



EURÓPSKA KOMISIA

Európske štrukturálne a investičné fondy

Usmernenia pre členské štáty
o stratégii auditu

(Programové obdobie 2014 – 2020)

VYHLÁSENIE O ODMIETNUTÍ ZODPOVEDNOSTI: Tento dokument vypracovali útvary Komisie. Na základe platných právnych predpisov EÚ tento dokument poskytuje technické usmernenia pre spolupracovníkov a ďalšie subjekty zapojené do monitorovania, kontroly alebo vykonávania 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 útvaram Komisie vysvetlenia a interpretácie ku uvedeným predpisom v záujme uľahčenia vykonávania programov a podpory osvedčených postupov. Toto usmernenie nemá vplyv na výklad Súdneho dvora a Všeobecného súdu ani na rozhodnutia Komisie.

OBSAH

ZOZNAM SKRATIEK	3
I. SÚVISLOSTI	4
1. Odkazy na právne predpisy	4
2. Účel usmernení.....	4
II. USMERNENIE	5
1. Úvod.....	5
2. Posúdenie rizika	10
3. Metodika.....	10
3.1 Prehľad	10
3.2 Audity týkajúce sa fungovania systémov riadenia a kontroly (systemové audity)	11
3.3 Audity operácií.....	15
3.4 Audity účtov	17
3.5 Overenie vyhlásenia hospodáriaceho subjektu.....	17
4. Plánovaná audítorská práca	18
5. Zdroje	18
III. PRÍKLAD VZORU TABULKY PRE POSÚDENIE RIZIKA (VZOR SI UPRAVÍ ORGÁN AUDITU)	20
IV. MODEL MIERY ISTOTY.....	21
V. INDIKATÍVNY HARMONOGRAM AUDÍTORSKÝCH PRÁC.....	22

ZOZNAM SKRATIEK

OA	Orgán auditu
VKS	Výročná kontrolná správa
auditný subjekt	Subjekt, ktorý vykonáva audity v rámci pôsobnosti orgánu auditu, ako sa uvádza v článku 127 ods. 2 nariadenia o spoločných ustanoveniach
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 ¹
VNK	Vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) 2015/207 z 20. januára 2015 ²
NSU	Nariadenie o spoločných ustanoveniach (nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 1303/2013 zo 17. decembra 2013) ³
EŠIF	EŠIF znamená všetky európske štrukturálne a investičné fondy. Tieto usmernenia platia pre všetky EŠIF s výnimkou Európskeho poľnohospodárskeho fondu pre rozvoj vidieka (EPFRV)
EÚS	Európska územná spolupráca (nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 1299/2013 zo 17. decembra 2013)
SO	Sprostredkovateľský orgán
RO	Riadiaci orgán
System riadenia a kontroly	System riadenia a kontroly

¹ http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2014.138.01.0005.01.SLK.

² <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015R0207&rid=1>.

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

I. SÚVISLOSTI

1. Odkazy na právne predpisy

Predpis	Články
Nariadenie (EÚ) č. 1303/2013 Nariadenie o spoločných ustanoveniach <i>(ďalej len „nariadenie o spoločných ustanoveniach“)</i>	Článok 127 ods. 4 – Funkcie orgánu auditu
Nariadenie (EÚ) 2015/207 Vykonávacie nariadenie Komisie (ďalej len „vykonávacie nariadenie Komisie“)	Článok 7 ods. 1 a príloha VII (Vzor stratégie auditu)

2. Účel usmernení

Cieľom tohto dokumentu je poskytnúť usmernenia orgánu auditu zodpovednému za vypracovanie stratégie auditu (ďalej len „stratégia“) podľa článku 127 ods. 4 nariadenia o spoločných ustanoveniach. Tieto usmernenia sa vzťahujú na fondy EŠIF s výnimkou fondu EPFRV a dodržia štruktúru vzoru stratégie auditu vymedzeného v prílohe VII k vykonávaciemu nariadeniu Komisie.

V týchto usmerneniach sa uvádzajú odporúčania Komisie pre rôzne časti stratégie. Tieto odporúčania nie sú založené len na uvedených ustanoveniach, ale vychádzajú aj zo skúseností Komisie so stratégiami auditu v predchádzajúcom programovom období, existujúcich medzinárodne uznávaných audítorských štandardov a najlepších postupov.

Stratégia je stavebným kameňom v modeli miery istoty pre EŠIF (s výnimkou fondu EPFRV), keďže ide o plánovací dokument, v ktorom sa stanovuje metodika auditu, metóda výberu vzorky na audity operácií a plán auditov na prvé tri účtovné roky⁴ a ktorý sa musí aktualizovať každý rok od roku 2016 do roku 2024 vrátane.

Orgán auditu počas programového obdobia 2014 – 2020 nie je povinný postúpiť stratégiu Komisii na posúdenie a predbežné schválenie. V článku 127 ods. 4 nariadenia o spoločných ustanoveniach sa však vyžaduje, aby orgán auditu predložil Komisii stratégiu auditu na jej žiadosť. Táto stratégia bude kľúčovým prvkom programu výročných koordinačných stretnutí podľa článku 128 ods. 3 nariadenia o spoločných ustanoveniach. Komisia v súvislosti so svojimi auditmi na mieste môže posúdiť aj kvalitu informácií uvedených v stratégii, vrátane

⁴ Podľa vymedzenia v článku 2 ods. 29 nariadenia (EÚ) č. 1303/2013.

príslušnej dokumentácie a vysvetlení odborného posúdenia, ktoré orgán auditu použil pri zostavovaní stratégie.

II. USMERNENIE

V každom z nasledujúcich oddielov je text vložený v rámečku úryvok z príslušného oddielu vzoru stratégie auditu (príloha VII k vykonávaciemu nariadeniu Komisie).

1. Úvod

Tento oddiel musí obsahovať tieto informácie:

– *Identifikácia operačného programu (názov a CCF⁵), fondov a období, na ktoré sa vzťahuje stratégia auditu.*

– *Identifikácia orgánu auditu, ktorý zodpovedá za vypracovanie, monitorovanie a aktualizáciu stratégie auditu a identifikácia všetkých ostatných subjektov, ktoré sa podieľali na tomto dokumente.*

– *Odkaz na status orgánu auditu (národný, regionálny alebo miestny subjekt verejnej správy) a subjekt, v ktorom sa nachádza.*

– *Odkaz na mandát, chartu auditu alebo vnútroštátne právne predpisy (v príslušných prípadoch), ktorými sa stanovujú funkcie a povinnosti orgánu auditu a iných subjektov, ktoré vykonávajú audit v rámci jeho zodpovednosti.*

Prvá stratégia auditu sa dokončí do ôsmich mesiacov od prijatia príslušného programu a táto stratégia sa bude vzťahovať na prvé tri účtovné roky, ako to vyplýva z článku 127 ods. 4 nariadenia o spoločných ustanoveniach. V prípade, že sa jedna stratégia auditu predkladá pre niekoľko programov so spoločným systémom riadenia a kontroly, takáto stratégia auditu sa môže dokončiť do ôsmich mesiacov od prijatia posledného programu za predpokladu, že stratégia sa zavedie včas, aby orgán auditu mohol vykonávať svoju činnosť a aby mohol v zákonnej lehote vypracovať audítorské stanovisko.

Orgán auditu by sa mal vopred dohodnúť s riadiacim orgánom a certifikačným orgánom na časovom rámci na prípravu účtov v spojení s procesom auditu, pričom sa zohľadní potreba zabezpečiť včasné predloženie výročnej kontrolnej správy vysokej kvality a audítorského stanoviska v súlade s článkom 127 ods. 5 nariadenia o spoločných ustanoveniach. Okrem toho by mal riadiaci orgán orgánu auditu sprístupniť kópiu svojho vyhlásenia hospodáriaceho subjektu a ročného súhrnu záverečných audítorských správ a vykonaných kontrol vrátane analýzy povahy a obsahu chýb a nedostatkov zistených v systémoch, spoločne s podrobnosťami o nápravných opatreniach prijatých alebo plánovaných na základe týchto chýb a nedostatkov. Členský štát (napr. na úrovni vlády alebo na ministerskej úrovni alebo na inej úrovni, ktorú vnútroštátne orgány považujú za primeranú) by mal stanoviť vnútorné lehoty na prenos dokumentov medzi vnútroštátnymi orgánmi na účel plnenia ich príslušných povinností.

⁵ Uvedte programy, na ktoré sa vzťahuje spoločný systém riadenia a kontroly, v prípade, že sa pre dotknuté programy pripravuje jedna stratégia auditu podľa článku 127 ods. 4 nariadenia o spoločných ustanoveniach.

V prípade, že sa pre spoločný systém riadenia a kontroly predstaví jedna stratégia auditu, odporúča sa, aby sa vnútroštátne orgány (napr. riadiaci orgán, certifikačný orgán, národný koordinačný orgán) zhodli s orgánom auditu, že skutočne existuje takýto spoločný systém, keďže toto rozhodnutie má vplyv na výber vzoriek a na projekciu výsledkov vzoriek na všetky programy, na ktoré sa vzťahuje tento systém. Spoločný systém možno považovať za existujúci, ak ten istý systém riadenia a kontroly podporuje činnosti viacerých programov. Kritérium, ktoré treba zohľadniť, je prítomnosť rovnakých hlavných prvkov kontroly, t. j. keď budú v podstate rovnaké pre súbor programov tieto prvky: i) opis úloh každého subjektu zapojeného do riadenia a kontroly a rozdelenie úloh v rámci každého subjektu; ii) postupy na zabezpečenie správnosti a pravidelnosti vykázaných výdavkov vrátane v prípade potreby primeraného audítorského záznamu (audit trail) sprostredkovateľských orgánov a dohľadu nad nimi. Existencia spoločných úrovní rizika (napríklad podobné sprostredkovateľské orgány v rámci niekoľkých programov so spoločným rizikom spojeným s typom sprostredkovateľského orgánu) môže byť tiež činiteľ, ktorý treba zohľadniť pri určovaní existencie spoločného systému. Programy Európskej územnej spolupráce by sa z dôvodu ich osobitostí, najmä pre účasť aspoň dvoch členských štátov, nemali považovať za vhodné na spoločný systém riadenia a kontroly spolu s hlavnými programami. Preto by sa stratégia programu Európskej územnej spolupráce mala vypracúvať samostatne, aj keď subjekty zapojené do ich systému riadenia a kontroly sú rovnaké ako v prípade hlavných programov.

Podľa vymedzenia v prílohe IX k vykonávaciemu nariadeniu Komisie by sa zmeny stratégie auditu mali zverejniť v oddiele 3 výročnej kontrolnej správy. Medzi faktory, ktoré treba zohľadniť pri revízii stratégie, patria zmeny v systéme riadenia a kontroly, napríklad zmeny súvisiace s nápravnými opatreniami požadovanými podľa článku 124 ods. 5 nariadenia o spoločných ustanoveniach v súvislosti s postupom určenia, opätovné rozdelenie úloh orgánu auditu, riadiaceho orgánu, certifikačného orgánu medzi ostatné vnútroštátne orgány, zmeny v organizačnej štruktúre, ako je rozdelenie ministerstva, veľké zmeny v oblasti zamestnancov alebo nové IT systémy atď.

Odporúča sa, aby orgán auditu v tomto oddiele vysvetlil, ako bola vypracovaná stratégia auditu (najmä pokiaľ ide o príspevky iných subjektov), a zavedené opatrenia na monitorovanie a aktualizáciu dokumentu. Dokumentáciu týkajúcu sa vypracovania, monitorovania a aktualizácie stratégie by si mal orgán auditu ponechať ako referenčnú dokumentáciu. Ak sa auditné subjekty podieľali na tvorbe stratégie, orgán auditu musí zabezpečiť, aby ich ciele boli v súlade s cieľmi stratégie, keďže orgán auditu preberá zodpovednosť za konečnú koordináciu a kvalitu práce. Tento proces môže zahŕňať písomné pokyny, pravidelné stretnutia alebo iné prostriedky, ktoré sa považujú za užitočné. To platí najmä pre programy Európskej územnej spolupráce, ak sa audit vykoná v niekoľkých členských štátoch.

Pokiaľ ide o finančné nástroje vykonávané Európskou investičnou bankou v súlade s článkom 38 ods. 4 písm. b) bodu i) nariadenia o spoločných ustanoveniach a ako sa stanovuje v článku 9 ods. 3 delegovaného nariadenia Komisie, orgán auditu poverí firmu, ktorá pôsobí v rámci spoločného rámca zavedeného Komisiou na vykonávanie auditov príslušných operácií. Komisia práve aktualizuje súčasný spoločný rámec pre audit a prerokuje ho s členskými štátmi. Zatiaľ je orgán auditu vyzvaný na konzultácie s Komisiou, a ak sa takýto typ finančných nástrojov už vykonáva, orgán auditu by mal v tejto veci požiadať Komisiu o radu týkajúcu sa metodiky, a to bez toho, aby bol dotknutý článok 9 ods. 4 uvedeného nariadenia. Stratégia auditu by mala obsahovať plány orgánu auditu v tejto veci; keď rámec nadobudne účinnosť, orgán auditu by mal primerane aktualizovať stratégiu, pričom v nasledujúcej výročnej kontrolnej správe sa uvedú príslušné úpravy.

V súvislosti s finančnými nástrojmi podľa článku 38 ods. 1 písm. a) nariadenia o spoločných ustanoveniach sa v stratégii auditu orgánu auditu musí zohľadniť skutočnosť, že orgán auditu nemôže vykonávať audity týchto operácií na mieste a svoje stanovisko bude musieť vypracovať na základe pravidelných správ o kontrole, ktoré predložia subjekty poverené vykonávaním týchto finančných nástrojov v súlade s článkom 40 ods. 1 nariadenia o spoločných ustanoveniach.

Orgán auditu by mal mať jasný mandát na vykonanie auditu v súlade s článkom 127 nariadenia o spoločných ustanoveniach. Tento mandát je zvyčajne doložený v charte auditu⁶, ak už mandát nebol stanovený vo vnútroštátnych právnych predpisoch. Ak sa charta auditu vzťahuje na audit ako celok, mandát, ktorý špeciálne súvisí s úlohou orgánu auditu, by sa mal začleniť do tejto charty a orgán auditu by ho mal oficiálne uznať. Silná charta auditu pomáha zvyšovať nezávislosť orgánu auditu.

V prípade Európskej územnej spolupráce by sa špecifické prvky úloh a povinností každého zo subjektov auditu (orgán auditu, skupina audítorov a ostatné auditné subjekty) mali opísať v rokovacom poriadku a stratégia auditu by sa mala odvolávať na tieto pravidlá. V prípade, že orgán auditu je oprávnený priamo vykonávať svoje úlohy na celom území, na ktoré sa program vzťahuje, v týchto pravidlách sa uvedie, či sa dohodlo, že národný audítor (každého členského štátu alebo tretej krajiny zúčastňujúcej sa na programe) sa môže pripojiť k orgánu auditu pri auditoch na mieste, ak je to relevantné. V prípade, že každý členský štát alebo tretia krajina sú zodpovedné za vykonávanie funkcií podľa článku 127 nariadenia o spoločných ustanoveniach, malo by sa pre každý členský štát alebo tretiu krajinu zapojenú do programu Európskej územnej spolupráce jasne opísať, kto a ako zašle výsledky auditov na ich území orgánu auditu, aby tento orgán mohol vykonať posúdenie.

Tento oddiel musí obsahovať tieto informácie:

Potvrdenie orgánu auditu o tom, že subjekty, ktoré vykonávajú audity na základe článku 127 ods. 2 nariadenia (EÚ) č. 1303/2013, sú v požadovanej miere funkčne nezávislé [a organizačne nezávislé v príslušných prípadoch podľa článku 123 ods. 5 nariadenia (EÚ) č. 1303/2013].

Nezávislosť znamená neexistenciu podmienok, ktoré ohrozujú schopnosť orgánu auditu vykonávať jeho povinnosti podľa článku 127 nariadenia o spoločných ustanoveniach objektívnym spôsobom. Na dosiahnutie úrovne nezávislosti potrebnej na účinné vykonávanie jeho povinností orgán auditu musí mať priamy a neobmedzený prístup k vrcholovému manažmentu na všetkých úrovniach vrátane riadiaceho orgánu a certifikačného orgánu. Vo všetkých fázach cyklu auditu by mal orgán auditu zabezpečiť, že jeho činnosti (a činnosti uskutočnené auditným subjektom) sa budú vykonávať nezávisle⁷ a objektívne, bez konfliktu záujmov s kontrolovaným subjektom, vrátane prijímateľa, ako je vymedzený v článku 2 ods. 10 nariadenia o spoločných ustanoveniach.

⁶ Príklady chárt auditu stanovených pre oddelenia vnútorného auditu sú k dispozícii na stránkach <https://global.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/ModelCharter.pdf> ; https://www.ecb.europa.eu/ecb/pdf/orga/ecbauditcharter_sk.pdf. Tieto príklady by si orgán auditu mohol prispôbiť pre svoje konkrétne povinnosti a právny rámec.

⁷ Ďalšie informácie o pojme nezávislosti sa nachádzajú v odporúčaní Komisie o nezávislosti štatutárnych audítorov zo 16. mája 2002 (Ú. v. ES L 191, 19.7.2002, s. 22) a v kapitole 3 Etického kódexu INTOSAI.

Funkčná nezávislosť znamená dostatočnú úroveň nezávislosti, aby sa zabezpečilo, že nehrozí riziko, že prepojenia medzi rôznymi orgánmi vyvolajú pochybnosti o nestrannosti prijatých rozhodnutí. S cieľom zabezpečiť dostatočný stupeň nezávislosti by systém riadenia a kontroly mal zabezpečiť také opatrenia, ako napríklad že zamestnanci orgánu auditu sa nezapájajú do úloh riadiaceho orgánu alebo certifikačného orgánu, orgán auditu samostatne rozhoduje o prijímaní zamestnancov, jasný opis práce a jasné písomné dohody medzi orgánmi⁸. Je dôležité, aby orgán auditu mohol vyjadrovať nesúhlas s riadiacim orgánom alebo certifikačným orgánom a úplne nezávisle informovať zainteresované strany, najmä Komisiu, o svojich výsledkoch auditu.

Organizačné zaradenie a štatút orgánu auditu môžu predstavovať praktickú prekážku alebo obmedzenie rozsahu činnosti orgánu auditu, najmä ak orgán auditu je súčasťou toho istého subjektu verejnej správy ako kontrolované subjekty (niektoré z kontrolovaných subjektov). Vo všeobecnosti platí, že čím vyššia je úroveň vykazovania, tým väčší je potenciálny rozsah záväzkov, ktoré môže orgán auditu vykonávať, pričom zostane nezávislý od kontrolovaného subjektu⁹. Vedúci predstaviteľ orgánu auditu sa minimálne musí zodpovedať hierarchickej úrovni v rámci subjektu verejnej správy, ktorá umožňuje, aby orgán auditu mohol plniť svoje povinnosti. Orgán auditu musí byť pri určovaní rozsahu svojho auditu, pri jeho výkone a oznamovaní výsledkov chránený pred zasahovaním.

Ako vyplýva z článku 123 ods. 4 nariadenia o spoločných ustanoveniach, orgán auditu musí byť funkčne nezávislý od riadiaceho orgánu a certifikačného orgánu. Táto podmienka znamená, že orgán auditu nemá žiadnu úlohu v rámci funkcií vzťahujúcich sa na riadiaci orgán, certifikačný orgán alebo sprostredkovateľský orgán vykonávajúci úlohy riadiaceho orgánu alebo certifikačného orgánu v rámci zodpovednosti daného orgánu. Navyše ich hierarchické vzťahy by mali byť odlišné, t. j. orgán auditu by sa mal zodpovedať inej hierarchickej úrovni, ako sú hierarchické úrovne, ktorým sa zodpovedá riadiaci orgán a certifikačný orgán. Táto myšlienka je zohľadnená aj v prvom pododseku článku 123 ods. 5 nariadenia o spoločných ustanoveniach, v ktorom sa stanovuje, že orgán auditu môže tvoriť súčasť toho istého orgánu verejnej moci alebo subjektu verejnej správy (napr. ministerstva) spoločne s riadiacim orgánom a certifikačným orgánom za predpokladu zásady oddelenia funkcií a za podmienok uvedených v poslednom pododseku uvedeného ustanovenia.

Rovnaký prístup platí pre auditné subjekty vykonávajúce audity v rámci pôsobnosti orgánu auditu. V prípade, keď sú auditné subjekty totožné s oddeleniami vnútorného auditu, mali by sa zohľadniť osobitné hľadiská: orgán auditu by mal poznať organizačné usporiadanie a hierarchické vzťahy v príslušnej organizácii, aby mohol posúdiť postavenie oddelenia vnútorného auditu a riziko narušenia nezávislosti.

Pri programoch Európskej územnej spolupráce by sa v stratégii auditu malo vysvetliť, ako je zaistená nezávislosť každého člena skupiny audítorov, a to najmä v tých prípadoch, keď členovia skupiny audítorov sami vykonávajú audit vo svojom členskom štáte alebo vykonávajú dohľad nad auditom či audit zadajú externým dodávateľom. Ak sa audit

⁸ Tieto opatrenia sa môžu zohľadniť napríklad vo vládnom rozhodnutí, v ktorom sa uvádzajú orgány zapojené do vykonávania programu, orgány, ktoré budú vykonávať úlohy stanovené v právnych predpisoch, alebo písomné protokoly medzi orgánmi, pracovné postupy atď.

⁹ Pozri tiež: Medzinárodné štandardy pre profesionálne vykonávanie vnútorného auditu (IPPF) 1100, súvisiace Praktické odporúčania 1110-1 a Praktické usmernenia IPPF k Nezávislosti a objektívnosti.

vykonáva externe, dodávateľ by mal mať podľa zmluvy povinnosť bezodkladne informovať orgán auditu v prípade možného konfliktu záujmov, aby orgán auditu mohol za pomoci skupiny audítorov prijať vhodné opatrenia. Orgán auditu by mal byť aj funkčne nezávislý od spoločného sekretariátu (zriadeného riadiacim orgánom podľa článku 23 ods. 2 nariadenia o Európskej územnej spolupráci) a od „kontrolórov“ uvedených v článku 23 ods. 4 nariadenia o Európskej územnej spolupráci.

Orgán auditu by mal v stratégii auditu uviesť, akým spôsobom je zabezpečená uvedená funkčná nezávislosť, pričom sa opíše vzťahy medzi orgánom auditu a riadiacim orgánom, certifikačným orgánom a prípadne so sprostredkovateľskými orgánmi. Tieto informácie by mali odkazovať na príslušnú organizačnú schému a hierarchické vzťahy medzi orgánom auditu a týmito orgánmi a prípadne orgánom verejnej moci alebo subjektom verejnej správy, ktorému sa zodpovedajú aj riadiaci a certifikačný orgán.

V súvislosti so stratégiou auditu pojem „organizačná nezávislosť“ označuje situáciu, keď orgán auditu nemôže byť súčasťou toho istého orgánu verejnej moci alebo subjektu verejnej správy (napr. ministerstva) spoločne s riadiacim orgánom alebo certifikačným orgánom. Ako vyplýva z článku 123 ods. 5 nariadenia o spoločných ustanoveniach, orgán auditu môže byť súčasťou toho istého orgánu verejnej moci¹⁰ ako riadiaci orgán alebo certifikačný orgán vtedy, ak celková výška podpory pridelená z fondov na program nepresahuje 250 miliónov EUR alebo sa rovná tejto sume (v prípade ENRF je táto prahová hodnota 100 miliónov EUR). Ak sa táto prahová hodnota prekročí, orgán auditu môže byť súčasťou toho istého orgánu verejnej moci ako riadiaci orgán a certifikačný orgán vtedy, ak je splnená jedna z týchto podmienok:

a) buď Komisia podľa platných ustanovení na predchádzajúce programové obdobie informovala členský štát pred dátumom prijatia príslušného programu o svojich záveroch, že sa v zásade môže spoľahnúť na jeho audítorské stanovisko,¹¹

b) alebo Komisia na základe skúseností z predchádzajúceho programového obdobia vyjadrila spokojnosť, že inštitucionálna organizácia a zodpovednosť orgánu auditu poskytujú dostatočné záruky, pokiaľ ide o jeho funkčnú nezávislosť a spoľahlivosť¹².

¹⁰ V kontexte článku 123 ods. 5 nariadenia o spoločných ustanoveniach pojem „orgán verejnej moci alebo subjekt verejnej správy“ znamená, že orgán auditu a riadiaci orgán majú samostatné línie politickej zodpovednosti. Na vnútroštátnej úrovni a vo všeobecnosti „orgán verejnej moci alebo subjekt verejnej správy“ znamená ministerstvo. Na regionálnej úrovni by sa mal uplatniť podobný prístup, t. j. „orgán verejnej moci alebo subjekt verejnej správy“ znamená samostatné regionálne ministerstvo alebo rovnocenný orgán.

¹¹ Túto podmienku treba chápať tak, že Komisia formálne zaslala členskému štátu oznámenie, že jej audítorské útvary sa môžu spoliehať najmä na stanovisko orgánu auditu pre presne vymedzené programy podľa článku 73 ods. 3 nariadenia (ES) č. 1083/2006.

¹² Pokiaľ ide o spoľahlivosť orgánu auditu, táto podmienka je splnená, ak doterajšie výsledky auditu Komisie umožnili Komisii posúdiť kľúčové požiadavky orgánu auditu na obdobie 2007 – 2013 v kategórii 1 alebo 2 v nadväznosti na spoločnú metodiku na hodnotenie systému riadenia a kontroly. Samozrejme, podmienkou je, že pre programy na obdobie rokov 2007 – 2013 a 2014 – 2020 platí rovnaký systém (orgán auditu zostáva súčasťou toho istého orgánu verejnej moci alebo subjektu verejnej správy).

2. Posúdenie rizika

Tento oddiel musí obsahovať tieto informácie:

- *Vysvetlenie použitej metódy posúdenia rizika.*
- *Odkaz na interné postupy na aktualizáciu posúdenia rizika.*

Pri vytváraní celkovej metódy posúdenia rizika pre uprednostnenie systémového auditu opatrení, orgánov a kľúčových požiadaviek by mal orgán auditu zväžiť príslušné rizikové faktory, zmeniť hodnoty v súradnicovej sieti z nízkeho na vysoké riziko¹³ a uplatňovať ich na všetky priority a orgány, ktoré sú spojené s programom(-ami), na ktoré sa vzťahuje stratégia. Medzi rizikové faktory, o ktorých možno uvažovať, patria napríklad: suma, riadiace schopnosti, kvalita vnútornej kontroly, stupeň zmeny stability v kontrolnom prostredí, termín posledného auditu, zložitnosť organizačnej štruktúry, druh operácií, druh prijímateľov, riziko podvodu atď.

Je najlepším postupom, že sa výsledky posúdenia rizika orgánu auditu vykážu v tabuľke, kde sa programy a hlavné subjekty zapojené do systému riadenia a kontroly klasifikujú podľa úrovne rizika. Neúplný príklad takejto tabuľky je uvedený v oddiele III tohto dokumentu. Túto tabuľku bude musieť upraviť a doplniť orgán auditu pomocou rizikových faktorov, ktoré považuje za relevantné pre príslušné programy. Posúdenie rizika môže byť v prípade malých systémov (napr. v prípade, keď všetky orgány a hlavné kľúčové požiadavky možno overiť pri prvom audite) menej podrobné. Iné metódy posúdenia rizika sú takisto prijateľné.

Orgán auditu bude môcť na základe výsledkov posúdenia rizika uprednostniť systémové audity programov a orgánov, pre ktoré je detekčné riziko vyššie počas obdobia auditu. Takéto uprednostňovanie by malo zahŕňať aj konkrétne tematické oblasti, ktoré sú opísané v oddiele 3.2. Časový rozvrh a rozsah auditov by mohli byť ovplyvnené aj mierou vykonávania programu, napr. (očakávané) neskoré načasovanie podania vyhlásenia o výdavkoch týkajúceho sa opatrenia alebo subjektu Komisii by znamenalo, že nie všetky kľúčové požiadavky by mohli byť „overiteľné“ v rovnakom čase.

3. Metodika

3.1 Prehľad

Tento oddiel musí obsahovať tieto informácie:

Odkaz na audítorské manuály alebo postupy, ktoré obsahujú opis hlavných krokov audítorskej práce, vrátane klasifikácie zistených chýb a zaobchádzania s nimi.

Odkaz na medzinárodne uznávané audítorské štandardy, ktoré orgán auditu zohľadní pri svojej audítorskej práci, ako sa stanovuje v článku 127 ods. 3 nariadenia (EÚ) č. 1303/2013.

Odkaz na zavedené postupy na vypracovanie kontrolnej správy a audítorského stanoviska, ktoré sa majú predložiť Komisii v súlade s článkom 127 ods. 5 nariadenia (EÚ) č. 1303/2013.

¹³ Pritom treba zabezpečiť vyvážené bodovanie rizika.

V prípade programov Európskej územnej spolupráce odkaz na osobitné opatrenia týkajúce sa auditu a vysvetlenie, akým spôsobom orgán auditu plánuje zabezpečiť koordinačný postup a postup dohľadu u skupiny audítorov z iných členských štátov, ktorých sa tento program týka, a opis rokovacieho poriadku prijatého podľa článku 25 ods. 2 nariadenia (EÚ) č. 1299/2013.

Audítorské manuály orgánu auditu by mali obsahovať opis pracovných postupov rozličných fáz auditu, t. j. plánovania auditu, posúdenia rizika, plnenia povinností, zaznamenávania a dokumentácie, dohľadu, podávania správ, procesu zabezpečenia kvality a externého preskúmania, využívania práce iných audítorov, používania akejkoľvek techniky auditu s využitím výpočtovej techniky, použitých metód výberu vzoriek atď.

Audítorský manuál by mal obsahovať odkaz na prahové hodnoty významnosti a iné kvantitatívne a kvalitatívne faktory, ktoré treba zväziť pri posudzovaní významnosti zistení auditu pri systémových auditoch, auditoch operácií a auditoch účtov.

Audítorský manuál by mal obsahovať aj opis rôznych fáz podávania správ (napríklad návrhy audítorských správ, námietkové konanie s kontrolovaným subjektom a záverečné audítorské správy), konečné termíny pre podanie správ, následné opatrenia. Audítorský manuál by mal okrem toho obsahovať stručné vysvetlenie procesu podávania správ orgánu auditu s koordinačným orgánom, ktorý môže byť určený členským štátom podľa článku 123 ods. 8 a článku 128 ods. 2 nariadenia o spoločných ustanoveniach.

Audítorský manuál môže tvoriť niekoľko rozličných postupov a poznámok zoskupených v elektronickej zložke alebo dokumente, ktoré sú známe a dostupné všetkým zamestnancom orgánu auditu a auditných subjektov.

3.2 Audity týkajúce sa fungovania systémov riadenia a kontroly (systémové audity)

Tento oddiel musí obsahovať tieto informácie:

Určenie subjektov, ktoré sa majú podrobiť auditu, a kľúčové požiadavky v súvislosti so systémovými auditmi. V príslušných prípadoch odkaz na auditný subjekt, na ktorý sa spolieha orgán auditu pri vykonávaní týchto auditov.

Údaje o akýchkoľvek systémových auditoch zameraných na osobitné tematické oblasti, ako napríklad:

– kvalita administratívneho overovania a overovania na mieste podľa článku 125 ods. 5 nariadenia (EÚ) č. 1303/2013, a to aj pokiaľ ide o dodržiavanie pravidiel verejného obstarávania, pravidiel štátnej pomoci, požiadaviek na ochranu životného prostredia, rovnakých príležitostí,

– kvalita výberu projektov a administratívneho overovania a overovania na mieste [podľa článku 125 ods. 5 nariadenia (EÚ) č. 1303/2013] týkajúceho sa implementácie nástrojov finančného inžinierstva,

– fungovanie a bezpečnosť informačných systémov zriadených v súlade s článkom 72 písm. d), článkom 125 ods. 2 písm. d) a článkom 126 písm. d) nariadenia (EÚ) č. 1303/2013 a ich prepojenie s informačným systémom „SFC2014“, ako sa stanovuje v článku 74 ods. 4 nariadenia (EÚ) č. 1303/2013,

– spoľahlivosť údajov týkajúcich sa ukazovateľov a čiastkových cieľov a údajov o pokroku operačného programu pri dosahovaní jeho cieľov poskytnutých riadiacim orgánom podľa článku 125 ods. 2 písm. a) nariadenia (EÚ) č. 1303/2013,

- *podávanie správ o stiahnutých výdavkoch a vrátených prostriedkoch,*
- *vykonávanie účinných a primeraných opatrení proti podvodom podložených posúdením rizika podvodov v súlade s článkom 125 ods. 4 písm. c) nariadenia (EÚ) č. 1303/2013.*

Úplný zoznam orgánov a funkcií, na ktoré sa budú vzťahovať systémové audity, sa môže uviesť v orientačnom harmonograme úloh auditu podľa tohto oddielu stratégie auditu v súlade s posúdením rizika, ktoré bolo opísané v oddiele 2. Očakáva sa, že orgán auditu aspoň raz počas programového obdobia vykoná audit všetkých orgánov a funkcií zahrnutých do systému riadenia a kontroly daného programu (vrátane sprostredkovateľských orgánov vybraných na základe posúdenia rizika orgánu auditu). Systémové audity by sa mali vykonávať od prvého roka vykonávania programu po určení riadiaceho orgánu a certifikačného orgánu. V rozsahu pôsobnosti prvých systémových auditov by sa mala zohľadňovať činnosť orgánu auditu vykonaná počas fázy určenia, pričom by mal byť zameraný na subjekty, programy a oblasti, pri ktorých je vyššie riziko.

V prípade programov Európskej územnej spolupráce by sa špecifikácia orgánov, v ktorých sa má počas programového obdobia uskutočniť audit, mala vzťahovať na všetky orgány zodpovedné za programy Európskej územnej spolupráce vo všetkých členských štátoch so zodpovednosťou za daný program vrátane kontrolórov podľa článku 23 ods. 4 nariadenia o Európskej územnej spolupráci.

Systémové audity by sa mali vykonávať včas a pravidelne počas celého roka a so zreteľom na vyjadrenie výročného auditorského stanoviska, ktoré sa vzťahuje najmä na kľúčové požiadavky stanovené v prílohe IV k delegovanému nariadeniu Komisie a v ktorom sa zohľadňujú *usmernenia Komisie k spoločnej metodike hodnotenia systémov riadenia a kontroly v členských štátoch* (EGESIF_ 14-0010 z 18/12/2014) a vykonávanie postupov, ktoré sú uvedené v opise systému riadenia a kontroly. Orgán auditu by mal mať prispôbené pracovné programy a kontrolné zoznamy pre systémové audity, čím zabezpečí, že všetky hlavné požiadavky a postupy sa budú pravidelne kontrolovať buď v rámci úplných auditov, alebo následných auditov, aby sa orgánu auditu umožnilo dospieť k záveru o fungovaní systému riadenia a kontroly už od prvej výročnej kontrolnej správy. Pokiaľ ide o periodicitu a rozsah systémových auditov, orgán auditu by mal rozhodnúť na základe svojho posúdenia rizika, pričom zohľadní medzinárodný auditorský štandard (ISA) č. 330 o reakciách audítora na posúdené riziká¹⁴. V každom prípade systémové audity treba vykonávať včas s cieľom prispieť k primeranému plánovaniu a výberu auditov operácií podľa článku 27 delegovaného nariadenia Komisie a k vyjadreniu výročného auditorského stanoviska.

Systémové audity zamerané na osobitné tematické oblasti zodpovedajú auditom vzťahujúcim sa na jednu alebo dve kľúčové požiadavky (napríklad už uvedené požiadavky stanovené vo vzore výročnej kontrolnej správy v oddiele 3.2) pre súbor subjektov a programov a ich účelom je posúdenie horizontálneho rizika pre túto populáciu v špecifických záležitostiach, na ktoré sa vzťahujú tieto požiadavky.

V praxi to znamená, že v závislosti od situácie a systému riadenia a kontroly a na základe vykonaného posúdenia rizika sa orgán auditu môže rozhodnúť vykonať systémové audity jednotlivých programov alebo systémov riadenia a kontroly, ktorými pokryje minimálne všetky základné kľúčové požiadavky v prvých rokoch vykonávania programu (s každoročnými nadväzujúcimi následnými auditmi). Tieto systémové audity sa môžu

¹⁴ <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a019-2010-iaasb-handbook-isa-330.pdf>.

doplniť o tematické audity, ak a keď sa to považuje za potrebné, aby sa pokryli zostávajúce kľúčové požiadavky a najmä požiadavky, pri ktorých sa riziko považuje za systémové.

Ak počas vykonávania programu(-ov) dôjde k významnej zmene systému riadenia a kontroly (napr. k zmene postupov, ktoré ovplyvňujú základné kľúčové požiadavky), orgán auditu by mal vykonať nový systémový audit tohto systému riadenia a kontroly, do ktorého zaradí nové aspekty a primerane aktualizuje posúdenie rizika.

Audity vykonané v období rokov 2007 – 2013 sa môžu použiť ako referenčný bod pre orgán auditu, najmä pri posúdení rizika, pri plánovaní systémových auditov za roky 2014 – 2020, ak sú systémy riadenia a kontroly podobné. Systémové audity však ešte treba vykonať v rokoch 2014 – 2020 a tieto audity sa zamerajú na posúdenie, či v tomto období budú systémy riadenia a kontroly riadne fungovať.

Na mieste sa musí audítor usilovať o získanie dostatočných a spoľahlivých dôkazov, že zavedený systém riadenia a kontroly funguje účinne a podľa opisu, aby mohol dospieť k záveru, či sú tieto systémy dostatočné na zabezpečenie zákonnosti a správnosti výdavkov EŠIF a presnosti a úplnosti finančných a iných informácií, ako aj informácií uvedených v účtoch certifikačného orgánu. Testovanie kontroly môže zahŕňať rekapitulačné skúšky príslušných spisov vo vlastníctve príslušných orgánov, rozhovory s príslušnými zamestnancami a preskúmanie vzorky transakcií. Spoločne s tým by sa malo vykonať dostatočné testovanie, ktoré umožní dospieť k spoľahlivým záverom o riadnom fungovaní systémov, ktoré sú predmetom preskúmania. Audítor by mal ako súčasť prípravy na účely auditu upraviť skutočný obsah každého auditu s cieľom zohľadniť kontrolné prostredie.

Vo vzorke transakcií pre testovanie kontroly v priebehu systémových auditov sa môže prihliadnuť na špecifický oddiel o „metóde výberu vzorky týkajúcej sa systémových auditov“ uvedenej v usmerneniach Komisie o výbere vzoriek. V rámci systémových auditov sa výber vzorky podľa atribútov bežne používa na testovanie viacerých atribútov príslušnej populácie. V každom prípade je metóda výberu vzorky pre systémové audity vecou odborného posúdenia orgánu auditu.

Počas systémových auditov musí orgán auditu testovať rôzne zavedené kľúčové interné kontroly. Pri určovaní počtu položiek na testovanie kontroly by sa mali zväžiť určité všeobecné faktory a malo by sa prihliadnuť na medzinárodne uznávané audítorské štandardy (napr. ISA č. 330 o reakciách audítora na posúdené riziká, ISSAI 4100¹⁵ o faktoroch, ktoré sa majú prijať pri určovaní významnosti, ISSAI 1320 o významnosti pri plánovaní a vykonávaní auditu¹⁶, ISSAI 1450 o hodnotení nezrovnalostí zistených počas auditu¹⁷).

Pri plánovaní systémového auditu by mal orgán auditu vopred vymedziť prahovú hodnotu, nad ktorou sa nedostatok bude považovať za významný. Napríklad orgán auditu v kontexte tohto auditu a po preverení kontrol súvisiacich s danou kľúčovou požiadavkou (napr. primerané postupy pre výber operácií) na vzorke 10 dohôd o grante (zo súboru približne 50 grantov) môže zväžiť, že kontroly pre túto kľúčovú požiadavku majú významné nedostatky

¹⁵ http://www.issai.org/media/13196/issai_4100_e_.pdf.

¹⁶ http://www.issai.org/media/13028/issai_1320_e_.pdf.

¹⁷ http://www.issai.org/media/13064/issai_1450_e_.pdf.

(t. j. požiadavka sa hodnotí minimálne ako „funguje čiastočne, sú potrebné podstatné zlepšenia“), ak sa pri 4 z 10 (t. j. 40 %) vybraných dohôd o grante ukazuje, že zavedené kontroly neboli vykonané alebo sú neúčinné pri odhaľovaní a náprave neoprávnených výdavkov. V nasledujúcej tabuľke sa uvádzajú orientačné prahové hodnoty, ktoré orgán auditu môže použiť pri vymedzovaní ich prahových hodnôt významnosti na účely plánovania a nahlásenia nedostatkov. Môžu sa zväžiť rôzne prahové hodnoty v závislosti, napríklad, od druhu príslušnej kontroly. V každom prípade sa v posúdení významnosti pri systémových auditoch musia popri jednoduchom kvantitatívnom prístupe, ktorý tu bol opísaný, zohľadniť aj kvalitatívne faktory.

Funguje dobre. Potrebné sú len menšie zlepšenia.	Funguje, ale sú potrebné určité zlepšenia.	Funguje čiastočne, sú potrebné podstatné zlepšenia.	V podstate nefunguje.
menej ako 10 % výnimiek	menej ako 25 % výnimiek	menej ako 40 % výnimiek	viac ako 40 % výnimiek

Ak je záverom systémového auditu, že zistená miera odchýlky je vyššia ako prahová hodnota významnosti, ktorú pre tento audit vymedzil orgán auditu, znamená to, že systém riadenia a kontroly nespĺňa kritérium stanovené pre vysoký stupeň istoty. Výsledkom je, že systém riadenia a kontroly je potrebné klasifikovať tak, že má priemerný alebo nízky stupeň istoty, čo má dosah na určenie veľkosti vzorky auditov operácií.

Pokiaľ ide o systémové audity týkajúce sa spoľahlivosti nahlasovania údajov o výkonnosti programu, orgán auditu by mal posúdiť, či sa počas zberu, zhrnutia a vykazovania súvisiacich údajov vykonávali účinné kontroly a či sú oznámené zostavené údaje v súlade so zdrojovými údajmi.

Pokiaľ ide o systémové audity týkajúce sa fungovania informačných systémov, normy súvisiace s informačnými technológiami nie sú tak dobre rozvinuté alebo všeobecne uznávané ako v niektorých iných oblastiach auditu. Nedostatok všeobecne uznávaných noriem informačných systémov podnietil mnohé organizácie, aby vypracovali svoje vlastné normy. Vyskytli sa však snahy o vypracovanie jednotných noriem pre spracovanie a auditorské činnosti. Popri rámci COBIT (kontrolné ciele pre informačné a súvisiace technológie)¹⁸ medzi medzinárodne uznávané normy bezpečnosti informácií okrem iného patria normy ISO/IEC 27001 („Informačné technológie. Bezpečnostné metódy. Systémy riadenia informačnej bezpečnosti. Požiadavky“) a ISO/IEC 27002 („Informačné technológie. Bezpečnostné metódy. Pravidlá dobrej praxe riadenia informačnej bezpečnosti“), najnovšie opätovne vydané v roku 2013¹⁹. Orgán auditu môže zohľadniť aj každé súvisiace vnútroštátne normy²⁰.

¹⁸ Informácie o COBIT možno získať na internetovej stránke <http://www.isaca.org/Knowledge-Center/COBIT/Pages/Overview.aspx>.

¹⁹ Ďalšie informácie možno získať na internetovej stránke <http://www.iso27001security.com/index.html> alebo na webovom sídle ISO (<http://www.iso.org/iso/home/standards/management-standards/iso27001.htm>).

²⁰ Napríklad „katalógy IT-Grundschutz“ spolkového úradu pre bezpečnosť informácií (BSI) v Nemecku.

3.3 Audity operácií

Tento oddiel musí obsahovať tieto informácie:

Opis (alebo odkaz na interný dokument týkajúci sa) metodiky výberu vzoriek, ktorá sa má použiť v súlade s článkom 127 ods. 1 nariadenia (EÚ) č. 1303/2013 a článkom 28 nariadenia (EÚ) č. 480/2014, a iné osobitné postupy zavedené na audity operácií, najmä v súvislosti s klasifikáciou a riešením odhalených chýb vrátane podozrenia z podvodu.

Metodiku výberu vzorky (metóda výberu vzorky, jednotka vzorky a parametre na výpočet veľkosti vzorky) určuje orgán auditu na základe odborného posúdenia so zreteľom na požiadavky regulácie a faktory, ako sú vlastnosti populácie a očakávanie, pokiaľ ide o úroveň a premenlivosť chýb. Rôzne metódy výberu vzoriek a ich príslušné výhody a úvahy o ich uplatňovaní sú uvedené v usmernení Komisie o výbere vzoriek²¹. Potreba revízie metodiky výberu vzorky by sa mala pravidelne posudzovať a najmä pred každým výberom vzorky.

Na základe článku 28 ods. 11 delegovaného nariadenia Komisie sa stupeň spoľahlivosti výberu vzorky určuje na základe úrovne spoľahlivosti získanej zo systémových auditov.

Celý cyklus modelu miery istoty je znázornený v schéme uvedenej v oddiele IV týchto usmernení.

Ak sa niekoľko programov patriacich do spoločného systému zoskupí na účely výberu vzoriek, uplatní sa jeden stupeň spoľahlivosti. Použiť sa môže štruktúra výberu vzoriek stratifikovaná podľa programu, čím sa zlepši presnosť alebo umožní menšia veľkosť vzorky. Závery auditu sú však obvykle možné pre celú skupinu programov, ale nie pre jednotlivé programy, pokiaľ nebola stratifikácia navrhnutá a nepoužíva sa na získanie dostatočných dôkazov s cieľom prijať záver aj podľa jednotlivých vrstiev.

Od orgánu auditu sa očakáva, že v stratégii auditu opíše svoj prístup k stratifikácii, ktorá sa má uplatňovať podľa článku 28 ods. 10 delegovaného nariadenia Komisie vo vzťahu k podskupinám s podobnými charakteristikami, ako sú operácie pozostávajúce z finančných príspevkov z programu na finančné nástroje, položky vysokej hodnoty alebo fondy (v prípade programov s použitím viacerých fondov).

Požiadavky na proporcionálnu kontrolu programov sú uvedené v článku 148 ods. 1 nariadenia o spoločných ustanoveniach. Pokiaľ ide o praktické vykonávanie tohto ustanovenia, v článku 28 ods. 8 delegovaného nariadenia Komisie sa stanovuje, že orgán auditu môže vylúčiť z populácie, z ktorej sa má vybrať vzorka, tie operácie, pre ktoré platia podmienky pre proporcionálnu kontrolu uvedené v článku 148 ods. 1 nariadenia o spoločných ustanoveniach. V prípade, že už bola príslušná operácia vybraná vo vzorke, orgán auditu ju musí nahradiť pomocou vhodného náhodného výberu. Najjednoduchší spôsob, ako vykonať toto nahradenie, je vybrať ďalšie položky v takom istom počte položiek vylúčených zo vzorky pomocou úplne rovnakej metodiky výberu (buď náhodný výber, alebo pravdepodobnosť úmerná výberu výdavkov). Pri výbere nových položiek pre vzorky treba položky, ktoré už boli zahrnuté do vzorky, a položky, na ktoré sa vzťahuje tento článok, vylúčiť z populácie. Extrapolácia sa môže vykonať ako zvyčajne, pričom sa nesmie zabudnúť na opravu celkových výdavkov populácie podľa výdavkových položiek podľa tohto článku.

²¹ Usmernenie COCOF_08-0021-03, ktoré je v súčasnosti predmetom revízie.

V článku 28 ods. 14 delegovaného nariadenia Komisie sa stanovuje vymedzenie pojmu celkovej miery chybovosti, „ktorá zodpovedá súčtu projektovaných náhodných chýb, a ak je to relevantné, aj systémových chýb a neopravených abnormálnych chýb vydelenej populáciou“.

Systémová chyba zodpovedá systémovej nezrovnalosti vymedzenej v článku 2 ods. 38 nariadenia o spoločných ustanoveniach. Abnormálna chyba je chyba výnimočného charakteru, ktorá preukázateľne nie je reprezentatívna pre danú populáciu. Náhodná chyba²² je chyba, ktorá nie je ani systematická, ani abnormálna.

Zavedený postup pre klasifikáciu chýb by mal v súvislosti s každým auditom operácií zahŕňať tieto prvky: i) treba vypracovať správu alebo záver a pripojiť ich k audítorskému spisu, ktorý obsahuje plánovacie dokumenty a iné dokumenty podporujúce zistenia; ii) táto správa alebo záver by mali obsahovať úplný opis zistení, ktorý sa vzťahuje na všetky prvky (podmienky alebo skutočná situácia, kritériá alebo norma, účinok a – najmä – príčina chýb), ako aj klasifikáciu každej chyby.

Miera chybovosti vyplývajúca z auditov operácií sa zverejní vo výročnej kontrolnej správe bez odpočítania opráv. Orgán auditu však vypočíta aj zvyškovú chybovosť a posúdi všetky nápravné opatrenia prijaté vzhľadom na nezrovnalosti zistené pri vypracovávaní audítorského stanoviska (pozri *usmernenia Komisie o výročnej kontrolnej správe a audítorskom stanovisku*, EGESIF 15_0002/2015, oddiel II. 5 a II. 9).

Prístup, ktorý použije orgán auditu v súvislosti s neštatistickým výberom vzoriek, musí spĺňať požiadavky uvedené v článku 127 ods. 1 nariadenia o spoločných ustanoveniach. Ako vyplýva z článku 28 ods. 3 delegovaného nariadenia Komisie, náhodná vzorka vybraná orgánom auditu na účely jeho auditov operácií musí orgánu auditu umožniť extrapolovať výsledky na populáciu, z ktorej bola vzorka vybraná, a to aj v prípade použitia metódy neštatistického výberu vzoriek. Potrebnú veľkosť vzorky určuje orgán auditu na základe odborného posúdenia a s ohľadom na stupeň istoty, ktorú poskytujú systémové audity. Požiadavka v článku 127 ods. 1 nariadenia o spoločných ustanoveniach týkajúca sa 5 % operácií a 10 % výdavkov zodpovedá podľa názoru Komisie „najlepšiemu scenáru“ vysokej alebo priemernej istoty zo systému (t. j. kategória 1 alebo 2, keďže zákonodarca stanovil tieto požiadavky ako minimum). V súlade s prílohou 3 k ISA č. 530, čím vyššie je audátorovo posúdenie rizika významných nesprávností, tým väčšia musí byť veľkosť vzorky. V tejto súvislosti Komisia ďalej pripomína svoje vyhlásenie v súvislosti s článkom 127 nariadenia o spoločných ustanoveniach o neštatistických metódach výberu vzoriek²³:

„Komisia uvádza, že v súvislosti s otázkou neštatistických metód výberu vzoriek sa v článku 127 ods. 1 stanovuje, že takáto vzorka sa musí vzťahovať aspoň na 5 % operácií, v prípade ktorých boli výdavky oznámené Komisii počas účtovného obdobia, a 10 % výdavkov, ktoré boli Komisii oznámené počas účtovného obdobia. Komisia ďalej uvádza, že podľa jej pokynov o metódach výberu vzoriek pre orgány auditu na programové obdobie 2007 – 2013 by veľkosť vzoriek v prípade neštatistického výberu vzoriek nemala byť vo všeobecnosti menšia ako 10 %

²² Pri tomto pojme sa predpokladá pravdepodobnosť, že náhodné chyby zistené v kontrolovanej vzorke sa vyskytujú aj v nekontrolovanej populácii.

²³ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2013:375:0002:0004:SK:PDF>.

súboru operácií. Komisia sa nazdáva, že možnosť zmenšenia veľkosti vzorky operácií na 5 % predstavuje riziko, že vzorka nebude dostatočne reprezentatívna a v dôsledku toho oslabí vierohodnosť auditu.“

3.4 Audity účtov

Tento oddiel musí obsahovať tieto informácie:

Opis audítorského prístupu v prípade auditu účtov.

Orgán auditu by mal stručne opísať svoj audítorský prístup, ktorý používa na audit účtov, s cieľom dospieť k audítorskému stanovisku pre každý účtovný rok.

V tomto oddiele by teda orgán auditu mal vysvetliť, ako sa plánuje uistiť o úplnosti, presnosti a pravdivosti účtov na základe:

- svojich systémových auditov (najmä tých systémových auditov, ktoré sa vykonávajú v certifikačnom orgáne, ako je stanovené v článku 29 ods. 4 delegovaného nariadenia Komisie),
- svojich auditov operácií²⁴,
- záverečných audítorských správ zaslaných Komisiou a Dvorom audítorov,
- svojho hodnotenia vyhlásenia hospodáriaceho subjektu a ročného súhrnu,
- povahy a rozsahu testovania vykonaného na účtoch predložených certifikačným orgánom orgánu auditu.

Pokiaľ ide o posledný bod, orgán auditu by mal opísať, ako plánuje realizovať svoje konečné dodatočné overenia k návrhu osvedčených účtov pred zákonnou lehotou stanovenou na 15. februára, ako je uvedené v *usmernení k auditom účtov* (EGESIF_15_0016). Konkrétne by orgán auditu mal opísať činnosti naplánované v súvislosti so súladom účtov certifikačného orgánu v dodatku 8 vrátane svojho posúdenia primeranosti vysvetlení certifikačného orgánu týkajúcich sa úprav uverejnených v uvedenom dodatku a ich súladu s informáciami zverejnenými vo výročnej kontrolnej správe a v ročnom súhrne vo vzťahu k vykonaným finančným opravám, ktoré sa premietli do účtov v nadväznosti na výsledky systémových auditov a auditov operácií a overení riadenia vykonaných pred predložením účtov.

3.5 Overenie vyhlásenia hospodáriaceho subjektu

Tento oddiel musí obsahovať tieto informácie:

²⁴ Audity operácií, ktoré umožnia overiť presnosť súm a úplnosť zodpovedajúcich výdavkov zahrnutých do žiadostí o platbu (a následne do účtov, ak sa overí plná zákonnosť a pravidelnosť). Umožňuje aj súlad audítorského záznamu z účtovného systému certifikačného orgánu na úrovni operácie/prijímateľa prostredníctvom všetkých sprostredkovateľských orgánov, čo už bolo uvedené v aktuálnych auditoch.

Odkaz na interné postupy stanovujúce činnosti, ktoré sú súčasťou overovania tvrdení obsiahnutých vo vyhlásení hospodáriaceho subjektu na účely auditorského stanoviska.

Keďže orgán auditu musí každý rok poskytnúť vyhlásenie o tom, či vykonaný audit spochybňuje tvrdenia uvedené vo vyhlásení hospodáriaceho subjektu, mal by zaviesť postup, ktorým sa zabezpečí, že orgán auditu bude včas dostávať vyhlásenia hospodáriaceho subjektu a že sa v týchto vyhláseniach zohľadnia závery všetkých auditov a kontrol vykonaných orgánom auditu alebo pod jeho dohľadom.

4. Plánovaná auditorská práca

Tento oddiel musí obsahovať tieto informácie:

- Opis a zdôvodnenie priorít auditu a konkrétnych cieľov na aktuálny účtovný rok a dva nasledujúce účtovné roky, ako aj vysvetlenie súvislosti medzi výsledkami posúdenia rizika a plánovanou auditorskou prácou.*
- Orientačný harmonogram úloh auditu na aktuálny účtovný rok a dva nasledujúce účtovné roky, pokiaľ ide o systémové audity (vrátane auditov zameraných na konkrétne tematické oblasti).*

Orgány/subjekty alebo konkrétne tematické oblasti, v ktorých sa má vykonať audit	CCI	Názov OP	Subjekt zodpovedný za audit	Výsledok posúdenia rizika	20xx Cieľ a rozsah auditu	20xx Cieľ a rozsah auditu	20xx Cieľ a rozsah auditu

Je potrebné zahrnúť opis kritérií použitých na určenie priorít v oblasti auditu a ich zdôvodnenie. Výsledky posúdenia rizika by mali byť hlavným základom pre určenie priorít pre plánovaný systémový audit.

Odporúča sa, aby orgán auditu vypracoval všeobecný plán na celé programové obdobie, aby sa vzťahoval na celý systém riadenia a kontroly s cieľom získať primerané uistenie o jeho účinnosti, a to popri povinnom podrobnom „priebežnom“ plánovaní, pri ktorom sa stanovujú priority na aktuálny účtovný rok a dva nasledujúce účtovné roky. Príloha V obsahuje orientačný harmonogram práce orgánu auditu týkajúci sa jedného účtovného roka.

5. Zdroje

Tento oddiel musí obsahovať tieto informácie:

- Organizačné schéma orgánu auditu a informácie o jeho vzťahu k akémukoľvek auditnému subjektu, ktorý vykonáva audit [ako sa predpokladá v článku 127 ods. 2 nariadenia (EÚ) č. 1303/2013], v príslušných prípadoch.*
- Údaje o plánovaných zdrojoch, ktoré sa majú prideliť na aktuálny účtovný rok a dva nasledujúce účtovné roky.*

V stratégii auditu by sa mali uviesť ľudské zdroje vyjadrené pomocou osobodní, ktoré sú k dispozícii (alebo ktoré treba mobilizovať) na splnenie cieľov stratégie na nasledujúce roky²⁵ vrátane zdrojov iných auditných subjektov a externe zabezpečených audítorských činností. Odporúča sa uviesť oddelene osobodni, ktoré sú k dispozícii na úrovni orgánu auditu, iných auditných subjektov a externe zabezpečených činností. Uviesť by sa mal údaj o dostupných osobodňoch podľa druhov auditu (systémový audit, audit účtov a audit operácií).

Je nevyhnutné zabezpečiť primerané zdroje od začiatku programového obdobia. Použitie technickej pomoci sa môže považovať za možnosť, ako uspokojiť potreby. Odporúča sa zaviesť dlhodobé plánovanie, aby bolo možné náležite plánovať budúce požiadavky na nábor, odbornú prípravu a neustály odborný rozvoj. Použitie všetkých požadovaných odborných zručností treba určiť a naplánovať, t. j. v prípade, ak sa plánuje externé zabezpečenie činností.

V prípade, ak sú orgán auditu a auditné subjekty rovnaké ako v programovom období 2007 – 2013, je dôležité, aby sa primerané prostriedky plánovali aj s ohľadom na aktuálne obdobie. Preto by orgán auditu mal potvrdiť, že uvedené zdroje sú k dispozícii popri zdrojoch pridelených na zvyšné audítorské práce pre súčasné programové obdobie, pričom sa nesmie zabudnúť na to, že pracovná záťaž spojená s ukončením programov na obdobie 2007 – 2013 bude mať vplyv hlavne na posledné dva roky prvej stratégie na obdobie rokov 2014 – 2020, t. j. na roky 2015 a 2016.

Usmernenia, pokiaľ ide o zdroje auditu, poskytujú Európske vykonávacie smernice INTOSAI č. 11 a štandardy IIA.

²⁵ Tieto údaje by, pokiaľ možno, mali vychádzať z analýzy pracovného zaťaženia so zreteľom na prekrývanie dvoch programových období (2007 – 2013 a 2014 – 2020).

III. PRÍKLAD VZORU TABUĚKY PRE POSÚDENIE RIZIKA (VZOR SI UPRAVÍ ORGÁN AUDITU)

CCI programu	Subjekt	Faktory inherentného rizika ²⁶							Celkové bodové hodnotenie inherentného rizika (maximálne: 100 %)	Faktory kontrolného rizika ²⁷				Celkové bodové hodnotenie kontrolného rizika (maximálne: 100 %) ²⁸	Celková bodová hodnota rizika (inherentné* kontrolné riziko)	
		Výška rozpočtu	Zložitosť organizačnej štruktúry ²⁹	Zložitosť pravidiel a postupov	Široká škála zložitých operácií ³⁰	Rizikový prijímateľ ³¹	Nedostatočný počet zamestnancov a/alebo Nedostatok právomocí v kľúčových oblastiach ³²	...		Stupeň zmeny od 2007 – 2013 ³³	Kvalita vnútorných kontrol (kľúčové požiadavky z usmernenia k posudzovaniu systému riadenia a kontroly v členských štátoch) ³⁴					
											napr. M.1			M.8
2014xy	RO															
	SO 1															

²⁶ Pri každom faktore posúďte riziko pomocou stupnice, ktorou sa zabezpečí, že maximálne celkové bodové hodnotenie inherentného rizika je 100 %. Pri štyroch rizikových faktoroch stupnica môže mať tieto stupne: vysoké: 25 %; stredné: 12,5 %; nízke: 6,25 %. Pri väčšom počte rizikových faktorov sa táto stupnica bude musieť primerane upraviť. Niektoré z týchto faktorov sa nemusia vzťahovať na daný subjekt; v takom prípade sa stupnica tiež musí upraviť, aby sa zabezpečilo, že pre tento subjekt môže celková hodnota inherentného rizika dosiahnuť 100 %.

²⁷ Pri každom faktore posúďte riziko pomocou stupnice, ktorá zabezpečuje, že maximálne celkové bodové hodnotenie pre kontrolné riziko je 100 %. Pri dvoch rizikových faktoroch stupnica môže mať tieto stupne: vysoké: 50 %; stredné: 25 %; nízke: 12,5 %. Pri väčšom počte rizikových faktorov sa tieto stupnice budú musieť primerane upraviť.

²⁸ Celkové bodové hodnotenie kontrolného rizika vyplýva z prídania bodového hodnotenia pre každý faktor kontrolného rizika. V príkladoch uvedených ďalej je maximálna bodová hodnota pre „stupeň zmeny z obdobia 2007 – 2013“ 50 % a maximálna bodová hodnota pre „kvalita vnútorných kontrol (...)“ je tiež 50 % a spolu tvoria celkové maximum 100 %. Samozrejme, ak je potrebné túto hodnotu prispôbiť počtu faktorov kontrolného rizika, ktoré sa orgán auditu rozhodne zohľadniť v posúdení rizika.

²⁹ Zložitosť môže vzniknúť z dôvodu počtu zúčastnených subjektov alebo sprostredkovateľských orgánov a/alebo z dôvodu ich vzájomných vzťahov (napr. malý riadiaci orgán zodpovedný za dohľad nad niekoľkými sprostredkovateľskými orgánmi alebo nový riadiaci orgán zodpovedný za dohľad nad skúsenými sprostredkovateľskými orgánmi, ktoré disponujú efektívnymi právomocami pri riadení programu).

³⁰ Zložitosť operácií môže súvisieť s finančnými nástrojmi, verejným obstarávaním, štátnou pomocou popri ďalších oblastiach s vysokou mierou vlastného úsudku a odhadu. Špecifická situácia vzťahujúca sa na každý program sa musí podrobne vysvetliť na samostatnom liste papiera a musí obsahovať krížový odkaz na tabuľku posúdenia rizika.

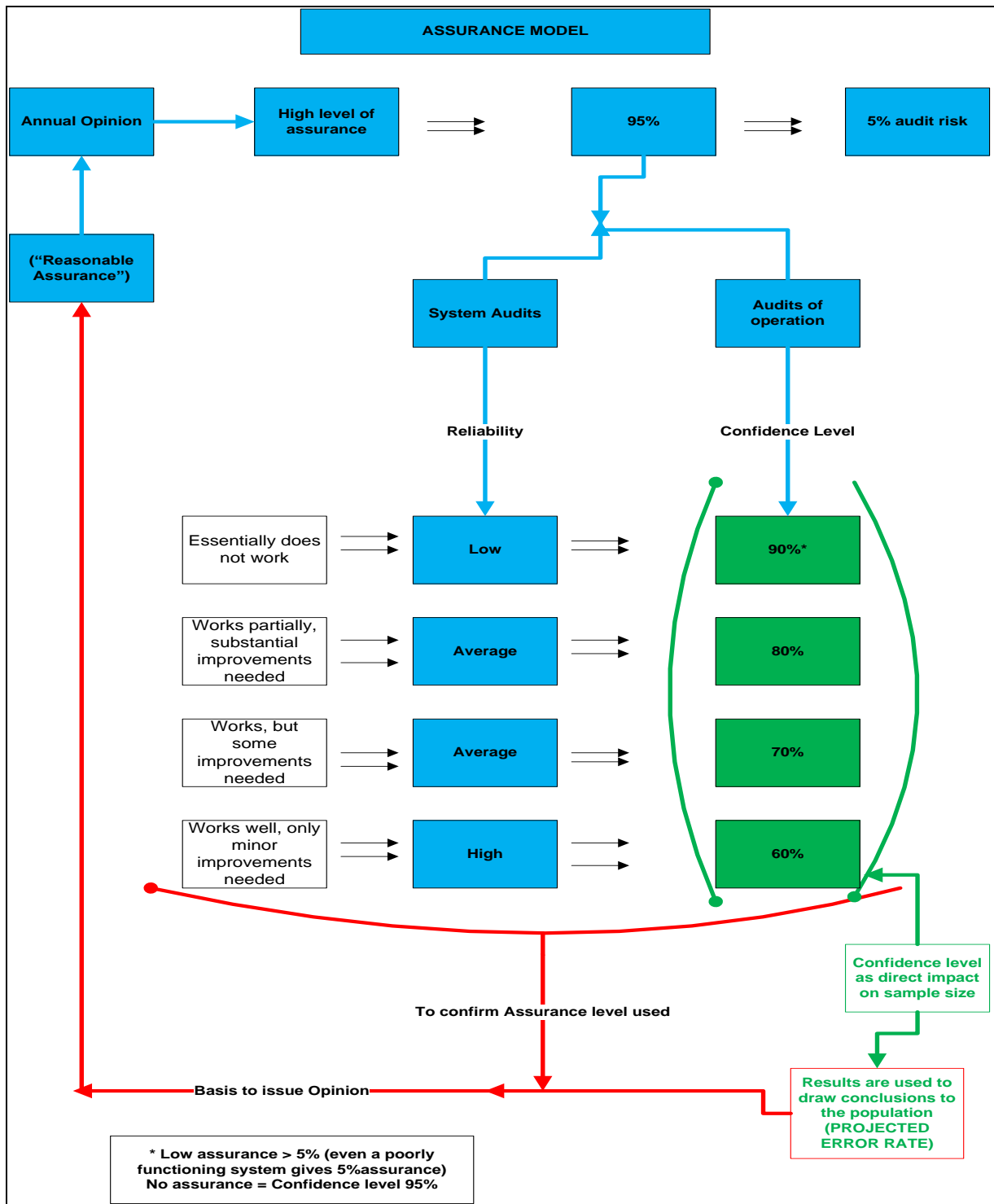
³¹ Prijímatelia bez skúsenosti s pravidlami fondov alebo prijímatelia s vysokou mierou chybovosti v predchádzajúcich auditoch.

³² Špecifická situácia, pokiaľ ide o ľudské zdroje pridelené orgánu programu, sa musí podrobne vysvetliť na samostatnom liste papiera a musí obsahovať krížový odkaz na tabuľku posúdenia rizika.

³³ Napríklad: Bez zmeny = 12,5 %; pomerne malé zmeny = 25 %; významné zmeny alebo úplne nový systém = 50 %.

³⁴ Hodnotenie založené na výsledkoch auditu z rokov 2007 – 2013 alebo proces posudzovania súladu s kritériami určenia. Napríklad: Kategória 1: 5 %, kategória 2: 20 %, kategória 3: 35 %, kategória 4: 50 %.

IV. MODEL MIERY ISTOTY



V. INDIKATÍVNY HARMONOGRAM AUDÍTORSKÝCH PRÁČ

