka vzorky, očakávaná miera chybovosti, interval výberu vzorky, hodnota populácie, veľkosť populácie, veľkosť vzorky, informácie o stratifikácii (v príslušných prípadoch). Výpočty, na ktorých je postavený výber vzorky, a celková miera chybovosti [podľa článku 28 ods. 14 nariadenia (EÚ) č. 480/2014], sa uvedú v oddiele 10.3, a to vo formáte, ktorý umožňuje pochopiť základné kroky prijaté v súlade s konkrétnymi metódami výberu vzoriek.

V **oddiel 5.3** by mal OA uviesť a odôvodniť **parametre použité na výber vzorky**, ako očakávanú mieru chybovosti, hladinu významnosti, jednotku vzorky (t. j. operácia, projekt v rámci operácie alebo žiadosť o platbu predložená prijímateľom), a v prípade potreby, použitý stupeň spoľahlivosti v súlade s článkom 28 ods. 11 DNK<sup>10</sup> a prípadne interval výberu vzorky. Vo VKS by sa mala takisto uviesť veľkosť populácie, veľkosť vzorky a počet jednotiek vzorky skutočne podrobených auditu v danom účtovnom roku, ak je to vhodné. V prípade viacerých období výberu vzoriek by sa údaje mali uviesť pre každé obdobie výberu vzoriek.

Vzhľadom na to, že výdavky prijímateľov podliehajúce auditu vo všeobecnosti vznikajú v národnej mene, odporúča sa, aby v prípade členských štátov, ktoré neprijali euro ako svoju menu, výber vzorky a súvisiace miery chybovosti vychádzali z národnej meny<sup>11</sup>. Cieľom

<sup>9</sup> Napríklad názov externého dodávateľa, adresa, rozsah pôsobnosti a ciele, vymedzenie úloh atď.

<sup>10</sup> V článku 28 ods. 11 DNK sa stanovuje, že v prípade systému vyhodnoteného ako systém s vysokou spoľahlivosťou nesmie byť stupeň spoľahlivosti použitý na výber operácií nižšia ako 60 %; v prípade systému vyhodnoteného ako systém s nízkou spoľahlivosťou nesmie byť stupeň spoľahlivosti použitý na výber operácií nižší ako 90 %.

<sup>11</sup> V prípade akýchkoľvek konverzií sa uplatňujú ustanovenia článku 133 NSU.



tohto prístupu je zabezpečiť, aby výkyvy výmenných kurzov nemali vplyv na výpočet miery chybovosti.

V tomto oddiele by mal OA takisto opísať svoj prístup k stratifikácii (pokiaľ sa uplatňuje podľa článku 28 ods. 10 DNK) vo vzťahu k subpopuláciám s podobnými charakteristikami, ako sú operácie pozostávajúce z finančných príspevkov z programu na finančné nástroje, položky vysokej hodnoty, fondy (v prípade viacfondových programov).

V období 2007 – 2013 bolo možné použiť jedinú vzorku na niekoľko programov, na ktoré sa vzťahoval spoločný systém riadenia a kontroly. To platí aj pre obdobie 2014 – 2020.

Pokiaľ ide o programy zahrnuté v spoločnom systéme riadenia a kontroly, Komisia odporúča, aby najmä v prípade, že sa pri niektorých z týchto programov očakávajú rôzne výsledky (t. j. miera chybovosti nad 2 % a/alebo systémové nedostatky pre časť programov v rámci spoločného systému riadenia a kontroly), OA plánoval svoju prácu s cieľom hľadať primerané uistenie pre konkrétnu podskupinu programu (programov). Možno to dosiahnuť zabezpečením reprezentatívnej vzorky na úrovni strata zahŕňajúcej výdavky vykázané pre túto podskupinu programu (programov). Ak sa na výber náhodnej vzorky pre spoločný systém riadenia a kontroly používa štatistická metóda výberu vzoriek, uplatňuje sa nepísané pravidlo minimálne 30 jednotiek vzorky na toto stratum, čím sa umožní vyvodenie záverov pre stratum. Pri neštatistickom výbere vzoriek sa uplatňujú možnosti uvedené v usmernení k metódam výberu vzorky.

V prípade viacfondových programov je podobne v prípade miery chybovosti nad 2 % alebo systémových nedostatkov v záujme členského štátu, aby vykonal ciele finančné opravy pre každý fond namiesto nápravných opatrení, ktoré ovplyvnia celý program. Komisia preto odporúča, aby OA usiloval o primerané uistenie pre každý fond. To znamená, že vzorka vybratá pre viacfondový program poskytuje dostatočné audítorské dôkazy pre každý fond. Na tieto účely by OA mohol použiť stratifikáciu podľa fondov, ako sa stanovuje v článku 28 ods. 10 DNK, aby sa zabezpečilo, že každé stratum má dostatočnú veľkosť na vyvodenie záverov o strate, t. j. uplatňuje sa nepísané pravidlo 30 jednotiek vzorky pre fond. To má význam najmä vtedy, keď sa v súvislosti s jednotlivými fondmi v rámci viacfondového programu očakávajú rôzne výsledky.

S využitím vzorov uvedených v usmernení Komisie k metódam výberu vzorky by OA mal v prílohe 10.3 k VKS uviesť tabuľky výpočtov, pokiaľ možno vo formáte Excel<sup>12</sup>, dôležité na pochopenie použitej metódy výberu vzorky. Ak OA použil metódu výberu vzorky, ktorá nie je uvedená v týchto vzoroch, mal by namiesto toho uviesť príslušný výpočtový hárok. V súvislosti s výberom vzorky by sa mal zabezpečiť audítorský záznam (audit trail).

---

<sup>12</sup> V prípade potreby a na žiadosť audítorov Komisie by sa mali poskytnúť počítačové záznamy z programu ACL, IDEA alebo podobného softvéru.

V oddiele 5.3 by mal OA tiež vysvetliť, ako do praxe zaviedol požiadavky primeranej kontroly operačných programov stanovené v článku 148 ods. 1 NSU a článku 28 ods. 8 DNK, ak sa uplatňuje.

OA by mal najmä uviesť, ktorý prístup k výberu vzorky bol použitý s ohľadom na obmedzenia stanovené v článku 148 ods. 1 NSU:

- a) vylúčenie jednotiek vzorky alebo
- b) nahradenie jednotiek vzorky.

Okrem toho by mal OA predložiť výpočet predpokladanej chyby a presnosti pre celú populáciu v súlade s objasneniami uvedenými v *Usmernení pre orgány auditu k metódam výberu vzorky* (oddiel o vplyve článku 148 ods. 1 na metodiku výberu vzorky).

Ak OA používa prístup povolený podľa článku 28 ods. 9 DNK, v oddiele 5.3 VKS by sa mala uviesť **metodika použitá na výber podvzoriek** na úrovni jednotky vzorky a malo by sa potvrdiť, že chyby zistené v auditovanej podvzorky, ak existujú, boli extrapolované na úroveň jednotky vzorky (operácia, projekt alebo žiadosť o platbu v závislosti od použitej jednotky vzorky) pred extrapoláciou výsledkov zo vzorky na celú populáciu. V tomto prípade a na účely tabuľky 10.2 VKS, stĺpec s názvom „*Výdavky za účtovný rok podrobené auditu náhodnej vzorky*“, by mal OA brať do úvahy iba výdavky, ktoré boli skutočne skontrolované auditom a nie výdavky vykázané na jednotku vzorky (napr. operáciu, žiadosť o platbu), na ktoré sa použil výber podvzorky. Údaje v tomto stĺpci sa uvádzajú len na informačné účely a sú nezávislé od výpočtu extrapolovanej miery chybovosti na úrovni jednotky vzorky, ktorá by sa mala uplatniť na všetky výdavky vykázané na jednotku vzorky.

V tomto oddiele by mal OA uviesť aj zoznam vybraných jednotiek vzorky, pričom pre každú jednotku vzorku vo vybratej vzorke sa uvedú tieto informácie:

- a) výdavky vykázané v období výberu vzoriek;
- b) zistená chyba;
- c) prípadne súvisiace stratum;
- d) údaj o tom, či jednotka vzorky predstavuje zálohovú platbu na finančný nástroj (FN).

Tento zoznam sa môže pridať (ako samostatný hárok) do tabuľkového súboru obsahujúceho výpočty pre výber náhodnej vzorky a CMCH a ZCMCH (t. j. oddiel 10.3).

Okrem toho by sa v prípadoch, keď sa do vzorky vybrali jednotky vzorky FN, mali vo VKS uviesť aj tieto informácie, najlepšie v tabuľkovom súbore obsahujúcom podrobnosti o výpočte ZCMCH:

- a) sumy FN v populácii auditu za obdobie výberu vzoriek (zahrnuté v hodnote A výpočtu ZCMCH<sup>13</sup>);

---

<sup>13</sup> Pozri tabuľku 2 pre výpočet ZCMCH v oddiele IV.4 týchto usmernení.

- b) potvrdenie, či všetky jednotky vzorky FN v populácii boli zahrnuté do vzorky. Ak nie, OA by mal uviesť sumu výdavkov súvisiacich s jednotkami vzorky FN mimo vzorky za obdobie výberu vzoriek;
- c) suma FN súvisiaca s priebežným hodnotením alebo inými zápornými sumami odpočítanými od populácie (zahrnuté v hodnote F výpočtu ZCMCH);
- d) finančné opravy týkajúce sa FN, ktoré OA zahrnul do hodnoty H výpočtu ZCMCH.

Účelom informácií požadovaných vyššie je umožniť Komisii posúdenie CMCH/ZCMCH a hodnotenie rizika bez prípadných zálohových platieb FN<sup>14</sup>.

5.4. Zosúladenie celkových výdavkov vykázaných Komisii v eurách za účtovný rok a populácie, z ktorej bola vybraná náhodná vzorka (stĺpec „A“ tabuľky v oddiele 10.2). Zosúladujú sa aj záporné jednotky vzorky, ak sa vykonali finančné opravy za účtovný rok.

5.5. V prípade záporných jednotiek vzorky potvrdíte, že sa s nimi zaobchádzalo ako s oddelenou populáciou podľa článku 28 ods. 7 delegovaného nariadenia Komisie (EÚ) č. 480/2014. Analýza hlavných výsledkov auditov týchto jednotiek, najmä s cieľom overiť, či boli rozhodnutia o uplatnení finančných opráv (prijaté členským štátom alebo Komisiou) zaevidované v účtoch ako stiahnuté sumy alebo vrátené sumy.

5.6. V prípade neštatistického výberu vzorky uveďte dôvody na použitie uvedenej metódy v súlade s článkom 127 ods. 1 nariadenia (EÚ) č. 1303/2013, percentuálny podiel operácií/výdavkov, na ktoré sa vzťahujú audity, kroky prijaté na zabezpečenie náhodnosti vzorky (a teda jej reprezentatívnosti) a na zabezpečenie dostatočnej veľkosti vzorky, ktorá umožní orgánu auditu vypracovať platné auditorské stanovisko. Predpokladaná miera chybovosti sa počíta aj v prípade neštatistického výberu vzoriek.

OA by mal v **oddiele 5.4** uviesť hodnotu **populácie** pre výber vzorky a zosúladenie tejto sumy so sumou výdavkov vykázanou zo strany CO Komisii v súvislosti s účtovným rokom<sup>15</sup>.

Na účely výberu vzorky zahŕňa populácia výdavky vykázané Komisii za operácie v rámci programu alebo skupiny programov za daný účtovný rok. Populácia, z ktorej bola vybraná vzorka, by mala obsahovať všetky operácie, ktorých vykázané výdavky boli zahrnuté do žiadosti o platbu predloženej Komisii počas roka, za ktorý bola vzorka vybraná, okrem prípadov, keď sa uplatňuje článok 148 ods. 1 NSU (pozri aj oddiel IV.5 nižšie).

V **oddiele 5.5** by mal OA potvrdiť, že **záporné jednotky vzorky** boli posudzované ako oddelená populácia v súlade s článkom 28 ods. 7 DNK. Podrobnejšie vysvetlenia, ako riešiť

<sup>14</sup> Pozri odporúčanie Dvora audítorov č. 2.a a odsek 6.35 v jeho výročnej správe za rok 2016. Komisia v priebehu roka 2017 objasnila EDA a OA na rôznych zasadnutiach technickej skupiny, že nepožaduje od OA osobitné auditorské stanovisko k výdavkom vykázaným pre FN alebo k samostatnému/alternatívnemu výpočtu CMCH bez FN.

<sup>15</sup> Pre bližšie podrobnosti v tejto súvislosti pozri usmernenie k metódam výberu vzorky.

záporné jednotky vzorky, sú uvedené v *Usmernení pre orgány auditu k metódam výberu vzorky*.

V prípade, že OA odhalí problémy v negatívnej populácii (ako sú nedostatočné opravy), mal by analyzovať závažnosť a rozsah týchto chýb a premietnuť výsledky tohto hodnotenia vo svojom stanovisku k SRK.

V prípade **neštatistického výberu vzorky**<sup>16</sup> by mal OA v **oddiel 5.6** uviesť odôvodnenie výberu vzorky s odvolaním sa na svoj odborný úsudok, regulačné požiadavky a príslušné medzinárodne uznávané audítorské štandardy. OA by mal najmä vysvetliť, ako bola zabezpečená náhodnosť pri výbere jednotiek vzorky a prečo považuje vzorku za dostatočnú na vypracovanie platného audítorského stanoviska.

5.7. Analýza hlavných výsledkov auditov operácií, v ktorej sa opíše počet položiek vzorky podrobených auditu, príslušná suma a druhy chýb podľa operácie, charakter zistených chýb, stratum miery chybovosti a zodpovedajúce hlavné nedostatky alebo nezrovnalosti, horná hranica miery chybovosti (v náležitých prípadoch), základné príčiny, navrhované nápravné opatrenia (vrátane tých, ktorými sa má predísť týmto chybám v následných žiadostiach o platbu) a vplyv na audítorské stanovisko. V prípade potreby bližšie vysvetlite údaje uvedené v oddieloch 10.2 a 10.3, najmä pokiaľ ide o celkovú mieru chybovosti.

5.8. Vysvetlenia týkajúce sa finančných opráv vzťahujúcich sa na účtovný rok a vykonávaných certifikačným orgánom/riadiacim orgánom pred tým, ako sa predložia účty Komisii, a vyplývajúce z auditov operácií vrátane paušálnej sadzby alebo extrapolovaných opráv, ako je uvedené v oddiele 10.2.

5.9. Porovnanie celkovej miery chybovosti a zostatkovej celkovej miery chybovosti (ako je uvedené v oddiele 10.2) s nastavenou hladinou významnosti s cieľom zistiť, či je populácia podstatne skreslená, a vplyv na audítorské stanovisko.

5.10. Informácie o výsledkoch auditu doplnkovej vzorky [ako sa stanovuje v článku 28 ods. 12 nariadenia (EÚ) č. 480/2014], ak existujú.

5.11. Podrobné informácie, či sa niektoré zistené problémy považovali za problémy systémového charakteru, a prijaté opatrenia vrátane vyčíslenia výdavkov obsahujúcich nezrovnalosti a akýchkoľvek súvisiacich finančných opráv.

5.12. Informácie o opatreniach nadväzujúcich na audity operácií vykonané v predchádzajúcich rokoch, najmä pokiaľ ide o nedostatky systémového charakteru.

5.13. Závery získané z celkových výsledkov auditov operácií so zreteľom na účinnosť systémov riadenia a kontroly.

<sup>16</sup> Minimálna regulačná požiadavka 5 % operácií a 10 % výdavkov zodpovedá „optimálnemu scenáru“ vysokého stupňa uistenia zo systému. Ďalšie podrobnosti sa v tejto súvislosti uvádzajú v usmerneniach o stratégii auditu (pozri oddiel 4.3) – EGESIF\_14-0011 a v usmernení k metódam výberu vzorky.

OA by mal vykonať všetku audítorskú prácu potrebnú na vypracovanie platného audítorského stanoviska za každý účtovný rok. To zahŕňa audity všetkých operácií vybratých na základe náhodného výberu vzoriek. Ak OA nemá možnosť auditovať danú operáciu, vo VKS by sa malo uviesť podrobné odôvodnenie, ako aj opatrenia, ktoré OA prijal, aby zmiernil túto situáciu a jej vplyv na audítorské stanovisko vrátane prípadného obmedzenia rozsahu pôsobnosti.

Chyby zohľadnené v celkovej miere chybovosti by sa mali týkať zistení uvedených v záverečnej audítorskej správe, t. j. po ukončení námietkového konania s auditovaným subjektom.

V prípadoch, keď takéto námietkové konanie nebolo ukončené pred predložením VKS, malo by sa to jasne uviesť, a ak je vplyv významný, môže sa vydať stanovisko s výhradou na základe odborného úsudku OA. Pokiaľ ide o výpočet CMCH, mali by sa zahrnúť predbežné chyby (zvyčajne maximálne možné chyby uvedené v návrhu audítorských správ)<sup>17</sup>.

V **oddiel 5.7** by mal OA uviesť kvalitatívnu analýzu identifikovaných zistení. Mal by sa uviesť počet a typy zistení, ich význam a ich základné príčiny (dôležité najmä v prípadoch, keď sa vyskytuje rovnaký typ chyby viackrát, čo svedčí o potenciálnom systémovom nedostatku), ako odhaduje OA.

Pokiaľ ide o typológiu projektových zistení, informácie by sa mali prezentovať vo forme štruktúrovaných údajov v SFC2014 (pozri aj tabuľku uvedenú v prílohe 5, na ktorej sa spoločne dohodli Komisia a OA na programové obdobie 2014 – 2020).

Pokiaľ ide o informácie uvedené v **oddiel 5.8**, treba poznamenať, že ak spoločná vzorka pre viacfondové programy alebo pre skupinu programov, na ktoré sa vzťahuje spoločný SRK, vedie k výpočtu závažnej miery chybovosti, výsledná CMCH a nápravné opatrenia sa vzťahujú na všetky tieto programy a/alebo fondy, a to aj vtedy, keď sa zistené nezrovnalosti týkajú iba alebo konkrétnejšie jedného programu alebo jedného fondu. Je však na členskom štáte, aby zvážil, ako uplatniť príslušné opravy tak, aby sa súhrnná zostatková celková miera chybovosti pre skupinu všetkých príslušných programov a/alebo fondov znížila na 2 % alebo menej.

V **oddiel 5.9** by mal OA uviesť celkovú mieru chybovosti vypočítanú na základe článku 28 ods. 14 DNK:

*„Na základe výsledkov auditov operácií na účely audítorského stanoviska a správy o kontrole uvedených v článku 127 ods. 5 písm. a) nariadenia (EÚ) č. 1303/2013 je orgán auditu povinný vypočítať celkovú mieru chybovosti, ktorá zodpovedá súčtu projektovaných*

---

<sup>17</sup> Ďalšie informácie týkajúce sa vplyvu nedokončených auditov operácií na výpočet CMCH a ZCMCH sa uvádza v oddiele IV.5.

*náhodných chýb, a ak je to relevantné, aj systémových chýb a neopravených abnormálnych chýb vydelených populáciou.*<sup>18</sup>

Posúdenie CMCH a jej vplyv na prvok systému riadenia a kontroly audítorského stanoviska je uvedený v tabuľke 1 v oddiele III.1.

OA by mal takisto vypočítať a uviesť ZCMCH (t. j. zostávajúcu chybu v populácii výdavkov zahrnutých v certifikovaných účtoch) po uplatnení príslušných finančných opráv vyplývajúcich z auditov OA. ZCMCH by sa mala následne porovnať s prahom významnosti 2 %.

V prípade ZCMCH nad 2 % by audítorské stanovisko malo byť stanoviskom s výhradou alebo nepriaznivým stanoviskom, prinajmenšom vo vzťahu k zákonnosti a riadnosti výdavkov, ale s najväčšou pravdepodobnosťou aj vo vzťahu k riadnemu fungovaniu systému riadenia a kontroly (pozri ďalšie usmernenia v oddiele III.1). Očakáva sa, že členský štát pred predložením balíka uisťovacích dokumentov uplatní dodatočné (najmä extrapolované) finančné opravy s cieľom znížiť významné zostatkové riziko (t. j. ZCMCH) na 2 % alebo menej; toto je podmienka, aby sa umožnilo stanovisko bez výhrad k zákonnosti a riadnosti výdavkov overených v účtovných závierkach programu.

Okrem informácií o CMCH a ZCMCH uvedených v oddiele 5 VKS by sa CMCH a ZCMCH mala uvádzať aj v tabuľke v oddiele 10.2 VKS (pozri prílohu 2 k tomuto dokumentu). Modul v systéme SFC2014 obsahuje už uvedenú tabuľku, ktorá by sa mala vyplniť priamo v systéme.

Príslušné výpočty pre CMCH a ZCMCH by mali byť uvedené v oddiele 10.3 VKS. Ďalšie vysvetlenia týkajúce sa spracovania chýb a ďalšie usmernenia týkajúce sa výpočtu CMCH a ZCMCH sú uvedené v časti IV nižšie.

Ako vyplýva z článku 28 ods. 11 DNK a tam, kde to pripadá do úvahy, OA by mal v **oddiel 5.11** VKS vysvetliť, či okrem náhodných chýb boli niektoré zistené chyby systémovými alebo neobvyklými chybami.

Vzhľadom na ustanovenia nariadenia o rozpočtových pravidlách a NSU<sup>19</sup> pre ročné účty v období 2014 – 2020, **revidované miery chybovosti za predchádzajúce roky už nie sú relevantné a nemusia sa uvádzať vo VKS**. V dôsledku toho sa všetky finančné opravy uplatňované v súvislosti s výdavkami v populácii, z ktorej bola vybratá vzorka, certifikovanými v účtoch a nahlásenými s balíkom uisťujúcich dokumentov, považujú za konečné.

---

<sup>18</sup> Ak vykázané výdavky obsahujú záporné jednotky vzorky, treba s nimi zaobchádzať ako s oddelenou populáciou. V takom prípade sa CMCH vypočíta vo vzťahu k populácii kladných jednotiek vzorky.

<sup>19</sup> Najmä článok 63 ods. 5 a 6 nariadenia o rozpočtových pravidlách a článok 137 ods. 1 NSU.

## 6. Audity účtov

6.1. Údaje o orgánoch/subjektoch, ktoré vykonali audity účtov.

6.2. Opis audítorského prístupu použitého na overenie prvkov účtov vymedzených v článku 137 nariadenia (EÚ) č. 1303/2013. Mal by obsahovať odkaz na audítorskú prácu vykonanú v rámci systémových auditov (uvedených v oddiele 4) a auditov operácií (uvedených v oddiele 5), ktorá je relevantná na získanie požadovaného uistenia, pokiaľ ide o účty.

6.3. Informácie o záveroch (získaných) z auditu vzhľadom na úplnosť, presnosť a pravdivosť účtov vrátane údajov o vykonaných finančných opravách, ktoré sa premietli do účtov v nadväznosti na výsledky systémových auditov a/alebo auditu operácií.

6.4. Informácie o tom, či sa niektoré zistené problémy považovali za problémy systémového charakteru, a prijaté opatrenia.

OA by mal v **oddiele 6.2** opísať audítorskú prácu, ktorá bola vykonaná pri audite účtov podľa článku 137 NSU a článku 29 DNK a ktorej cieľom bolo podložiť audítorské stanovisko k úplnosti, presnosti a vecnej správnosti účtov so zreteľom na aktualizované *Usmernenie k auditu účtov* Komisie (EGESIF 15\_0016).

OA by mal zároveň vysvetliť harmonogram a pracovné dojednania dohodnuté s CO a RO, ktoré OA potrebuje na to, aby mohol včas vykonať svoju audítorskú prácu v súvislosti s účtami<sup>20</sup>.

V **oddiele 6.3** by mal OA vysvetliť, ako dospel k záverom o úplnosti, presnosti a vecnej správnosti účtov na základe týchto rôznych zdrojov uistenia:

- svojich systémových auditov (najmä tých, ktoré vykonal na certifikačnom orgáne, ako sa stanovuje v článku 29 ods. 4 DNK),
- svojich auditov operácií<sup>21</sup>,
- konečných audítorských správ zaslaných Komisiou a Dvorom audítorov,
- svojho posúdenia vyhlásenia riadiaceho subjektu a ročného súhrnu,

<sup>20</sup> Pri zohľadnení odseku A39 ISA 700 OA poskytuje stanovisko k účtom, za ktoré je zodpovedný CO. OA preto nie je v pozícii dospieť k záveru, že boli získané dostatočné a primerané audítorské dôkazy, kým účty nie sú pripravené a manažment za ne neprijal zodpovednosť. To znamená, že OA je schopný vypracovať svoje stanovisko k účtom až po tom, ako ich CO predložil riadiacemu orgánu a orgánu auditu, a po tom, ako RO predložil orgánu auditu svoje vyhlásenie riadiaceho subjektu. OA by však mal začať svoju audítorskú prácu na účtoch pred tým, ako ich CO sfinalizuje, a pred tým, ako RO predloží vyhlásenie riadiaceho subjektu, aby mal dostatočný čas na vypracovanie svojho stanoviska do 15. februára roku N + 2. S cieľom zabezpečiť hladký priebeh by sa CO, RO a OA mali dohodnúť na harmonograme a pracovných dojednaniach.

<sup>21</sup> Audity operácií umožnia overiť presnosť súm a úplnosť zodpovedajúcich výdavkov, ktoré sú uvedené v žiadostiach o platbu (a následne v účtoch, ak sa zistí, že sú úplne zákonné a riadne). Takisto umožňujú zosúladiť audítorský záznam (audit trail) z účtovného systému certifikačného orgánu až na úroveň prijímateľa a/operácie prostredníctvom všetkých SO, čo je otázka, ktorá už je riešená v rámci prebiehajúcich auditov.

- povahy a rozsahu testovania návrhu účtov, ktoré orgánu auditu predložil certifikačný orgán, a akýchkoľvek dodatočných audítorských postupov vykonaných na zosúladienie a overenie údajov v účtoch.

Pokiaľ ide o posledný bod, OA by mal opísať svoje záverečné dodatočné overenia vykonané na návrhu certifikovaných účtov v stanovenej lehote do 15. februára, ako sa uvádza v usmernení k auditu účtov uvedenom vyššie. OA by mal najmä:

1. jednoznačne vo VKS potvrdiť, že skontroloval zosúladienie vykonané CO, pokiaľ ide o informácie predložené v dodatkoch 2 a 8 k účtom, a ich súlad s informáciami, ktoré poskytol RO v ročnom súhrne (najmä sumu zverejnenú v tabuľkách v oddieloch A, B a C k ročnému súhrnu); a

2. uviesť a vysvetliť nezrovnalosti zistené medzi týmito dvoma dokumentmi, ak nejaké existujú.

OA by mal opísať prácu vykonanú v tomto smere vrátane toho, ako OA hodnotil primeranosť vysvetlení zo strany CO, pokiaľ ide o úpravy uvedené v týchto dodatkoch a overenie súladu s informáciami zverejnenými vo VKS a v ročnom súhrne. Overovanie by sa malo zamerať najmä na finančné opravy vykonané a zohľadnené v účtoch v nadväznosti na výsledky systémových auditov, auditov operácií a ďalších overovaní zo strany riadiaceho orgánu vykonaných po predložení záverečná žiadosť o priebežnú platbu Komisii a pred predložením účtov. **Treba venovať osobitnú pozornosť sumám, ktoré sú predmetom prebiehajúceho hodnotenia, ako sa uvádza v článku 137 ods. 2 NSU, a uvádzať ich.**

## 7. Koordinácia medzi audítorskými subjektmi a dohľad orgánu auditu

7.1. Opis koordinačného postupu medzi orgánom auditu a akýmkoľvek audítorským subjektom, ktorý vykonáva audit podľa článku 127 ods. 2 nariadenia (EÚ) č. 1303/2013, v príslušných prípadoch.

7.2. Opis postupu pre dohľad a preskúmanie kvality, ktorý vykonáva orgán auditu vo vzťahu k takému auditnému subjektu(-om).

V oddiele 7.1 by mal postup zahŕňať koordináciu v súvislosti s plánovaním auditu a koordináciu a overovanie výsledkov auditu s cieľom dospieť ku konečným záverom a vypracovať audítorské stanovisko.

V oddiele 7.2 by mal byť opísaný postup pre dohľad, ktorý OA uplatňuje na ostatné auditné subjekty (v príslušných prípadoch). Opis by mal so zreteľom na existujúce medzinárodné uznávané audítorské štandardy alebo usmernenia obsahovať prehľad skutočne vykonaného dohľadu v súvislosti s účtovným rokom.



V tejto súvislosti by mal OA zohľadniť usmernenie č. 25 Európskych vykonávacích smerníc pre kontrolné štandardy Intosai<sup>22</sup>, pokiaľ ide o koncepciu využívania práce iných audítorov a expertov európskymi najvyššími kontrolnými inštitúciami. Toto usmernenie osobitne odkazuje na požiadavky, ktoré sa majú dodržiavať v závislosti od toho, do akej miery sa hlavný audítor spolieha na prácu iných audítorov v jednotlivých fázach auditu, či už na účely plánovania, ako súčasť audítorských dôkazov, alebo na konci testovania. Rozsah postupov, ktoré by mal vykonávať hlavný audítor, aby získal dostatočné náležité audítorské dôkazy svedčiace o tom, že práca iného audítora v rámci konkrétnej úlohy vyhovuje na účely sledované hlavným audítorom, závisí od fázy auditu, v ktorej možno využiť prácu iných audítorov. Najmä vtedy, keď sa práca využije ako audítorský dôkaz, bude musieť OA vykonať podrobnejšie preskúmanie.

Ďalšie usmernenia sa uvádzajú v štandarde ISSAI 1600 týkajúcom sa skupinových auditov<sup>23</sup>, ISSAI 1610<sup>24</sup> (zahŕňajúcom štandard ISA 610) o využívaní práce interného audítora a štandarde ISSAI 1620<sup>25</sup> o využívaní práce experta nominovaného audítorom.

## 8. Ostatné informácie

8.1. V príslušných prípadoch informácie o oznámených podvodoch a podozreniach z podvodu zistených v súvislosti s auditmi vykonanými orgánom auditu (vrátane prípadov nahlásených inými národnými subjektmi alebo subjektmi EÚ a týkajúcich sa operácií podrobených auditu orgánom auditu) spolu s prijatými opatreniami.

V oddiele 8.1 VKS by mal OA uviesť, aké kroky sa podnikli v súvislosti s prípadmi podozrenia z podvodu zistenými počas audítorskej práce vykonanej do predloženia VKS.

Všetky prípady podozrenia z podvodu týkajúce sa účtovného roka, ktoré zistil orgán auditu, by sa mali oznámiť osobitným vnútroštátnym a európskym útvarom boja proti podvodom a v prípade viacfondových programov by sa mal uviesť príslušný fond.

Vo VKS by sa malo uviesť, či prípady podozrenia z podvodu, ktoré zistil OA<sup>26</sup>, boli oznámené úradu OLAF. Podozrenia z podvodu musí úradu OLAF oznámiť orgán určený

<sup>22</sup> [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINES/GUIDELINES\\_SK.PDF](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINES/GUIDELINES_SK.PDF).

<sup>23</sup> <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/detail/issai-1600-special-considerations-audits-of-group-financial-statements-including-the-work-of-co.html>

<sup>24</sup> <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/detail/issai-1610-using-the-work-of-internal-auditors.html>

<sup>25</sup> <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/detail/issai-1620-using-the-work-of-an-auditors-expert.html>

<sup>26</sup> Audítori vedú správne a nie trestné konania. Preto majú pomerne obmedzený rozsah právomocí, pokiaľ ide o odhaľovanie konkrétnych okolností konania, pri ktorom je podozrenie z podvodu. Okrem toho hlavné ciele trestného a audítorského konania sú odlišné. Audit operácií má správnu povahu a jeho účelom je posúdiť zákonnosť a riadnosť implementácie projektu, zatiaľ čo pri trestnom konaní je cieľom odhaliť a vyšetriť operácie s cieľom získať dôkazy o úmysle podvodu.

členským štátom v súlade s požiadavkami podľa článku 122 ods. 2 NSU a delegovaných a vykonávacích aktov stanovených v tomto ustanovení<sup>27</sup>.

Ak to dovoľujú vnútroštátne predpisy pre prebiehajúce vyšetrovania, OA by mal zhromaždiť informácie o povahe podvodu a posúdiť, či ide o systémový problém, a ak áno, či boli odporúčené/prijaté zmierňujúce opatrenia.

Vo VKS by sa prípadne malo informovať o stave implementácie finančných opráv v súvislosti s daným podvodom alebo podozrením z podvodu, ako aj o žiadosti o priebežnú platbu predloženej Komisii, v ktorej boli tieto opravy zahrnuté.

Ďalšie informácie a usmernenia, pokiaľ ide o opatrenia, ktoré majú prijať vnútroštátne orgány (vrátane OA) na účely predchádzania podvodom, ich odhaľovania a nápravy, sú k dispozícii na <http://ec.europa.eu/sfc/en/2014/anti-fraud>. Podľa ISA 240, „Audítori sa môžu stretnúť s okolnosťami naznačujúcimi, že mohlo dôjsť k podvodu. Vtedy musia v záujme ďalších krokov bezodkladne informovať príslušný orgán.... Audítor môže dospieť k záveru, že potenciálny podvod sa týka celého systému alebo jeho časti, alebo že ide o izolovaný(-é) prípad(-y). Tak či tak musí konať rýchlo a informovať príslušné orgány, pričom zohľadní všetky okolnosti daného(-ých) prípadu(-ov). Audítor musí na základe nadobudnutých dôkazov svedomito a dôsledne analyzovať situáciu, štrukturalizovať dôkazy, z ktorých zistenie vychádza, a rozhodnúť o tom, koho informovať. V prvom prípade budú pravdepodobne správnymi adresátmi osoby zodpovedné za správu kontrolovaného subjektu, ak neexistuje podozrenie, že sú do prípadu(-ov) zapojené. (...) Inak musí audítor oznámiť prípad(-y) priamo súdnym orgánom, a to bez toho, aby boli dotknuté akékoľvek vnútroštátne právne predpisy o dôvernosti informácií získaných v rámci auditu. Audítori musia tiež informovať zodpovedné vnútroštátne orgány, ktoré musia o nezrovnalostiach a podozreniach z podvodu informovať Komisiu (OLAF) v súlade s príslušnými sektorovými pravidlami oznamovania nezrovnalostí.“<sup>28</sup>

8.2. V príslušných prípadoch následné udalosti, ku ktorým došlo po predložení účtov orgánu auditu a pred odovzdaním výročnej kontrolnej správy podľa článku 127 ods. 5 písm. b) nariadenia (EÚ) č. 1303/2013 Komisii a ktoré boli zohľadnené pri stanovení stupňa uistenia a formulovaní stanoviska orgánu auditu.

Pojem následných udalostí je prevzatý z medzinárodného audítorského štandardu 560 a je upravený na účely zdieľaného riadenia v rámci politiky súdržnosti. Ako sa uvádza v uvedenom štandarde, jedným z cieľov audítora je „získať dostatočné a náležité audítorské dôkazy o tom, či sa udalosti, ktoré nastali medzi dátumom finančných výkazov a dátumom audítorskej správy a ktoré si vyžadujú úpravu finančných výkazov alebo zverejnenie vo finančných výkazoch, primerane premietli do týchto finančných výkazov v súlade s platným

<sup>27</sup> EU2015/1970-DA, EU2016/568-DA, EU2015/1974-IA.

<sup>28</sup> Príručka Úloha audítora členských štátov pri prevencii a odhaľovaní podvodov (<https://ec.europa.eu/sfc/sites/sfc2014/files/Handbook%20The%20role%20of%20Member%20states%27%20auditors%20in%20fraud%20prevention%20and%20detection%20SK.doc>).

*rámcom finančného výkazníctva*“. V kontexte zdieľaného riadenia by sa „finančné výkazy“ mali chápať ako účty zostavené certifikačným orgánom a v rámci jeho zodpovednosti. „Dátum finančných výkazov“ zodpovedá dátumu, keď CO predložil účty orgánu auditu na účely konečných overení.

Predpokladá sa, že OA dostane účty od CO pred ich predložením Komisii, aby mohol dospieť k záveru o ich úplnosti, presnosti a pravdivosti. V období medzi doručením týchto účtov a vypracovaním audítorského stanoviska sa OA môže dozvedieť o udalostiach, ktoré ovplyvňujú sumy uvedené v účtoch, najmä výdavky vykázané ako zákonné a riadne.

Na tento účel by mal OA *„vykonať audítorské postupy na získanie dostatočných náležitých audítorských dôkazov o tom, že boli zistené všetky udalosti, ktoré nastali medzi dátumom finančných výkazov [účtov] a dátumom správy audítora [VKS], ktoré si vyžadujú úpravu alebo zverejnenie vo finančných výkazoch [účtoch]“*. Ako sa stanovuje aj v štandarde ISA 560, od orgánu auditu *„sa neočakáva, že vykoná dodatočné audítorské postupy v záležitostiach, v súvislosti s ktorými priniesli predtým použité audítorské postupy uspokojivé závery“*.

Niektoré následné udalosti by mohli mať významný vplyv na fungovanie systémov riadenia a kontroly a/alebo na výhrady (v prípade stanoviska s výhradou alebo nepriaznivého stanoviska), a preto ich OA nemôže ignorovať. Tieto udalosti môžu byť buď pozitívne opatrenia (napríklad nápravné opatrenia implementované po tom, ako CO zostavil účty, ale ešte pred ich predložením Komisii), alebo môžu mať negatívny vplyv (napríklad nedostatky v systéme alebo chyby zistené v danom období).

Ak je to relevantné, mala by sa zohľadniť ostatná audítorská práca na vnútroštátnej úrovni alebo úrovni EÚ vykonaná v súvislosti s daným účtovným rokom.

V prípade viacfondových programov by sa pri každej z ohlásených následných udalostí mal uviesť príslušný fond.

Okrem toho sa OA vyzýva k tomu, aby v časti 8 zhrnul vykonanú audítorskú prácu a výsledky vo vzťahu k spoľahlivosti údajov o výkonnosti na základe systémových auditov KR6 (najmä aspektu spoľahlivosti údajov o výkonnosti), akékoľvek osobitné tematické audity spoľahlivosti údajov o výkonnosti a audity operácií.

## **9. Celkový stupeň uistenia**

9.1. Údaje o tom, ako sa zisťuje celkový stupeň uistenia, pokiaľ ide o riadne fungovanie systému riadenia a kontroly, a vysvetlenie, ako sa tento stupeň dosiahol na základe kombinácie výsledkov systémových auditov (ako sa opisuje v oddiele 10.1) a auditov operácií (ako sa opisuje v oddiele 10.2). V relevantných prípadoch orgán auditu zohľadní aj výsledky inej vnútroštátnej audítorskej práce alebo audítorskej práce Únie vykonanej vo vzťahu k účtovnému roku.

9.2. Posúdenie akýchkoľvek zrealizovaných zmiernujúcich opatrení, ako napríklad finančných opráv, a posúdenie potreby akýchkoľvek ďalších nevyhnutných nápravných opatrení zo systémového aj z finančného hľadiska.

Na účely celkového uistenia, ktoré uvedie OA v **oddiele 9.1**:

- Uistenie o účtovnej závierke je založené na výsledkoch auditov účtov (a iných relevantných zdrojov informácií, ako sú opísané v oddiele 6.3 vyššie) a závery o tejto záležitosti by mali byť uvedené v oddiele 6.3<sup>29</sup>.
- Uistenie o zákonnosti a riadnosti (Z/R) výdavkov sa zakladá na CMCH vyplývajúcej z auditov operácií, pričom sa zohľadňuje vykonanie požadovaných opráv pred predložením účtov (t. j. ZCMCH, pozri oddiel 5 vyššie).
- Uistenie o riadnom fungovaní SRK je založené na kombinovaných výsledkoch oboch systémových auditov (hodnotenie systému, pozri oddiel 4 vyššie) a auditov operácií (CMCH, pozri oddiel 5 vyššie).

V prípade viacfondových programov sa od OA očakáva, aby potvrdil, že vyvodené závery sa vzťahujú na všetky fondy, alebo v prípade rozdielov vysvetlil, ako dospel k záveru pre každý fond, na základe analýzy výsledkov vykonanej audítorskej práce.

Celkový stupeň uistenia sa odráža v audítorskom stanovisku (pozri časť III), na ktoré sa môže OA odvolávať v tomto oddiele.

Pokiaľ ide o **oddiel 9.2**, odporúča sa, aby OA opísal nápravné opatrenia prijaté členským štátom na základe výsledkov systémových auditov a auditov operácií vykázaných orgánom auditu.

Existencia CMCH nad hladinou významnosti vo všeobecnosti potvrdzuje nedostatky v systéme riadenia a kontroly (väčšinou na úrovni KP4, overovaní zo strany riadiaceho subjektu, ale prípadne aj pre iné kľúčové požiadavky). V tomto prípade, a najmä tam, kde je SRK klasifikovaný v kategórii 3 alebo 4, s cieľom zmierniť riziko významných chýb aj pri budúcich žiadostiach o platbu by mal OA odporučiť príslušným orgánom, aby vykonali nápravné opatrenia s potrebnými nápravnými opatreniami tvoriacimi akčný plán, ktorý sa má implementovať v rámci jasných termínov pred nasledujúcim balíkom uisťujúcich dokumentov a ktorým sa riešia zistené systémové nedostatky. Ak už bol stanovený, plán nápravných opatrení by mal byť jasne a výstižne opísaný vo VKS (a vo vyhlásení riadiaceho subjektu, ktoré vydá RO). Ak ešte nebol zavedený, mali by sa uviesť aspoň hlavné oblasti odporúčaných nápravných opatrení (ďalšie podrobnosti o pláne nápravných opatrení a jeho implementácii by sa potom mali uviesť v nasledujúcej VKS, pokiaľ o to Komisia nepožiadá skôr).

---

<sup>29</sup> Pokiaľ ide o prvok audítorskeho stanoviska týkajúceho sa účtov, v aktualizovanom *Usmernení k auditu účtov* Komisie (EGESIF 15\_0016\_02) sa uvádzajú ďalšie usmernenia.

### **III. USMERNENIA O AUDÍTORSKOM STANOVISKU, KTORÉ MÁ OA KAŽDOROČNE POSKYTOVAŤ PRE KAŽDÝ PROGRAM**

#### **1. Audítorské stanovisko**

Audítorské stanovisko, ktoré má OA každoročne poskytovať pre každý program v súlade s článkom 127 ods. 5 NSU, vychádza zo záverov odvodených zo získaných audítorských dôkazov. V prílohe VIII k VNK sa stanovuje vzor audítorského stanoviska, ktoré sa má použiť a ktoré sa vzťahuje na tri prvky uistenia (účty, zákonnosť a riadnosť výdavkov zapísaných do ročných účtov programu a fungovanie SRK). Predpokladajú sa tri typy stanovísk:

- stanovisko bez výhrad,
- stanovisko s výhradou (buď s obmedzeným, alebo značným vplyvom),
- nepriaznivé stanovisko.

OA vykazuje svoje audítorské stanovisko na program vo VKS a v podobe štruktúrovaných údajov aj v SFC2014, pričom uvádza možné rôzne úrovne uistenia pre každý z troch prvkov uvedených vyššie.

Ak sa vydá stanovisko bez výhrad, vzťahuje sa na všetky tri prvky audítorského stanoviska bez výnimky.

V prípade iných typov stanovísk, t. j. stanoviska s výhradou alebo nepriaznivého stanoviska, by mal OA v audítorskom stanovisku uviesť, ktoré z troch prvkov alebo ich kombinácie (účty, Z/R, SRK) sú ovplyvnené.

Na základe skúseností z praxe sa v nasledujúcej tabuľke uvádza pre najčastejšie vykazované situácie súvislosť medzi audítorským stanoviskom (týkajúcim sa riadneho fungovania systémov riadenia a kontroly a zákonnosti a riadnosti výdavkov) a závermi zo systémových auditov a auditov operácií. **Táto tabuľka je len orientačná a od OA si vyžaduje, aby použil svoj odborný úsudok, najmä v situáciách, ktoré v nej nie sú uvedené, alebo v prípade osobitných zmierňujúcich faktorov identifikovaných OA na základe audítorských dôkazov.** Nápravné opatrenia vykonané tak, ako sa uvádza v tabuľke, sa môžu týkať finančných opráv (zameraných na zníženie ZCMCH na 2 % alebo menej) alebo systémových/procesných zlepšení na prekonanie nedostatkov v SRK a na zabránenie budúcemu opakovaniu tých istých nezrovnalostí, či kombinácie oboch.

Tabuľka 1: Očakávané typy audítorských stanovísk k prvkom uistenia vo vzťahu k SRK, Z/R a účtom<sup>30</sup> s prihliadnutím na všetky dostupné výsledky auditu a s uvedením potrebných nápravných opatrení.

Typ audítorského stanoviska	Prvok audítorského stanoviska a celkového uistenia				Potrebné nápravné opatrenia (v súvislosti so závermi OA vo VKS) (buď finančné opravy, alebo zlepšenia systému/postupov alebo oboje)
	Fungovanie SRK (výsledky systémových auditov potvrdených alebo zmenených výsledkami auditov operácií – CMCH a/alebo zlepšenia na prekonanie nedostatkov v SRK)		Zákonnosť a riadnosť výdavkov certifikovaných v účtoch	Účty	
	Výsledky systémových auditov	CMCH (Výsledky auditov operácií)	ZCMCH (CMCH zmiernená vykonanými finančnými opravami pred predložením účtov Komisii)		
<b>1– Bez výhrad</b>	system v kategórii 1 alebo 2	a CMCH ≤ 2 %	a ZCMCH ≤ 2 %	a úpravy, ktoré sa majú urobiť v účtoch ≤ 2 %	opravy jednotlivých chýb vo vzorke
<b>2– S výhradou</b> (výhrada s obmedzeným vplyvom)	system v kategórii 2	a/alebo 2 % < CMCH < 5 %	neuplatňuje sa <sup>31</sup>	neuplatňuje sa <sup>4</sup>	opravy jednotlivých chýb vo vzorke zlepšenia na prekonanie akýchkoľvek nedostatkov v SRK
<b>3– S výhradou</b> (výhrada s významným vplyvom)	system v kategórii 3	a/alebo 5 % ≤ CMCH ≤ 10 %	a/alebo ZCMCH > 2 %	a/alebo úpravy, ktoré sa majú vykonať v účtoch > 2 %	extrapolované finančné opravy s cieľom znížiť ZCMCH pod 2 % alebo na úroveň 2 %, pri zohľadnení opráv, ktoré sa už uplatnili v dôsledku auditov OA (vrátane opráv jednotlivých chýb vo vzorke) + akčný plán nápravy na prekonanie akýchkoľvek nedostatkov v SRK
<b>4 – Nepriaznivé</b>	system v kategórii 4	a/alebo CMCH > 10 %	a/alebo ZCMCH > 2 %	a/alebo úpravy, ktoré sa majú vykonať v účtoch > 2 %	+ vykonanie úprav, ktoré sa majú urobiť v účtoch

<sup>30</sup> Pokiaľ ide o účty, ďalšie usmernenia sa uvádzajú v aktualizovanom dokumente Komisie *Usmernenie k auditu účtov* (EGESIF\_15\_0016).

<sup>31</sup> Pokiaľ ide o prvok uistenia o zákonnosti/riadnosti a účtov, audítorské stanovisko je buď s výhradou/nepriaznivé stanovisko (významná úroveň zostatkovej chyby), alebo nie. Akékoľvek úpravy alebo zostatkové chyby nad významnosťou pri výdavkoch certifikovaných v ročných účtoch sa považujú za podstatný významný problém.

V uvedenej tabuľke 1 sa uvádza usmernenie na posúdenie úrovne uistenia, pokiaľ ide o tri prvky audítorského stanoviska v prípade jednoznačných situácií. Ak sa napríklad OA domnieva, že SRK je v kategórii 1 alebo 2 a CMCH aj ZCMCH sú nižšie alebo sa rovnajú hladine významnosti 2 %, audítorské stanovisko o SRK a Z/R môže byť bez výhrad (pokiaľ OA neuvažuje o tom, že si požadované zlepšenia a nápravné opatrenia pre SRK hodnotený v kategórii 2 zaslúžia výhradu).

OA však pri formulovaní audítorského stanoviska musí brať do úvahy rôzne úrovne uistenia a výsledky auditov získané pre každý prvok audítorského stanoviska. V prípade, že sú v čase vypracovania audítorského stanoviska na úrovni systému/na úrovni Z/R zavedené akékoľvek nápravné opatrenia, OA môže prípadne preskúmať svoje počiatočné hodnotenie na základe dostupných výsledkov auditu a získaných dôkazov. Môže dôjsť k niekoľkým prípadom:

- Ak sú systémy riadenia a kontroly zaradené v kategórii 1 alebo 2 a/alebo je CMCH vyššia ako 2 %, znamená to, že napriek pozitívnemu posúdeniu vyplývajúcejmu zo systémových auditov vykonaných orgánom auditu nie sú systémy riadenia a kontroly v praxi dostatočne účinné na to, aby zabezpečovali predchádzanie, zisťovanie a nápravu nezrovnalostí. Audítorské stanovisko s výhradou sa preto môže považovať za vhodné pre SRK (možno len s obmedzeným vplyvom, ak je hlásená CMCH medzi 2 % až 5 %; ak je však ZCMCH nad 2 %, výhrada sa považuje za výhradu s významným vplyvom na Z/R).
- V predchádzajúcom prípade, ak členský štát pred finalizáciou VKS vykonal vhodné nápravné opatrenia (t. j. finančné opravy, individuálne alebo extrapolované, aby bola ZCMCH nižšia alebo sa rovnala 2 %), OA môže vydať stanovisko s výhradou s obmedzeným vplyvom len v dôsledku zlepšení, ktoré sú potrebné v SRK, zatiaľ čo aspekt Z/R si nezaslúži výhradu (ZCMCH sa znížila na/pod 2 %).
- Alternatívne, ak sa okrem požadovaných finančných opráv považujú za potrebné nápravné opatrenia, ktorých výsledkom sú zlepšenia na prekonanie nedostatkov v SRK (v závislosti od povahy a typu chýb vedúcich k CMCH nad 2 % a závažnosti CMCH) a sú implementované, môže sa poskytnúť stanovisko bez výhrad (čo znamená, pokiaľ ide o SRK, ako aj Z/R).
- Keď bol SRK ohodnotený v kategórii 3 a/alebo CMCH je nad 5 %, malo by sa vydať stanovisko s výhradou s významným vplyvom. Výhrada sa však môže obmedziť na SRK, ak sa ZCMCH znížila na 2 % alebo nižšie prostredníctvom primeraných (individuálnych a/alebo extrapolovaných) finančných opráv pred predložením balíka uisťujúcich dokumentov Komisii. Ak má OA okrem toho dostatok dôkazov o účinnom vykonaní nápravných opatrení týkajúcich sa systémových nedostatkov a mohol dokonca otestovať ich účinnú implementáciu pred finalizáciou VKS, OA môže rozhodnúť o vydaní celkového stanoviska bez výhrad. Ak sa nápravné opatrenia súvisiace so systémovými nedostatkami nevykonali, očakáva sa, že audítorské stanovisko zostane s výhradami vzhľadom na výhradu voči SRK, aj keď bola ZCMCH

znižená pod 2 % alebo na 2 %, pretože SRK naďalej pokračuje vo vytváraní výdavkov s rizikom chyby nad 5 %.

- Ak OA zistí významné chyby v účtoch, stanovisko by malo byť s výhradou, aj keď je SRK v kategórii 1 alebo 2 a CMCH aj ZCMCH sú nižšie alebo sa rovnajú úrovni významnosti 2 %. Výhrada sa v tomto prípade vzťahuje len na presnosť, úplnosť a/alebo správnosť účtov.

## 2. Typy audítorského stanoviska

### Stanovisko bez výhrad:

Podľa môjho názoru a na základe vykonanej audítorskej práce:

- účty poskytujú pravdivý a verný obraz, ako sa stanovuje v článku 29 ods. 5 nariadenia (EÚ) č. 480/2014,
- výdavky uvedené v účtoch, ktorých úhrada sa požaduje od Komisie, sú zákonné a riadne,
- zavedený systém riadenia a kontroly riadne funguje.

Vykonaná audítorská práca nespochybňuje tvrdenia uvedené vo vyhlásení hospodáriaceho subjektu.

[Orgán auditu môže uviesť aj zdôraznenie skutočností podľa medzinárodne uznávaných audítorských štandardov, ktoré nemení jeho stanovisko. Vo výnimočných prípadoch možno zvážiť odmietnutie vydania stanoviska.]

### Stanovisko s výhradou:

Podľa môjho názoru a na základe vykonanej audítorskej práce:

- účty poskytujú pravdivý a verný obraz, ako sa stanovuje v článku 29 ods. 5 nariadenia (EÚ) č. 480/2014,
- výdavky uvedené v účtoch, ktorých úhrada sa požaduje od Komisie, sú zákonné a riadne,
- zavedený systém riadenia a kontroly riadne funguje

s výnimkou nasledujúcich aspektov [nehodiace sa odstráňte]:

pokiaľ ide o významné skutočnosti týkajúce sa účtov:

a/alebo [nehodiace sa odstráňte]



pokiaľ ide o významné skutočnosti týkajúce sa zákonnosti a riadnosti výdavkov uvedených v účtoch, ktorých úhrada sa požaduje od Komisie: ...

a/alebo [nehodiace sa prečiarknite] pokiaľ ide o významné skutočnosti týkajúce sa fungovania systému riadenia a kontroly: ...

Preto podľa mojich odhadov vplyv tejto výhrady (týchto výhrad) je [obmedzený]/[značný]. [nehodiace sa odstráňte].

Tento vplyv zodpovedá ..... [suma v EUR a v %] celkových vykázaných výdavkov. Príspevok Únie, ktorého sa to týka, je teda ... [suma v EUR].

Vykonaná audítorská práca nespochybňuje/spochybňuje [nehodiace sa odstráňte] tvrdenia uvedené vo vyhlásení hospodáriaceho subjektu.

*[Ak sa na základe vykonanej audítorskej práce spochybňujú tvrdenia uvedené vo vyhlásení hospodáriaceho subjektu, orgán auditu zverejní v tomto odseku aspekty, ktoré viedli k tomuto záveru.]*

[Orgán auditu môže uviesť aj zdôraznenie skutočnosti podľa medzinárodne uznávaných audítorských štandardov, ktoré nemení jeho stanovisko. Vo výnimočných prípadoch možno zvážiť odmietnutie vydania stanoviska.]

OA by mal:

- podrobne uviesť a vysvetliť výhrady,
- odhadnúť ich vplyv: obmedzený alebo značný;
- kvantifikovať tento vplyv vo vzťahu k vykazaným výdavkom a v absolútnom vyjadrení.

Kvantifikácia vplyvu obecné zodpovedá ZCMCH (v %) vynásobenej výdavkami certifikovanými v účtoch (ako suma), okrem prípadov, keď sa výhrada týka iba účtov. V tomto prípade je kvantifikácia vplyvu sumou v plnej výške, ktorú OA identifikoval ako chybnú v účtoch.

Okrem toho, ak sa výhrada týka len (časti) SRK, odporúča sa, aby OA uviedol sumy zahrnuté v účtovných závierkach a súvisiacich s (touto časťou) SRK a odhadol sumy ovplyvnené výhradou<sup>32</sup>.

Ako sa uvádza v tabuľke v uvedenom oddiele III.1, odhad vplyvu výhrady k SRK ako „obmedzený“ sa považuje za vhodný, ak sa týka nezrovnalostí (ktoré zatiaľ v účtoch neboli

<sup>32</sup> Môže to byť napríklad na základe CMCH, paušálnej sadzby atď.

opravené) vyšších ako 2 %, ale nižších ako 5 % celkových výdavkov certifikovaných v účtoch. Ak sa tieto nezrovnalosti rovnajú alebo presiahnu 5 % celkových výdavkov certifikovaných v účtoch, vplyv príslušnej výhrady by sa mal odhadnúť ako „značný“. To isté platí aj pre prípady, keď OA nemôže presne vyčíslit' výšku nezrovnalostí a používa sa paušálna sadzba. Takáto situácia môže nastať v prípade systémových nedostatkov.

Pokiaľ ide o výhradu z hľadiska Z/R, vo všetkých prípadoch, keď je ZCMCH nad 2 %, vplyv sa považuje za významný. Podobne sa každá výhrada na účtoch považuje za výhradu so značným vplyvom.

Ako sa vysvetľuje v tomto oddiele, OA by mal veľmi jasne uviesť, či sa výhrady týkajú účtov, zákonnosti a riadnosti výdavkov alebo systémov riadenia a kontroly.

V prípade viacfondových programov, a ak je situácia pri jednotlivých fondoch odlišná, OA by mal uviesť, či sa výhrada týka všetkých fondov a ako konkrétne.

#### Nepriaznivé stanovisko:

Podľa môjho názoru a na základe vykonanej audítorskej práce:

– účty poskytujú/neposkytujú [nehodiace sa odstráňte] pravdivý a verný obraz, ako sa stanovuje v článku 29 ods. 5 nariadenia (EÚ) č. 480/2014,

– výdavky uvedené v účtoch, ktorých úhrada sa požaduje od Komisie, sú/nie sú [nehodiace sa odstráňte] zákonné a riadne,

– zavedený systém riadenia a kontroly riadne funguje/nefunguje [nehodiace sa odstráňte].

Toto nepriaznivé stanovisko je založené na týchto aspektoch [nehodiace sa odstráňte]:

pokiaľ ide o významné skutočnosti týkajúce sa účtov: ...

a/alebo [nehodiace sa odstráňte]

pokiaľ ide o významné skutočnosti týkajúce sa zákonnosti a riadnosti výdavkov uvedených v účtoch, ktorých úhrada sa požaduje od Komisie: ...

a/alebo [nehodiace sa odstráňte]

pokiaľ ide o významné skutočnosti týkajúce sa fungovania systému riadenia a kontroly: ...

Vykonaná audítorská práca spochybňuje tvrdenia uvedené vo vyhlásení hospodáriaceho subjektu v týchto smeroch:...

[Orgán auditu môže uviesť aj zdôraznenie skutočnosti podľa medzinárodne uznávaných audítorských štandardov, ktoré nemení jeho stanovisko. Vo výnimočných prípadoch možno zväziť odmietnutie vydania stanoviska.]

Vyššie uvedené objasnenia týkajúce sa vyčíslenia vplyvu výhrad sa uplatňujú aj na nepriaznivé stanoviská.

Navyše, najmä v prípade stanoviska s výhradou alebo nepriaznivého stanoviska sa okrem toho očakáva, že OA uvedie nápravné opatrenia, ktoré naplánovali alebo prijali jednotlivé dotknuté orgány. OA by mal sledovať, či tieto opatrenia boli skutočne vykonané a nasledujúci rok podať správu o vykonávaní v bodoch 4.5 a 5.12 VKS.

Pri formulácii audítorských stanovísk a určovaní stupňa uistenia by sa mal použiť primeraný odborný úsudok s cieľom rozhodnúť, či sú zistenia natoľko závažné, že odôvodňujú vydanie stanoviska s výhradou alebo nepriaznivého stanoviska.

### Obmedzenie rozsahu

Obmedzenie rozsahu by sa malo vydať, ak na základe vonkajších faktorov<sup>33</sup> nie je OA schopný vykonať všetky potrebné audítorské práce, ktoré boli naplánované a ktoré by mu umožnili vyvodit' platné a odôvodnené audítorské stanovisko pre ktorúkoľvek z jeho troch zložiek.

Ak sa **obmedzenie rozsahu** považuje za potrebné, OA by mal odhadnúť vplyv (ak existuje) na výdavky certifikované v účtoch<sup>34</sup>. Ak vplyv odhadne ako značný, nie je možné poskytnúť stanovisko bez výhrad. OA by mal v takýchto prípadoch vydať stanovisko s výhradou alebo vo výnimočných prípadoch zvážiť odmietnutie vydania stanoviska.

### Odmietnutie audítorského stanoviska

Vo výnimočných prípadoch môže OA odmietnuť vydať stanovisko. Takýto prípad môže nastať len vtedy, keď OA nie je schopný vykonať audit účtov (pozri nulové účty nižšie), vykázaných výdavkov alebo fungovania systému riadenia a kontroly v dôsledku vonkajších faktorov, za ktoré nenesie zodpovednosť OA. V takom prípade by mal OA vysvetliť, prečo nemohol dospieť k audítorskému stanovisku.

Odmietnutie audítorského stanoviska by mohlo znieť takto:

*Vzhľadom na závažnosť záležitosti opísanej v odseku vyššie som nebol(-a) schopný(-á) získať dostatočné a náležité audítorské dôkazy, ktoré sú základom na vydanie audítorského stanoviska. Preto nevyjadrujem audítorské stanovisko v dôsledku obmedzenia rozsahu k tomuto prvku (prvkom):*

– účty,

*a/alebo [nehodiace sa odstráňte]*

<sup>33</sup> Napríklad odmietnutie auditovaného subjektu poskytnúť prístup k dokumentom.

<sup>34</sup> Odhad môže byť založený na sumách v účtoch, ktoré nebolo možné podrobiť potrebnej audítorskej práci.

– *zákonnosť a riadnosť výdavkov, ktorých úhrada sa žiada od Komisie,*

*a/alebo [nehodiace sa odstráňte]*

– *fungovanie systému riadenia a kontroly.*

Odmietnutie audítorského stanoviska v prípade, že sa Komisii vykázali nulové výdavky počas účtovného roku:

Ak Komisii neboli za daný účtovný rok vykázané žiadne výdavky a CO nevykazuje v účtoch žiadne sumy programových príspevkov vyplatené na finančné nástroje podľa článku 41 ods. 1 NSU alebo zálohy na štátnu pomoc podľa článku 131 ods. 4 NSU, považuje sa za vhodné **odmietnutie audítorského stanoviska** (vzťahujúce sa na všetky tri prvky stanoviska).

To platí aj napriek tomu, že OA už mohol vykonať niektoré systémové audity. Výsledky týchto auditov sa majú uviesť v oddiele 4 VKS. Keďže však v účtoch neboli certifikované žiadne sumy, považuje sa za vhodné odmietnutie vydania stanoviska (v dôsledku účtov a Z/R).

Tento prístup sa neuplatňuje, ak boli Komisii vykázané za daný účtovný rok obmedzené výdavky. V takýchto prípadoch by mal audítorský orgán vydať audítorské stanovisko na základe vykonanej audítorskej práce.

### **3. Viacfondové programy, spoločné systémy a rôzne audítorské stanoviská podľa programov**

V prípade viacfondového programu sa audítorské stanovisko vzťahuje na všetky fondy v rámci tohto programu.

V prípade viacerých programov zoskupených a pokrytých spoločným SRK, NSU umožňuje OA vykazať jednu CMCH založenú na jedinej vzorke pokrývajúcej tieto zoskupené programy a jednu VKS pre zoskupené programy. Jednotlivé audítorské stanoviská sa však musia vydať pre každý program v súlade s článkom 127 ods. 5 NSU<sup>35</sup>. Typ audítorského stanoviska sa potom môže líšiť od jedného programu k druhému napriek zoskupeniu programov. Preto ak systémové audity alebo analýza chýb zistených v náhodnej vzorke pre spoločný SRK poukážu na konkrétne nedostatky len v jednom programe (alebo niektorých programoch) v rámci tohto spoločného SRK, OA môže zvážiť, či jeho audítorské stanovisko nebude pre tento/tieto konkrétny/konkrétne program/programy odlišné<sup>36</sup>. Na tento účel SFC2014 umožňuje OA

<sup>35</sup> V článku 127 ods. 5 nariadenia (EÚ) č. 1303/2013 sa uvádza, že „orgán auditu vypracuje: a) audítorské stanovisko... b) kontrolnú správu... Ak sa na viac ako jeden operačný program uplatňuje spoločný systém riadenia a kontroly, môžu sa informácie požadované v písmene b) prvého pododseku spojiť do jednej správy.“

<sup>36</sup> Za predpokladu, že OA má dostatočné audítorské dôkazy na vypracovanie diferencovaných audítorských stanovísk k programom v jednej vzorke pre spoločný SRK, pozri aj oddiel 5.3, pokiaľ ide o vzorku.

vložiť rôzne audítorské stanoviská pre každý program pod spoločným SRK. Od OA sa očakáva, že vo VKS vysvetlí audítorské dôkazy a zistenia, ktoré podporujú diferencované audítorské stanoviská v rámci spoločného SRK.

#### **4. Nevhodné audítorské stanovisko**

Komisia považuje za nevhodné audítorské stanoviská okrem iného aj tieto prípady:

- stanovisko bez výhrad, hoci Komisii neboli za referenčný účtovný rok vykázané žiadne výdavky (pozri aj vyššie uvedené odmietnutie audítorského stanoviska),
- stanovisko bez výhrad, hoci sa nevykonali audity operácií týkajúcich sa výdavkov referenčného účtovného roka,
- stanovisko bez výhrad, hoci OA neoveril významnú časť operácií vo vzorke (významný vplyv na CMCH),
- stanovisko bez výhrad, hoci hodnoty celkovej miery chybovosti boli vyššie ako úroveň významnosti a/alebo v systémových auditoch boli zistené značné nedostatky, bez toho, aby vnútroštátne orgány prijali včas pred zverejnením audítorského stanoviska primerané nápravné opatrenia (porovnaj oddiel II.5 týchto usmernení),
- obmedzenie rozsahu, ak sa OA domnieva, že vzorka auditov operácií nie je reprezentatívna a OA nerozšíril svoju vzorku/nevykonal doplnkovú vzorku;
- odmietnutie audítorského stanoviska, pretože námietkové konania pre audity operácií/ostatné audity neboli finalizované.

### **IV. SPRACOVANIE CHÝB ZISTENÝCH ORGÁNMI AUDITU S CIEĽOM STANOVIŤ A VYKAZOVAŤ SPOĽAHLIVÉ CELKOVÉ MIERY ZOSTATKOVEJ CHYBOVOSTI VO VÝROČNÝCH KONTROLNÝCH SPRÁVACH**

Cieľom tohto oddielu je poskytnúť usmernenia orgánom členských štátov, konkrétne orgánom auditu (OA), v súvislosti so spracovaním a hodnotením chýb zistených v súvislosti s auditmi vykonanými OA, najmä auditmi operácií. V tomto oddiele sa uvádzajú aj objasnenia o výpočte celkovej miery chybovosti, zostatkovej celkovej miery chybovosti, súvisiacich nápravných opatrení a ich vplyve na audítorské stanovisko OA predložené podľa článku 127 ods. 5 písm. a) NSU.

Okrem toho tento oddiel poskytuje aj doplňujúce informácie k týmto usmerneniam Komisie:

- *Usmernenie pre orgány auditu k metódam výberu vzorky* (EGESIF\_16-0014-01 z 20. januára 2017 a jeho neskoršie zmeny), ďalej len „usmernenie k metódam výberu vzorky“,
- *Usmernenie k auditu účtov* (EGESIF 15\_0016), v aktualizovanom znení,
- *Usmernenie pre členské štáty týkajúce sa stiahnutých súm, vrátených súm, súm, ktoré sa majú vrátiť, a nevymožiteľných súm* (EGESIF 15\_0017), v aktualizovanom znení.

## **1. Hodnotenie chýb**

### **1.1. Prehľad druhov chýb**

Ako sa vyžaduje v medzinárodných audítorských štandardoch, konkrétne ISA 530, VKS by okrem opravných a nápravných opatrení (pozri ďalej oddiel IV.3) mala obsahovať aj hodnotenie chýb zistených v rámci auditov operácií vykonaných orgánom auditu. Chyby zistené v rámci týchto auditov môžu byť náhodné, systémové, známe alebo – vo výnimočných prípadoch – neobvyklé. Tieto koncepty sú vysvetlené v oddieloch nižšie.

Po vyhodnotení chýb by mal OA vypočítať CMCH (celková miera chybovosti) a ZCMCH (zostatková miera chybovosti pri zohľadnení vykonaných opráv), ako sa vysvetľuje v oddieloch IV.2 a IV.4 nižšie. OA by sa mal snažiť plánovať svoju prácu tak, aby hodnotenie bolo riadne vykonané a aby členský štát mohol včas prijať nápravné opatrenia pred predložením balíka uisťujúcich dokumentov a aby sa primerane zohľadnili v programových účtoch. Vo VKS by mal byť vysvetlený odborný úsudok použitý OA pri hodnotení chýb.

### **1.2. Náhodné chyby**

Chyby, ktoré OA nepovažuje za systémové alebo neobvyklé sa označujú ako náhodné chyby. Tento pojem predpokladá pravdepodobnosť, že náhodné chyby zistené v kontrolovanej vzorke sú prítomné aj v nekontrolovanej časti populácie, keďže vzorka je reprezentatívna. Tieto chyby je teda potrebné zahrnúť do projekcie chýb – pozri oddiel IV.2.

Výpočet projekcie náhodných chýb sa líši v závislosti od zvolenej metódy výberu vzoriek, ako sa opisuje v usmernení k metódam výberu vzorky pre OA.

### **1.3. Systémové chyby**

Systémové chyby sú chyby zistené v auditovanej vzorke, ktoré majú vplyv na neauditovanú populáciu a vznikajú za riadne vymedzených a podobných okolností. Spravidla sú spojené s neúčinnými postupmi kontroly v rámci (časti) systémov riadenia a kontroly. Identifikácia potenciálnej systémovej chyby v skutočnosti znamená vykonanie doplňujúcej práce potrebnej na stanovenie jej celkového rozsahu a následnej kvantifikácie. To znamená, že by sa mali identifikovať všetky situácie v populácii, ktoré by mohli obsahovať chybu rovnakého typu,

ako je tá, ktorá sa zistila vo vzorke, čím by sa umožnilo vymedzenie celkového účinku systémovej chyby v populácii<sup>37</sup>. Podľa článku 143 ods. 1 nariadenia (ES) č. 1303/2013 „v prípade systémovej nezrovnalosti členský štát rozšíri svoje vyšetrowanie na všetky operácie, ktoré by mohli byť negatívne ovplyvnené“.

V usmernení k metódam výberu vzorky pre OA sa uvádza objasnenie projekcie, keď sa identifikujú náhodné aj systémové chyby.

Existujú dva možné scenáre na výpočet CMCH so zreteľom na systémové chyby:

- a) Členský štát vymedzil systémovú chybu vo všetkých potenciálne dotknutých operáciách, čo mu umožnilo určiť presný vplyv na populáciu. Systémová chyba zistená vo vzorke nie je extrapolovaná, ale pridaná ako absolútna suma k sume chyby pre výpočet CMCH.
- b) Vo fáze nahlasovania Komisii členský štát mohol len čiastočne vymedziť rozsah systémovej chyby v celej populácii (neexistujú žiadne dostupné informácie o presnom vplyve systémovej chyby). Systémová chyba zistená vo vzorke sa považuje za náhodnú (a preto prispieva k extrapolácii) na účely výpočtu CMCH.

Vo vzťahu k výdavkom vykázaným v referenčnom účtovnom roku sa musia pri výpočte ZCMCH (pozri oddiel IV.4 nižšie) zohľadniť všetky zrealizované finančné opravy zodpovedajúce (úplne alebo čiastočne) opraveným systémovým chybám a všetkým súvisiacim sumám odstráneným z účtov v dôsledku prebiehajúceho hodnotenia (t. j. výdavky potenciálne ovplyvnené systémovou chybou odstránené z dôvodu ďalšieho overovania s cieľom vymedziť systémovú chybu)<sup>38</sup>.

#### 1.4. Neobvyklé chyby

Chyba, ktorá je preukázateľne nereprezentatívna pre populáciu, sa nazýva neobvyklá chyba. Štatistická vzorka je reprezentatívna pre populáciu, a preto by sa neobvyklé chyby mali vykazovať len za veľmi výnimočných, riadne zdôvodnených okolností. Časté uchyľovanie sa k tomuto konceptu bez riadneho odôvodnenia môže narušiť spoľahlivosť výpočtu CMCH a audítorského stanoviska OA.

Od OA sa vyžaduje, aby vo VKS poskytol vysokú mieru uistenia, že takáto neobvyklá chyba nie je pre danú populáciu reprezentatívna, a aby vysvetlil dodatočné audítorské postupy, ktoré

<sup>37</sup> Napríklad sa môže stať, že v operácii spolufinancovanej v rámci prioritnej osi týkajúcej sa finančného inžinierstva bola zistená určitá chyba. Môže sa stať, že táto chyba sa vyskytne aj v iných operáciách v rámci tej istej prioritnej osi. OA musí v spolupráci s riadiacim orgánom stanoviť, či ide o tento prípad.

<sup>38</sup> Vo výnimočných prípadoch systémových chýb, ktoré ešte neboli úplne vymedzené, možno takéto chyby vylúčiť z výpočtu ZCMCH (pod hodnotou D) pod podmienkou, že 1. systémová chyba sa vyskytla len v obmedzenej časti výdavkov a 2. všetky výdavky potenciálne ovplyvnené touto chybou sa z účtov odstránia na posúdenie s cieľom úplne vymedziť systémovú chybu.

vykonal, aby vyvodil záver o existencii neobvyklej chyby, ako sa to vyžaduje podľa ISA č. 530, kde sa ďalej stanovuje:

*„A.19. Keď nesprávnosť predstavuje anomáliu, možno ju vylúčiť z projekcie nesprávností na populáciu. Vplyv takejto anomálie, ak ostala neopravená, treba však zväziť zároveň s projekciou nesprávností nepredstavujúcich anomálie.“*

*„A.22. V prípade testov detailov predstavuje predpokladaná nesprávnosť spolu s prípadnou nesprávnosťou predstavujúcou anomáliu auditorov najlepší odhad nesprávností v populácii. Keď súčet predpokladanej nesprávnosti a prípadnej nesprávnosti predstavujúcej anomáliu prevyšuje prípustnú nesprávnosť, vzorka neposkytuje primeraný základ na závery o testovanej populácii. (...)“*

To znamená, že množstvo neobvyklej chyby sa pripočíta do výpočtu CMCH, ak nebolo opravené, ako sa uvádza v časti IV.2 nižšie.

Ak sa neobvyklá chyba opravila skôr, ako sa príslušná VKS predloží Komisii [v žiadosti o platbu alebo v (návrhu) účtov], potom sa nezapočítava do CMCH a príslušná oprava by sa pri výpočte ZCMCH nemala brať do úvahy. Tento prístup sa uplatňuje iba na neobvyklé chyby, vzhľadom na ich výnimočnú povahu, ako je stanovené v citovanom audítorskom štandarde.

Osobitný prípad môže nastať, keď OA zistí v tej istej operácii rôzne nezrovnalosti, pričom jedna z nich sa považuje za neobvyklú chybu. V tomto prípade by sa mala na populáciu projektovať náhodná časť chyby. Neobvyklá chyba v tej istej operácii sa pripočíta k CMCH, pokiaľ sa neopraví pred predložením VKS. Keďže náhodná chyba predstavuje ďalšie možné chyby v populácii, mala by sa extrapolovať na zvyšok výdavkov populácie, aby sa získal riadny odhad CMCH.

### **1.5. Známe chyby**

Osobitný typ chyby, ktorá by sa nemala zamieňať so systémovými chybami, existuje vtedy, keď chyba zistená v jednej operácii/žiadosti o platbu vo vzorke vedie audítora k zisteniu jednej alebo viacerých chýb mimo tejto vzorky v tej istej operácii. Takáto chyba sa môže klasifikovať ako „známa chyba“<sup>39</sup>. Odporúčaný prístup k riešeniu známych chýb je tento:

Náhodná chyba vo vzorke (t. j. chyba, ktorá viedla k zisteniu známej chyby mimo vzorky) sa má extrapolovať ako každá iná náhodná chyba. Výška známej chyby mimo vzorky sa nepridá

---

<sup>39</sup> Napríklad ak sa zistí, že zmluva je podľa pravidiel verejného obstarávania nezákonná, je pravdepodobné, že časť výdavkov vykazujúcich nezrovnalosť, ktoré so zmluvou súvisia, bola vykázaná pre danú operáciu v žiadosti o platbu alebo vo faktúre zahrnutej do kontrolovanej vzorky. Zvyšok výdavkov na túto operáciu mohol byť vykázaný v žiadostiach o platbu alebo vo faktúrach nezahrnutých do tejto vzorky v rámci kontrolovanej populácie alebo v populácii predchádzajúceho roku.



do CMCH. Toto odporúčanie vyplýva zo skutočnosti, že na rozdiel od vymedzených systémových chýb sa vymedzenie známej chyby zvyčajne vykonáva na úrovni operácie, kde bola chyba zistená. Týmto postupom sa nepotvrdí, či v populácii nezostali iné operácie ovplyvnené týmto druhom chyby. Známa chyba by sa však mala takisto opraviť.

Rovnako by sa mali opraviť aj známe chyby týkajúce sa predchádzajúcich účtovných rokov. Nezahŕňajú sa však vo výpočte CMCH a ZCMCH vykazovaného účtovného roka.

## 2. Celková miera chybovosti (CMCH)

### 2.1. Výpočet CMCH

Všeobecne sa pri výpočte CMCH zohľadňujú všetky chyby zistené v súvislosti s náhodnou vzorkou použitou na audity operácií<sup>40</sup>. Výpočet CMCH by mal preto odrážať analýzu vykonanú OA v súvislosti s rôznymi typmi chýb<sup>41</sup> zistených v súvislosti s auditmi operácií vykonanými podľa článku 127 ods. 1 NSU.

**Celková chybovosť preto zodpovedá súčtu príslušných zložiek chyby, t. j.: projektované náhodné chyby, náhodné chyby zistené v úplných stratách, ak existujú, dobre vymedzené systémové chyby a akékoľvek neopravené neobvyklé chyby.**

**Takto získaná suma celkovej chyby sa potom vydolí sumou výdavkov v populácii výberu vzorky referenčného účtovného roka, aby sa získala CMCH – pozri aj graf v prílohe 3.**

CMCH predstavuje najlepší odhad chyby v populácii<sup>42</sup> za daný účtovný rok. CMCH, ktorá je uvedená vo VKS, by mala byť chybovosť pred tým, ako členský štát uplatnil nápravné opatrenia v dôsledku auditov OA<sup>43</sup>.

---

<sup>40</sup> Nadhodnotenie výdavkov, ktoré nesúvisia s nezrovnalosťami (ako sú administratívne chyby, napríklad pri kopírovaní alebo ručnom písaní informácií), sa nepovažuje za chybu pri výpočte CMCH.

<sup>41</sup> Ako vyplýva z oddielu IV.1 vyššie.

<sup>42</sup> Vo výnimočných prípadoch, keď je súčet individuálnych chýb vo vzorke a známych chýb vyplývajúcich z audítorskej práce OA (a súvisiacich s výdavkami za účtovný rok) vyšší ako projekcie chýb vzorky, OA by mal zvážiť súčet týchto chýb ako lepší odhad chyby v populácii ako projektovaná chyba. V takýchto prípadoch by obidve chyby mali byť uvedené vo VKS.

<sup>43</sup> Okrem niektorých prípadov chýb zistených riadiacim orgánom alebo iným orgánom pred výberom vzorky orgánom auditu, ako je vysvetlené v časti IV.2.2 nižšie.

## 2.2. Konkrétne prípady

### 2.2.1. *Chyby, ktoré už RO, SO alebo CO zistili vo výdavkoch, ktoré sú predmetom auditov operácií*

#### 2.2.1.1. *Nezrovnalosti, ktoré už RO, SO alebo CO zistili a na ktoré už reagovali, ale ktoré ešte neboli opravené skôr, ako OA vybral vzorku*

Ako už bolo uvedené, všeobecne platí, že všetky zistené nezrovnalosti sa majú zohľadniť pri výpočte celkovej miery chybovosti a uviesť vo VKS. Zahŕňa to nezrovnalosti zistené orgánom auditu (počas auditov operácií), ktoré už boli zistené (najmä zo strany RO, SO alebo CO) pred tým, ako orgán auditu vybral vzorku, ale ešte ich členský štát neopravil.

Takéto nezrovnalosti môžu byť vylúčené z projekcie a výpočtu CMCH, ak existujú písomné dôkazy, že:

- vnútroštátne orgány zistili nezrovnalosť a prijímali potrebné opatrenia (napr. začatie postupu vymáhania) ešte skôr, ako OA vybral vzorku, a
- suma vykazujúca nezrovnalosť bola opravená buď v žiadosti o platbu počas účtovného roka, alebo v (návrhu) účtov, ktoré sa majú predložiť Komisii.

V každom prípade by sa zaobchádzanie s príslušnou nezrovnalosťou malo osobitne a jasne uviesť a vysvetliť vo VKS v oddiele 5 týkajúcom sa auditov operácií.

#### 2.2.1.2. *Nezrovnalosti zistené, ale nedostatočne opravené skôr, ako OA vybral vzorku*

Počas svojich auditov môže OA zistiť, že počas predchádzajúcej kontroly (najmä zo strany RO/SO alebo CO) alebo auditu bola zistená nezrovnalosť, ale použitá miera opravy bola nižšia ako miera opravy, ktorá sa podľa OA mala uplatniť. V tejto situácii je na účely výpočtu CMCH potrebné zohľadniť rozdiel medzi sumou, ktorá je výsledkom opráv pri uplatnení miery stanovenej orgánom auditu, a skutočne opravenou sumou (na úrovni žiadosti o platbu Komisii skôr, ako OA vybral vzorku).

#### 2.2.1.3. *Nezrovnalosti týkajúce sa výdavkov opravených po tom, ako OA vybral vzorku*

Pri vykonávaní svojich auditov operácií môže OA identifikovať výdavky vykazujúce nezrovnalosti, ktoré členský štát opravil (stiahol alebo vymohol späť) po výbere vzorky operácií. Pokiaľ ide o praktické opatrenia, ktoré má OA prijať pri auditoch na mieste, predpokladajú sa dva rôzne prípady:

1. V prípade, že sa opravené výdavky vykazujúce nezrovnalosti týkajú všetkých výdavkov danej operácie zahrnutých do vzorky vybratej OA, tento orgán nemusí vykonať audit takejto operácie na mieste. Vzorka by sa nemala upravovať, t. j. daná operácia by nemala byť nahradená inou operáciou.
2. V prípade, že sa opravené výdavky vykazujúce nezrovnalosti týkajú len časti výdavkov danej operácie (teda čiastočne bola ich certifikácia zrušená) zahrnutých

vo vzorke vybratej orgánom auditu, tento OA by mal vykonať audit operácie, aby zistil, či je časť, ktorá zostala v žiadosti o platbu Komisii, bez chýb.

V oboch prípadoch by sa mali výdavky vykazujúce nezrovnalosti zohľadniť v CMCH s výnimkou prípadov uvedených v oddiele IV.2.2.1.1.

### **2.2.2. Sumy pod 250 EUR vykazujúce nezrovnalosti**

Sumy pod 250 EUR vykazujúce nezrovnalosti<sup>44</sup> sa nemusia uhrádzať do rozpočtu Únie (preto sa nemusia odpočítavať od certifikovaných súm). Musia sa však zahrnúť do výpočtu CMCH, ktorá odhaduje chybu v celej populácii a fungovanie systému riadenia a kontroly.

### **2.2.3. „Rezerva“ výdavkov na projektovej úrovni**

Na účely auditov operácií podľa článku 127 ods. 1 NSU, ako sa ďalej uvádza v článku 28 ods. 3 nariadenia (EÚ) 480/2014, len výdavky vykázané v žiadostiach o platbu Komisii predstavujú populáciu pre tieto audity. Od orgánov auditu sa preto očakáva, že odhadnú chybu len vo vzťahu k takýmto výdavkom.

V dôsledku toho už nie je použiteľné vzájomné započítanie s rezervou výdavkov na projektovej úrovni opísané v usmernení na obdobie rokov 2007 – 2013<sup>45</sup>. Orgánom auditu, ktoré prípadne využili daný postup uvedený v oddiele 5.5 usmernení na roky 2007 – 2013, sa odporúča, aby zodpovedajúcim spôsobom upravili svoje postupy, a to najneskôr v balíkoch uisťujúcich dokumentov, ktoré sa majú predložiť vo februári 2020 v súvislosti s auditmi operácií na účtovný rok 2018/2019. OA by mal v tejto súvislosti konzultovať s Komisiou riešenie všetkých špecifických prípadov.

### **2.2.4. Zápočet chýb vyplývajúcich z nadhodnotenia voči chybám vyplývajúcim z podhodnotenia**

Vzhľadom na to, že pojem chyba sa týka neoprávneného nadhodnotenia vykázaných výdavkov, pri výpočte CMCH by sa chyby vyplývajúce z podhodnotenia nemali odpočítavať od nadhodnotených súm.

---

<sup>44</sup> Ďalšie podrobnosti týkajúce sa výpočtu prahovej hodnoty 250 EUR sú uvedené v oddiele 10 aktualizovaného *Usmernenia týkajúceho sa stiahnutých súm, vrátených súm, súm, ktoré sa majú vrátiť, a nevyžiteľných súm* Komisie (EGESIF 15\_0017).

<sup>45</sup> Pozri *Usmernenie Komisie k spracovaniu chýb zverejnených vo výročných kontrolných správach* (COCOF\_11-0041-01-EN), oddiel 5.5.

## **2.2.5. Ako by sa mali v miere chybovosti odraziť podvody a podozrenia z podvodu?**

### *2.2.5.1. Podvod*

Výdavky v kontrolovanej vzorke, pri ktorých príslušný vnútroštátny súdny orgán konštatoval podvod svojím rozhodnutím/formálnym aktom alebo pri ktorých sa podvod identifikoval vo formálnom dokumente/správe obsahujúcej závery príslušného orgánu EÚ alebo vnútroštátneho orgánu<sup>46</sup> na základe vyšetrovania, sa považujú za chybu, ktorá sa má zahrnúť do CMCH.

### *2.2.5.2. Podozrenie z podvodu*

Ak má OA dôkazy týkajúce sa podozrenia z podvodu, pokiaľ ide o výdavky vo vzorke, príslušné výdavky sa môžu započítať ako chyba (náhodná, systémová alebo neobvyklá) a zahrnúť do CMCH na základe dostupných dôkazov a odborného úsudku OA.

V každom prípade by mal OA vykonať svoju audítorskú prácu v súvislosti s príslušnými výdavkami s cieľom dospieť k záveru, či sa v týchto výdavkoch vyskytli nezrovnalosti, bez toho, aby bol dotknutý výsledok akéhokoľvek vyšetrovania podvodov. Chyby súvisiace so zistenými nezrovnalosťami sú zahrnuté v CMCH (pokiaľ sa už na ne nevzťahuje chyba z dôvodu podozrenia z podvodu).

V prípade, že existujú výdavky, ktoré boli zahrnuté do náhodnej vzorky, ale ktoré OA nemôže overiť z dôvodu nedostatočného audítorského záznamu (audit trail) v dôsledku zadržovania podporných dokumentov príslušnými orgánmi pre podozrenie z podvodu, OA môže nahradiť operáciu/žiadosť o platbu vybratú do vzorky inou, a to uplatnením náhodného výberu zo zostávajúcej populácie, pričom sa použije rovnaká metóda výberu vzoriek, ak to možno uskutočniť včas na predloženie VKS.

Ak OA nenahradil spornú operáciu/žiadosť o platbu vybratú do vzorky a ak kvantifikácia nezrovnalosti nie je na základe dostupných informácií možná, OA by mal vo VKS zverejniť prípady identifikované touto mimoriadnou situáciou a jej potenciálny vplyv na výpočet CMCH<sup>47</sup> a stanovisko OA.

---

<sup>46</sup> Podvod môžu konštatovať špecializované správne orgány a trestné vyšetrovacie orgány na boj proti korupcii/boj proti podvodom na úrovni EÚ alebo na vnútroštátnej úrovni [t. j. Európsky úrad pre boj proti podvodom (OLAF) alebo koordinačný úrad pre boj proti podvodom (AFCOS)] zriadené v každom členskom štáte.

<sup>47</sup> Vplyv možno vyjadriť zvýšením CMCH, ak by sa uvažovalo o 100 % chybe pri dotknutých výdavkoch a zahrnulo by sa to do výpočtu CMCH.

### **2.2.6. Mali by byť do miery chybovosti zahrnuté konkurzné konania alebo postupy v prípade platobnej neschopnosti?**

Keď OA zahrnul do vybratej vzorky operáciu, na ktorú sa vzťahuje konkurzné konanie alebo postup v prípade platobnej neschopnosti, v dôsledku ktorých nemôžu byť splnené ciele operácie alebo iné podmienky grantu (napr. štátna pomoc spojená s vytvorením pracovných miest v spoločnosti, ktorá je prijímateľom), pričom neexistujú žiadne konkrétne náznaky nedbanlivosti zo strany riadiaceho orgánu pri výbere operácií na spolufinancovanie, mali by byť výdavky vykázané na takúto operáciu zahrnuté do CMCH?

Na zodpovedanie tejto otázky je dôležité uviesť ustanovenie článku 71 ods. 4 NSU: „*Odseky 1, 2 a 3 sa neuplatňujú na príspevky na finančné nástroje alebo z finančných nástrojov, ani na akúkoľvek operáciu, v prípade ktorej sa skončila výrobná činnosť v dôsledku nepodvodného vyhlásenia konkurzu.*“

V tejto súvislosti sa Komisia domnieva, že v prípade ukončenia výrobnej činnosti v dôsledku nepodvodného vyhlásenia konkurzu členský štát bude oslobodený od povinnosti vyšetrovať príslušnú nezrovnalosť a vykonať primerané finančné opravy. Členský štát a Komisia preto nebudú teda musieť prijať opatrenia na vymáhanie neoprávnene vyplatených súm.

Dôsledkom tohto odôvodnenia je, že ak sa uplatňuje článok 71 ods. 4 NSU, v CMCH sa nemusí v súvislosti s konkurzným konaním zohľadňovať žiadna chyba.

Samozrejme, tým, že došlo k postupu v prípade platobnej neschopnosti, resp. ku konkurznému konaniu, nie je dotknutá potreba OA hľadať uistenie, že výdavky na danú operáciu sú zákonné a riadne vo vzťahu k zostávajúcim uplatniteľným ustanoveniam.

Prípád platobnej neschopnosti alebo konkurzného konania by predstavoval chybu, ktorá by sa mala zohľadniť v CMCH, len v dvoch situáciách:

1. Ak sa týka podvodu, ktorý skonštatoval príslušný vnútroštátny súdny orgán alebo ktorý zistil príslušný orgán EÚ alebo vnútroštátny orgán, pričom v takom prípade by oprava mala byť súhrnom dotknutých výdavkov.
2. Ak súvisí s nedostatočne primeraným výberovým konaním zo strany RO (t. j. s porušením článku 125 ods. 3 NSU), v takom prípade možno chybu vyčíslieť na úrovni 5 %, 10 %, 25 % alebo 100 % výdavkov vykázaných za príslušnú operáciu na základe odborného úsudku OA pri zohľadnení ustanovení článku 31 nariadenia (EÚ) č. 480/2014<sup>48</sup>.

---

<sup>48</sup> Kvantifikácia na úrovni 100 % by bola odôvodnená, ak by RO neskontroloval, či je finančná situácia prijímateľa uspokojivá (t. j. nevedla by k bankrotu), pričom to bola podmienka, ktorá mala byť skontrolovaná pred výberom operácie.

Ak by sa uplatňoval jeden z uvedených prípadov, OA by mal zväžiť aj načasovanie konkurzného konania, a to v tomto zmysle<sup>49</sup>:

1. Ak došlo ku konkurzu predtým, ako OA vybral vzorku, a RO reagoval okamžite tým, že zrušil dohodu o grante a začal postup vymáhania<sup>50</sup>, ide o situáciu podobnú situácii, na ktorú sa vzťahuje oddiel IV.2.2.1.1 vyššie. V tomto prípade možno nezrovnalosť vylúčiť pri projekcii náhodných chýb do populácie.
2. Ak došlo ku konkurzu po tom, ako OA vybral vzorku (a RO preto prijal potrebné opatrenia až po výbere vzorky), nezrovnalosť sa má považovať za náhodnú chybu, ktorá sa má zahrnúť do projekcie náhodných chýb (pokiaľ nemožno odôvodniť neobvyklú chybu).

**2.2.7. Aký prístup by mal OA prijať v prípade straty alebo poškodenia podpornej dokumentácie k operáciám zaradeným do vzorky v dôsledku „vyššej moci“ (napr. prírodných katastrof)?**

V prípade, že sa podporná dokumentácia uchovávaná na úrovni prijímateľov stratí alebo je poškodená v dôsledku „vyššej moci“ (strata dostatočného audítorského záznamu, napríklad v dôsledku prírodných katastrof), OA by mal požiadať príslušné vnútroštátne orgány, aby urobili rekonštrukciu audítorského záznamu pomocou dokumentácie uchovávanej v elektronickom formáte a iných zdrojov (napr. zmluvní partneri, dodávatelia, banky). Takéto spätné získanie audítorského záznamu (audit trail) sa však musí vykonať v rámci rozumných mantinelov (s prihliadnutím na čas a administratívne úsilie), keďže je možné, že v závislosti od faktov a okolností spôsobuje auditovanému subjektu neprimerané alebo neopodstatnené ťažkosti. Na dosiahnutie tohto záveru bude potrebný odborný úsudok.

Môže to byť aj tak, že hoci je audítorský záznam neúplný, chýbajúca dokumentácia nie je rozhodujúca na určenie toho, či sú výdavky oprávnené, aby OA mohol rozhodnúť o operácii. V tomto prípade by mal OA tieto informácie zverejniť vo VKS.

Pre operácie, pri ktorých skutočne nemožno spätné získať (aspoň čiastočne) audítorský záznam (audit trail) v dôsledku „vyššej moci“ (spôsobenej napr. prírodnými katastrofami) alebo náklady na jeho obnovu sú vyššie ako prínos zo zabezpečenia audítorského záznamu (audit trail), RO by mal získať potvrdenie (napr. list od prijímateľa alebo SO), že išlo o takýto prípad a že všetky pokusy spätné získať dokumentáciu boli neúspešné. Tieto informácie by mali byť pre vnútroštátne kontrolné orgány prijateľné. S týmto potvrdením by RO potom

---

<sup>49</sup> Ako vyplýva z oddielu IV.2.2.1 vyššie.

<sup>50</sup> Opatrenia, ktoré prijme RO, môžu závisieť aj od vnútroštátnych pravidiel a postupov týkajúcich sa platobnej neschopnosti a konkurzného konania. OA by mal použiť odborný úsudok pri analýze načasovania reakcie RO na konkrétnu situáciu konkurzného konania alebo postupu v prípade platobnej neschopnosti.

mohol dospieť k záveru, že pre dané operácie nemožno splniť požiadavky článku 140 nariadenia NSU (o dostupnosti dokumentov) vzhľadom na udalosť „vyššej moci“.

RO by mal mať zoznam všetkých operácií, ktoré boli ovplyvnené a ktoré by sa následne mali vylúčiť z populácie, z ktorej sa vyberá vzorka pre OA, ak udalosť „vyššej moci“ nastala pred týmto výberom. Ak OA už vybral takéto operácie na audit na mieste a ak neexistujú realizovateľné alternatívne postupy na overenie oprávnenosti výdavkov, predpokladá sa, že vybrané operácie budú nahradené inými operáciami.

Na výpočet plánovanej miery chybovosti v takýchto prípadoch môže OA analogicky použiť vzorce navrhnuté Komisiou pre opatrenia na primeranú kontrolu. Tieto vzorce uvedené v usmernení k metódam výberu vzorky pre OA boli navrhnuté na výpočet miery chybovosti pre celú populáciu výdavkov vykázaných Komisii, zatiaľ čo časť tejto populácie bola vylúčená z dôvodu opatrení podľa článku 148 (alebo došlo k nahradeniu jednotiek vzorky)<sup>51</sup>.

### 3. Nápravné opatrenia

#### 3.1. Pojem opravenej chyby na určenie ZCMCH a audítorského stanoviska

Komisia uprednostňuje opravu každého druhu chyby. Analýza a oprava každého druhu chyby je možnosťou ktorá viac dodržiava hodnotenie chýb, ktoré sa vyžaduje v medzinárodných audítorských štandardoch, konkrétne ISA 530. OA by sa preto mal snažiť plánovať svoju prácu tak, aby členský štát mohol včas uplatniť túto možnosť pred predložením VKS.

Všetky zistené chyby vrátane náhodných, systémových, známych a neobvyklých chýb by sa mali opraviť.

Ak po zohľadnení všetkých príslušných už vykonaných opráv zostane ZCMCH nad úrovňou významnosti 2 %, znamená to zostávajúcu významnú mieru chybovosti vo výdavkoch programu. V takýchto prípadoch sa od orgánov členských štátov<sup>52</sup> očakáva, že uplatnia dodatočné finančné opravy (extrapoláciou), aby sa zabezpečilo, že ZCMCH bude nižšia alebo sa bude rovnať 2 %<sup>53</sup>, a aby mohol OA vydať audítorské stanovisko bez výhrad k zákonnosti a riadnosti výdavkov, ktoré sa majú certifikovať v programových účtoch. Okrem toho by sa mala každá identifikovaná slabina systému primerane zmierniť, aby sa zabránilo opakovaniu podobných chýb v budúcich vyhláseniach o výdavkoch.

---

<sup>51</sup> Tieto vzorce by sa mohli použiť aj na výpočet miery chybovosti, keď sa vylúčenie alebo nahradenie jednotiek vzorky uskutočnilo z iného dôvodu.

<sup>52</sup> RO alebo CO, v súlade so SRK.

<sup>53</sup> Príloha 4 obsahuje príklady výpočtu extrapolovanej finančnej opravy na zníženie zostatkového rizika na úroveň významnosti (príklady B a C.2).

Ak sa členský štát rozhodne v účtoch neuplatniť extrapolovanú opravu, OA to musí zohľadniť vo svojom audítorskom stanovisku (za vhodné by sa považovalo stanovisko s výhradou k zákonnosti a riadnosti)<sup>54</sup>.

Na účely ZCMCH a audítorského stanoviska sa chyba považuje za opravenú v týchto prípadoch:

1. Ak sa suma vykazujúca nezrovnalosti stiahla zo žiadosti o priebežnú platbu predloženú Komisii v referenčnom účtovnom roku (súvisiace opravy, ktoré sa majú vykázať v dodatku 2 k programovým účtom);

alebo

2. Ak sa suma vykazujúca nezrovnalosť odpočítala z (návrhu) programových účtov pred finalizáciou VKS (súvisiace opravy, ktoré sa majú vykázať v dodatku 8 k programovým účtom).

Sumy odpočítané z účtov podľa článku 137 ods. 2 NSU (t. j. sumy v rámci prebiehajúceho hodnotenia) sa nepovažujú za finančné opravy na účely výpočtu ZCMCH (ako je vysvetlené nižšie v oddiele IV.5). Tieto sumy však môže OA zohľadniť pri svojom audítorskom stanovisku pri posudzovaní nápravných opatrení, ktoré prijal RO/CO na riešenie zistených chýb<sup>55</sup>.

Ďalšie usmernenia k úvahám o opravách pre účely audítorského stanoviska sú uvedené v oddiele II.9, III.1 a v tomto oddiele, ako aj v oddiele 6 usmernení k auditu účtov.

OA overuje účinné opravy, ktoré vykonal RO/CO a ktoré boli nahlásené v účtoch programu prostredníctvom konečného posúdenia návrhov účtov.

### **3.2. Oprava systémových chýb**

Ak OA zistil systémové chyby a na účely VKS, OA by mal oznámiť, či:

1. Je stanovená celková suma výdavkov vykázaných Komisii ovplyvnená týmito systémovými chybami a či zodpovedné orgány pristúpili k potrebnej finančnej oprave. Vymedzenie systémovej chyby v nekontrolovaných výdavkoch môže urobiť RO pod dohľadom OA. V praxi tento dohľad znamená, že OA musí preskúmať kvalitu práce RO

---

<sup>54</sup> V nadväznosti na toto stanovisko s výhradou Komisia dôkladne posúdi tieto prípady a v prípade potreby prijme potrebné nápravné opatrenia vrátane začatia postupu finančnej opravy s možnosťou čistej finančnej opravy za predpokladu, že sú splnené podmienky uvedené v článku 145 ods. 7 NSU.

<sup>55</sup> Napr. prípady, keď OA identifikoval systémový problém a RO/CO rozhodol o odpočítaní potenciálne ovplyvnených výdavkov z účtu pre ďalšie posúdenie s cieľom jeho vyčistenia.



a poskytnúť vo VKS výslovné potvrdenie, že práca bola vykonaná v primeranom štandarde a že závery sú primerané;

2. V prípade, že systémová chyba nebola ešte pred predložením balíka uisťovacích dokumentov úplne vymedzená, či členský štát opravil aspoň súvisiace výdavky obsahujúce nezrovnalosti, ktoré už boli stanovené. Zostávajúce výdavky v neauditovanej časti populácie, ktoré sú potenciálne ovplyvnené touto systémovou chybou, sa potom môžu odpočítať od účtov podľa článku 137 ods. 2 NSU, keďže sú potrebné ďalšie overenia;

3. Či zodpovedné vnútroštátne orgány primerane riešili všetky systémové nedostatky s cieľom zmierniť riziko významných chýb v budúcich žiadostiach o platbu.

### **3.3. Oprava chýb pri použití výberu podvzoriek**

V prípadoch, keď OA počas svojich auditov operácií uplatnil výber podvzoriek a zistili sa nezrovnalosti vo výdavkoch podvzorky, orgány členských štátov by mali opraviť aspoň jednotlivé nezrovnalosti zistené orgánom auditu na základe kontrolovanej podvzorky. Okrem toho orgány členských štátov (RO/CO) môžu uplatniť ďalšie opravy s cieľom znížiť riziko neoprávnených výdavkov v účtoch (vyjadrené ZCMCH). V tejto súvislosti sa predpokladajú najmä tieto možnosti:

1. Orgány členských štátov uplatnia finančnú opravu zodpovedajúcu extrapolovanej chybe podvzorky na úroveň jednotky vzorky.
2. Orgány členských štátov stanovia a opravujú presnú sumu chyby v jednotke vzorky na základe dodatočných overení zostávajúcich výdavkov v jednotke vzorky. V prípade, že overenie nebolo v čase predloženia účtov sfinalizované, príslušné výdavky sa môžu odpočítať z účtov v dôsledku prebiehajúceho hodnotenia jeho zákonnosti a riadnosti (odkaz na článok 137 ods. 2 NSU), aby sa ďalej znížilo riziko neoprávnených výdavkov na účtoch.

V dôsledku toho sa výška opravy uplatnená na úrovni jednotky vzorky (operácia, projekt alebo žiadosť o platbu) po audite OA môže líšiť od sumy extrapolovanej chyby na úrovni jednotky vzorky, ktorá sa používa na extrapoláciu na celú populáciu.

## **4. Zostatková celková miera chybovosti (ZCMCH)**

OA by mal takisto vypočítať a vo VKS uviesť ZCMCH, t. j. zostávajúcu chybu v populácii po uplatnení príslušných finančných opráv. ZCMCH by sa mala následne porovnať s hladinou významnosti, aby sa dospelo k záveru, či sú výdavky certifikované v účtoch podstatne skreslené alebo nie.

ZCMCH zodpovedá CMCH (uplatňovanej na populáciu bez súm, ktoré sú predmetom prebiehajúceho hodnotenia a iných negatívnych súm) po odpočítaní finančných opráv, ktoré boli uplatnené pred predložením účtov členským štátom v súvislosti s chybami zistenými orgánom auditu (alebo inými opravami uplatnenými členským štátom, ak je cieľom týchto opráv znížiť riziká identifikované auditmi OA). V nasledujúcej tabuľke je uvedený príklad výpočtu ZCMCH.

*Tabuľka 2: Príklad výpočtového modelu ZCMCH so všetkými sumami, ktoré sú predmetom prebiehajúceho hodnotenia mimo vzorky, a s významnou chybou a jednotlivými opravami, ktoré chybu znížili na hladinu významnosti<sup>56</sup>*

A	populácia auditu (t. j. pozitívna populácia výberu vzorky <sup>57</sup> )	1000
B	auditované výdavky	100
C	chyby zistené v kontrolovanej vzorke	2
D	celková miera chybovosti (CMCH) po extrapolácii	2,20 %
E <sub>1</sub>	sumy podľa článku 137 ods. 2 (prebiehajúce hodnotenia)	50
E <sub>2</sub>	ostatné záporné sumy, ktorými sa odpočítavajú výdavky pôvodne vykázané v referenčnom účtovnom roku	0
F = A – E	populácia bez prebiehajúcich hodnotení (1000 – 50) a bez ďalších záporných súm, ktorými sa odpočítavajú výdavky pôvodne vykázané v referenčnom účtovnom roku <sup>58</sup>	950
G = D * F	sumy vystavené riziku (2,2 % * 950)	20,9
H	finančné opravy týkajúce sa chýb zistených orgánom auditu alebo uplatnených riadiacim orgánom/certifikačným orgánom, ak tieto opravy majú za cieľ znížiť riziká identifikované auditmi orgánu auditu <sup>59</sup>	2
I = F – H	suma certifikovaná v účtoch (950 – 2)	948
J = G – H	zostatková suma vystavená riziku (20,9 – 2)	18,9

<sup>56</sup> Príloha 4 obsahuje ďalšie príklady ilustrujúce výpočet zostatkového rizika a vplyv rôznych negatívnych jednotiek vzorky na jeho výpočet.

<sup>57</sup> Pozri usmernenie k metódam výberu vzorky.

<sup>58</sup> Na účely zjednodušenia sa v tomto príklade predpokladá, že takéto sumy neexistujú. Opravy zahrnuté do hodnoty H a opravy, ktoré sa už odpočítali od pozitívnej populácie pri stanovovaní populácie auditu pod hodnotou A (pozri usmernenie k metódam výberu vzorky, oddiel 4.6), by nemali byť súčasťou týchto súm.

<sup>59</sup> Extrapolované opravy alebo opravy súvisiace so systémovými chybami.

K = J/I	zostatková celková miera chybovosti (ZCMCH)	1,99 % (≤ 2,0 %)
---------	---	---------------------

Príklad uvedený v tabuľke 2 je založený na najjednoduchšom scenári, podľa ktorého OA nezistil a nevymedzil systémové chyby ani známe chyby mimo vzorky v rámci svojich auditov operácií (t. j. kde CMCH tvoria iba projektované náhodné chyby a oprava jednotlivých chýb je dostatočná na to, aby sa ZCMCH dostala pod hladinu významnosti)<sup>60</sup>.

Hodnoty uvedené v tabuľke by sa mali stanoviť takto:

**Hodnota A:** pozitívna populácia, z ktorej OA vyberá svoju vzorku pre audity operácií.

**Hodnota B:** výdavky kontrolované v rámci vzorky (v prípade výberu podvzorky by sa mali hodnotiť len výdavky, ktoré boli skutočne predmetom auditu).

**Hodnota C:** všetky chyby zistené OA vo vzorke.

**Hodnota D:** celková miera chybovosti (celková chybovosť extrapolovaná na celú kontrolovanú populáciu).

**Hodnota E:** súčet hodnôt E<sub>1</sub> a E<sub>2</sub>.

**Hodnota E<sub>1</sub>:** sumy odpočítané z účtov v dôsledku prebiehajúceho hodnotenia zákonnosti a riadnosti príslušných výdavkov.

**Hodnota E<sub>2</sub>:** iné záporné sumy, ktorými sa odpočítavajú výdavky pôvodne vykázané v referenčnom účtovnom roku (pokiaľ sa už neodpočítali od populácie pozitívnych hodnôt pri zostavovaní pozitívnej populácie A). Takéto záporné sumy môžu zahŕňať:

- Finančné opravy týkajúce sa iných nezrovnalostí, ako sú tie, ktoré sú zahrnuté v hodnote H, napríklad:
  - opravy z overení zo strany riadiaceho orgánu vykonaných na výdavkoch predtým vykázaných v žiadosti o platbu za referenčný účtovný rok, alebo
  - finančné opravy súvisiace s konkrétnymi prípadmi nezrovnalostí, ktoré už boli zistené a riešené pred tým, ako OA vybral vzorku, ak boli odpočítané od sumy vykázanej EK.
- Zrážky, ktoré nesúvisia s nezrovnalosťami, napríklad opravy administratívnych chýb (ako napr. stornovacie záznamy na účtoch, ktoré nezodpovedajú finančným opravám), prevod operácií z jedného programu do druhého (alebo v rámci programu) alebo rozhodnutia riadiaceho orgánu o zrušení projektu.

<sup>60</sup> Pre prípady CMCH, ktoré zahŕňajú systémovú chybu, sú príslušné informácie uvedené v oddiele IV.3.2.

V tejto súvislosti treba brať na vedomie, že záporné sumy, ktorými sa sťahovali výdavky z predchádzajúcich účtovných rokov, nie je možné zahrnúť do výpočtu zostatkového rizika.

**Hodnota F:** populácia auditu (hodnota A) bez súm, ktoré sú predmetom prebiehajúceho hodnotenia (hodnota  $E_1$ ), a ostatných záporných súm, ktorými sa odpočítavajú výdavky pôvodne vykázané v referenčnom účtovnom roku (hodnota  $E_2$ ).

**Hodnota G:** výdavky vystavené riziku nezohľadňujúce žiadne finančné opravy vyplývajúce z auditov OA.

**Hodnota H:** uplatnené finančné opravy v dôsledku auditov OA znižujúce sumy vystavené riziku v populácii. Takéto opravy môžu zahŕňať:

- Finančné opravy vykonané z dôvodu auditov operácií zo strany OA.

Takéto opravy sa zvyčajne uplatňujú po určení CMCH (napr. oprava súvisiaca s individuálnymi náhodnými chybami a systémovými chybami). Finančné opravy uplatňované členským štátom po tom, ako OA vybral svoju vzorku, sa však tiež môžu zahrnúť do hodnoty H, ak tieto opravy majú za cieľ znížiť riziká identifikované auditmi operácií zo strany OA. Typickým príkladom by boli opravy vykonané na základe práce RO pri určovaní rozsahu systémových nezrovnalostí, ktoré OA zistil v rámci svojich auditov operácií.

Všetky opravy zahrnuté do výpočtu ZCMCH pod hodnotou H ako výsledok auditov operácií by sa mali uviesť v stĺpci F tabuľky v oddiele 10.2. VKS (Výsledky auditov operácií):

Tabuľka 3

Fond	Číslo CCI programu	Názov programu	A	B		C		D	E	F	G	H	I
			Suma v EUR zodpovedajúca populácii, z ktorej bola vybraná vzorka (*)	Suma (€)	v % (€)	% pokrytých operácií	% pokrytých výdavkov	Suma výdavkov z náhodnej vzorky, pri ktorých sa zistili nezrovnalosti	Celková miera chybovosti (€)	Opravy vykonané v dôsledku celkovej miery chybovosti	Zostatková celková miera chybovosti	Iné výdavky, ktoré boli podrobené auditu (€)	Suma iných výdavkov, ktoré boli podrobené auditu a pri ktorých sa zistili nezrovnalosti

Príslušné opravy uvedené v stĺpci F by mali zodpovedať sumám uvedeným v poslednom riadku dodatkov 2 a 8 účtov.

- Vykonané finančné opravy vo vzťahu k známym chybám mimo kontrolovanej vzorky.
- Finančné opravy vykonané pre chyby zistené orgánom auditu počas systémových auditov (vrátane tematických auditov).

Chyby zistené počas systémových auditov (kontrolné testovanie) sa nepripočítavajú k celkovej chybe (CMCH), ale mali by sa opraviť a uviesť v oddiele 4 VKS a môžu sa zohľadniť pri výpočte ZCMCH pod hodnotou H.

Okrem odborného úsudku, ktorý sa uplatňuje pri zvažovaní finančných opráv, ktoré sa majú začleniť do výpočtu pod hodnotou H, by mal mať OA primeranú istotu, že finančné opravy sú skutočne konečnými opravami vyplývajúcimi z auditov OA a nie sú to výdavky v rámci prebiehajúceho hodnotenia ani iné zrážky uvedené pod hodnotou E.

Záporné sumy súvisiace so stiahnutím výdavkov z predchádzajúcich účtovných rokov nemožno začleniť do hodnôt E a H.

**Hodnota I:** suma, ktorá sa má potvrdiť v účtoch, okrem prípadných dodatočných opráv s cieľom znížiť v prípade potreby ZCMCH na 2 % alebo menej.

**Hodnoty J a K:** tieto hodnoty poskytujú informácie o zostatkovom riziku vo výdavkoch certifikovaných v účtoch (v absolútnej výške a v percentách, t. j. ZCMCH).

## 5. Výpočet CMCH/ZCMCH a sumy v rámci prebiehajúceho hodnotenia zákonnosti a riadnosti príslušných výdavkov (článok 137 ods. 2 NSU)

Pojem súm, ktorých zákonnosť a riadnosť je predmetom prebiehajúceho hodnotenia, sa zavádza v článku 137 ods. 2 nariadenia č. 1303/2013. V článku 137 ods. 2 sa uvádza:

*„2. Ak členský štát vylúči zo svojich účtov výdavky, ktoré v minulosti už boli zahrnuté do žiadosti o priebežnú platbu za účtovný rok, pretože sú predmetom prebiehajúceho hodnotenia ich oprávnenosti a správnosti, všetky takéto výdavky alebo ich časť, ktoré sa následne uznajú*

*za zákonné a správne, možno zahrnúť do žiadosti o priebežnú platbu týkajúcej sa nasledujúcich účtovných rokov.“*

Pri riešení súm, ktorých zákonnosť a riadnosť je predmetom prebiehajúceho hodnotenia, by sa mali dodržiavať tieto všeobecné zásady vzhľadom na výpočet CMCH/ZCMCH:

- Všetky audity operácií sa musia vykonať a ich výsledky sa musia zohľadniť pri výpočte CMCH, pričom CMCH by sa mala projektovať tak, ako je vysvetlené v usmernení k metódam výberu vzorky.
- Extrapolácia chýb zo vzorky OA nie je závislá od klasifikácie niektorých súm ako súm, ktoré sú predmetom prebiehajúceho hodnotenia, a to ani v prípadoch, keď ešte nie je ukončené námietkové konanie pri auditoch operácií vykonávaných OA, ako sa vysvetľuje nižšie.
- ZCMCH odráža iba zostatkové riziko v rámci výdavkov certifikovaných v účtoch. Na účely výpočtu ZCMCH sa preto sumy, ktoré sú predmetom prebiehajúceho hodnotenia (pri uplatňovaní článku 137 ods. 2), majú z populácie odstrániť.
- Ak sa členský štát rozhodne vylúčiť z programových účtov časť výdavkov populácie v dôsledku prebiehajúceho hodnotenia zákonnosti a riadnosti týchto výdavkov, takto vylúčená suma, ktorá je predmetom prebiehajúceho hodnotenia by nemala zahŕňať žiadnu sumu finančnej opravy vykonanej po zistení chyby zo strany OA<sup>61</sup>.

Príklady modelov výpočtu ZCMCH so sumami, ktoré sú predmetom prebiehajúceho hodnotenia, sú uvedené v prílohe 4.

Okrem toho, pokiaľ ide o stanovenie súm, ktoré sú predmetom prebiehajúceho hodnotenia ( $E_1$ ), a spracovanie chýb z auditov operácií vykonávaných orgánom auditu a pokiaľ ide o výpočet CMCH a ZCMCH, OA by mal uplatňovať tento prístup vo vzťahu k výsledkom auditov operácií:

---

<sup>61</sup> Príklad: V operácii vo výške 5 000 EUR zistil OA chybu vo výške 1 000 EUR, na základe ktorej CO rozhodol o stiahnutí sumy 1 000 EUR z účtov. Riadiaci orgán sa zároveň rozhodol vylúčiť z účtov všetky operácie z jednej prioritnej osi v celkovej výške vykázaných výdavkov 200 000 EUR (vrátane spornej operácie vo výške 5 000 EUR) na posúdenie rizika súvisiaceho s podmienkami štátnej pomoci. V tomto prípade by suma, ktorá má byť dočasne stiahnutá z dôvodu prebiehajúceho hodnotenia, mala byť 199 000 EUR (200 000 EUR – 1 000 EUR opravy na jednotlivú operáciu so zistenou chybou).

**a) Sumy chýb uvedených v záverečnej audítorskej správe OA (finalizované audity operácií):**

- Do výpočtu CMCH by sa mali zahrnúť všetky sumy obsahujúce nezrovnalosti zistené počas auditov operácií s výnimkou známych chýb a opravených neobvyklých chýb (hodnota C v tabuľke 2, oddiel IV.4).
- Akékoľvek uplatnené zodpovedajúce finančné opravy, t. j. individuálne, ako aj akékoľvek extrapolované opravy, odpočítané z účtov, prispievajú k výpočtu ZCMCH (a zohľadňujú sa pod hodnotou H v tabuľke 2). Takéto opravy sa považujú za definitívne, a preto ich nemožno považovať za prebiehajúce hodnotenie a nemali by sa zahrnúť do hodnoty E v tabuľke 2.
- Ak sa príslušné finančné opravy neuplatnia, t. j. neodpočítajú sa z účtov (napr. v dôsledku toho, že RO/CO nesúhlasí so zistením auditu alebo odporúčaním na opravu), OA ich pri výpočte ZCMCH nezohľadní. Toto by mal OA uviesť vo VKS a zohľadniť pri audítorskom stanovisku OA.

**b) Predbežné sumy chýb (nedokončené audity operácií):**

Takéto prípady by sa mali vyskytnúť len výnimočne<sup>62</sup>, keďže zodpovedný OA by mal naplánovať svoje audity operácií tak, aby umožnil dokončiť audítorskú prácu včas na finalizáciu VKS a na vydanie riadne podloženého audítorského stanoviska v rámci balíka uisťujúcich dokumentov.

- Všetky sumy chýb zodpovedajúce maximálnej predbežnej chybe zistenej v operácii a uvedených v návrhoch audítorských správ OA<sup>63</sup> by mali byť zahrnuté do výpočtu CMCH (hodnota C v tabuľke 2).
- Pokiaľ ide o výpočet ZCMCH, takéto sumy potenciálnych chýb by sa mali považovať za sumy, ktoré sú predmetom prebiehajúceho hodnotenia (t. j. odpočítané z účtov na základe článku 137 ods. 2 NSU a zahrnuté v hodnote E<sub>1</sub> v tabuľke 2), pokiaľ sa orgány členských štátov nerozhodnú odpočítať tieto sumy ako konečné finančné opravy (potom zahrnuté v hodnote H v tabuľke 2).
- Ako už bolo uvedené v oddiele II.5, akékoľvek extrapolované finančné opravy, ktoré sa uplatnili s cieľom znížiť ZCMCH na 2 % alebo menej, sa považujú za konečné. To sa

---

<sup>62</sup> Výnimočná situácia, ktorá môže spochybníť správne fungovanie KP 16 OA, základnej kľúčovej požiadavky na účinné fungovanie SRK [pozri článok 30 nariadenia (EÚ) č. 480/2014].

<sup>63</sup> V prípadoch, keď návrh audítorskej správy ešte nebol vydaný, mala by sa zohľadniť výška maximálnej úrovne potenciálnej chyby odhadnutej na základe práce, ktorú už OA vykonal. V prípade, že OA zatiaľ nevykonal žiadnu audítorskú prácu na daných výdavkoch, mala by sa zväziť predbežná chyba 100 %.

vzťahuje aj na prípady, keď bola CMCH/ZCMCH vypočítaná vrátane predbežných súm chýb v dôsledku nedokončených auditov/námietkového konania o operácii. Výsledné extrapolované finančné opravy preto nemožno neskôr revidovať, aj keď sa následne v záverečnej audítorskej správe OA konštatuje, že auditované výdavky príslušnej operácie sú oprávnené<sup>64</sup>.

---

<sup>64</sup> Je preto vzhľadom na ročný výpočet zostatkového rizika dôležité zabezpečiť, aby sa audity operácií plánovali a organizovali tak, aby mal OA konečnú CMCH v stanovenej lehote pre účty.



## PRÍLOHA 1 – ODDIEL 10.1 „VÝSLEDKY SYSTÉMOVÝCH AUDITOV“ VZORU VKS

Subjekt podrobený auditu	Fond (viacfondový OP)	Názov auditu	Dátum záverečnej auditorskej správy	Operačný program: [CCI a názov OP]													Celkové posúdenie (kategórie 1, 2, 3, 4) [podľa tabuľky 2 – príloha IV k nariadeniu (EÚ) č. 480/2014]	Pripomienky
				Kľúčové požiadavky (podľa potreby) [podľa tabuľky 1 – príloha IV k nariadeniu (EÚ) č. 480/2014]														
				KP 1	KP 2	KP 3	KP 4	KP 5	KP 6	KP 7	KP 8	KP 9	KP 10	KP 11	KP 12	KP 13		
RO																		
Sprostredkovateľský(-é) orgán(-y)																		
CO																		

Poznámka: Sivé časti uvedenej tabuľky sa týkajú kľúčových požiadaviek, ktoré sa neuplatňujú na subjekt podrobený auditu.

## PRÍLOHA 2 – ODDIEL 10.2 „VÝSLEDKY AUDITOV OPERÁCIÍ“ VZORU VKS

Fond	Číslo CCI programu	Názov programu	A		B		C		D	E	F	G	H	I
			Suma v EUR zodpovedajúc a populácii, z ktorej bola vybratá vzorka <sup>65</sup>	Výdavky za účtovný rok podrobené auditu na základe náhodnej vzorky	Suma <sup>70</sup>	% <sup>71</sup>	% pokrytých operácií	Pokrytie neštatistickej náhodnej vzorky <sup>66</sup>						

<sup>65</sup> Stĺpec „A“ sa týka populácie, z ktorej bola vybratá náhodná vzorka, t. j. celková suma oprávnených výdavkov zanesená do účtovného systému certifikačného orgánu, ktorá bola zaradená do žiadostí o platbu predložených Komisii (podľa článku 137 ods. 1 písm. a) nariadenia (EÚ) č. 1303/2013), po odpočítaní záporných jednotiek vzorky, ak existujú. Napr. ak bolo vykázanych 23 miliónov EUR ako oprávnené výdavky a táto suma obsahuje 3 milióny EUR záporných jednotiek vzorky, potom suma, ktorá sa má uviesť v stĺpci A je 26 miliónov EUR, keďže zodpovedá populácii kladných súm. V prípade potreby sa uvedú vysvetlenia v oddiele 5.4.

<sup>66</sup> Odkazuje na hranice minimálneho pokrytia stanovené v článku 127 ods. 1 poslednom pododseku nariadenia (EÚ) č. 1303/2013, keď sa používa neštatistická metóda výberu vzorky. Požiadavka 10 % vykázanych výdavkov odkazuje na výdavky vo vzorke nezávisle od použitia podvzoriek. To znamená, že vzorka musí zodpovedať minimálne 10 % vykázanych výdavkov, avšak v prípade použitia podvzoriek by výška výdavkov, ktoré boli skutočne podrobené auditu, mohla byť nižšia.

<sup>67</sup> Celková miera chybovosti je súčet predpokladaných náhodných chýb a prípadne systémových chýb a neopravených neobvyklých chýb vydelení populáciou, ako sa stanoví v článku 28 ods. 14 DNK. Ak vykázané výdavky obsahujú záporné jednotky vzorky, treba s nimi zaobchádzať ako s oddelenou populáciou. V tomto prípade sa CMCH počíta vzťahu k populácii kladných jednotiek vzorky. CMCH sa počíta pred uplatnením finančných opráv vo vzťahu k auditovanej vzorke alebo populácii, z ktorej bola vzorka vybratá. Ak sa náhodná chyba týka viac ako jedného fondu alebo programu, celková (vypočítaná) miera chybovosti uvedená v stĺpci „E“ sa týka celej populácie. Ak sa používa stratifikácia, ďalšie informácie podľa strata sa uvedú v oddiele 5.7.

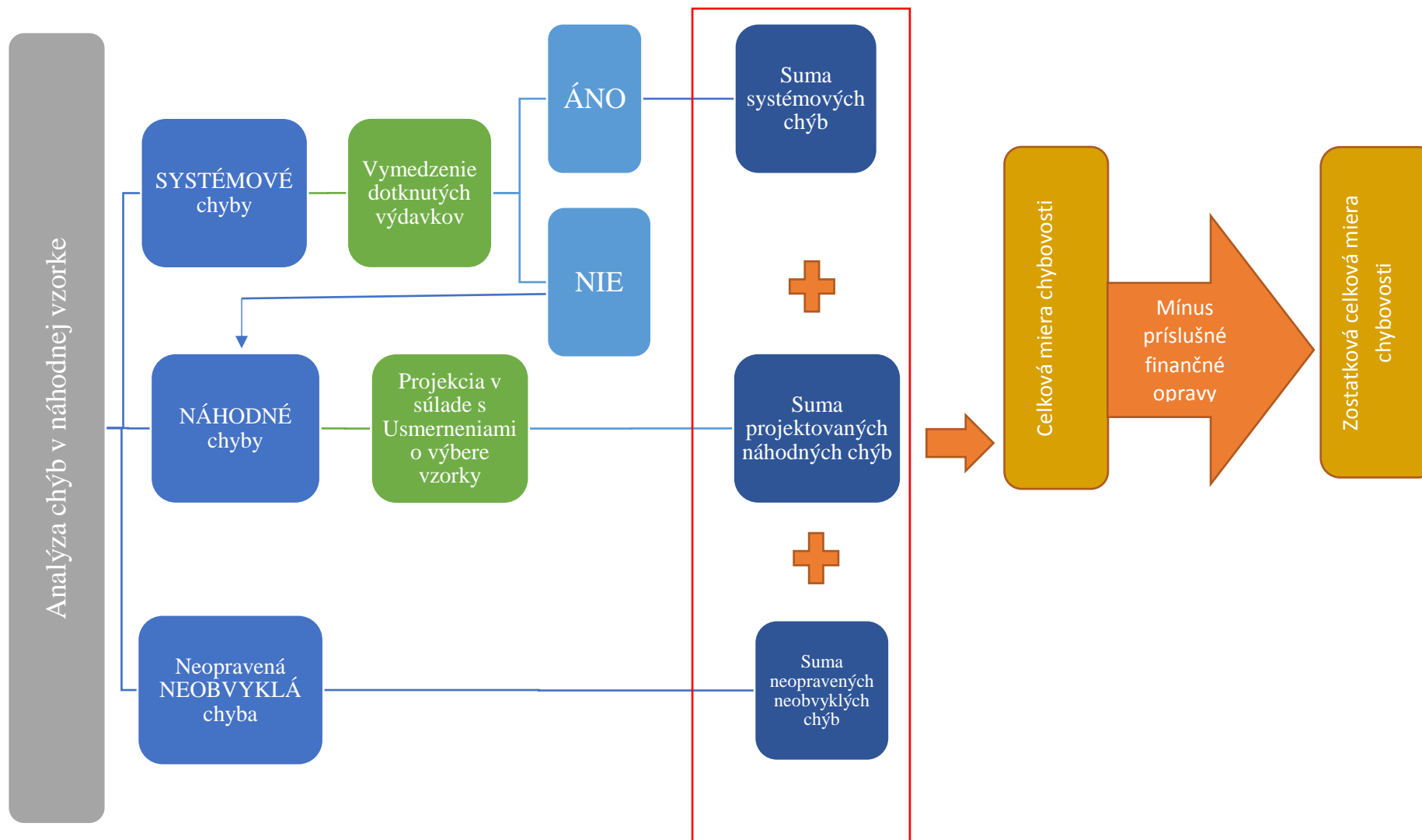
<sup>68</sup> Pozri ďalšie vysvetlenia o ZCMCH v oddiele 5 tohto usmernenia.

<sup>69</sup> V prípade potreby sa stĺpec „H“ týka výdavkov auditovaných kontexte doplnkovej vzorky.

<sup>70</sup> Suma kontrolovaných výdavkov (v prípade výberu podvzorky podľa článku 28 ods. 9 nariadenia (EÚ) č. 480/2014 sa do tohto stĺpca uvedie len suma výdavkových položiek, ktoré boli skutočne podrobené auditu podľa článku 27 uvedeného nariadenia).

<sup>71</sup> Percentuálny podiel výdavkov podrobených auditu vo vzťahu k populácii.

### PRÍLOHA 3 – GRAF CELKOVEJ MIERY CHYBOVOSTI A ZOSTATKOVEJ CELKOVEJ MIERY CHYBOVOSTI



**PRÍLOHA 4 – PRÍKLADY VÝPOČTU ZCMCH**

**PRÍLOHA 5 – TYPOLÓGIA PROJEKTOVÝCH ZISTENÍ**