|  |  |
| --- | --- |
| Logotip Evropske komisije, 12 rumenih zvezd na modri podlagi, razporejenih v krogu, ki jih obdajata dva svetlosiva grafična elementa, ki predstavljata stavbo Berlaymont, sedež Evropske komisije. | EVROPSKA KOMISIJAGENERALNI DIREKTORAT ZA KMETIJSTVO IN RAZVOJ PODEŽELJADirektorat H – Revizijska zagotovila in revizija**H.4 – Dajanje zagotovil in finančna revizija** |

Bruselj

 agri.h.4(2023)1324282

Smernica št. 2 – Odhodki strateškega načrta SKP

**SMERNICA O LETNI CERTIFIKACIJSKI REVIZIJI ODHODKOV EKJS/EKSRP**

**Proračunsko leto 2023**

 (za obravnavo zahtev za certifikacijske organe v skladu s členom 12 Uredbe (EU) 2021/2116 o financiranju, upravljanju in spremljanju skupne kmetijske politike)

**KAZALO**

1. Namen 7

2. Model zagotovil in pravni okvir 10

2.1. Model zagotovil 10

2.2. Pravni okvir 12

3. Revizijski cilji 14

3.1. Revizijski cilj št. 1 14

3.2. Obseg revizije za revizijski cilj št. 1 14

3.3. Revizijski cilj št. 2 15

3.4. Obseg revizije za revizijski cilj št. 2 15

3.5. Revizijski cilj št. 3 15

3.6. Obseg revizije za revizijski cilj št. 3 16

3.7. Revizijski cilj št. 4 16

3.8. Obseg revizije za revizijski cilj št. 4 17

3.9. Revizijsko delo v zvezi s trditvami iz izjave o upravljanju 17

4. Model revizijskega tveganja in revizijski postopki 21

4.1. Model revizijskega tveganja 21

4.2. Stopnje zagotovila za revizijske postopke 23

4.3. Uporaba revizijskih dokazov iz prejšnjih revizij in drugih revizorjev 24

4.4. Revizijski pristop – odzivi certifikacijskega organa na ocenjena tveganja in oblikovanje zagotovil 24

4.5. Vrste revizijskih postopkov 27

DEL A 29

5. Revizijski postopki 30

5.1.1. Opredelitev modela revizijskega tveganja in stopenj zagotovila 30

5.1.2. Ocena sistema notranjih kontrol 31

5.1.3. Preizkušanje podatkov 31

5.1.4. Uskladitve 32

5.1.5. Razlaga napak in rezultatov 32

5.1.6. Oblikovanje mnenja 33

6. Ocena sistema notranjih kontrol 33

6.1. Ocena okolja kontroliranja za določitev zagotovila za sistem 35

6.2. Pregled kontrolnih postopkov 36

6.2.1. Pregled splošnih kontrol IT 37

6.2.2. Pregled kontrol aplikacij IT 37

6.3. Preizkušanje skladnosti (preizkus kontrol) 39

6.4. Rezultati ocene sistema notranjih kontrol 42

7. Preizkušanje podatkov 43

7.1. Cilj preizkušanja podatkov 43

7.2. Splošni pojmi 44

8. Uskladitve – analitični postopki 49

8.1. Splošni analitični postopki 49

8.2. Zamude pri plačilih 50

8.3. Upoštevanje finančnih zgornjih meja 50

8.4. Upoštevanje količnikov intenzivnosti pomoči 50

8.5. Dodatni odhodki, prijavljeni samo v letni izjavi 50

8.6. Odhodki, prijavljeni za tehnično pomoč na pobudo držav članic iz člena 94 Uredbe (EU) 2021/2115 50

9. Kategorizacija in konsolidacija napak 50

9.1. Kategorizacija napak 50

9.2. Konsolidacija napak 52

10. Sklep v zvezi z revizijskim ciljem št. 1 52

10.1. Vrednotenje zadostnosti in ustreznosti revizijskih dokazov 52

DEL B 54

11. Ocena sistemov upravljanja držav članic 55

11.1. Cilj 55

11.2. Finančno tveganje: 55

11.3. Ocena tveganja za oceno sistemov upravljanja 56

11.3.1. Akreditirana plačilna agencija 57

11.3.2. Akreditiran usklajevalni organ 57

11.3.3. Izvajanje strateškega načrta SKP 58

11.3.4. Delovanje/izvajanje osnovnih zahtev Unije 58

11.4. Pregled kontrolnih postopkov 59

11.4.1. Akreditirana plačilna agencija in delovanje/izvajanje osnovnih zahtev Unije 59

11.4.2. Akreditiran usklajevalni organ 63

11.4.3. Izvajanje strateškega načrta SKP 63

11.5. Ocena kontrolnih postopkov 64

11.6. Preizkušanje skladnosti (preizkus kontrol) 65

11.6.1. Akreditirana plačilna agencija in delovanje/izvajanje osnovnih zahtev Unije 65

11.6.1. Akreditiran usklajevalni organ 68

11.6.2. Izvajanje strateškega načrta SKP 68

11.7. Rezultati ocene sistema notranjih kontrol 69

12. Analitski postopki 69

13. Kategorizacija ugotovitev in določitev finančnega tveganja 70

13.1. Kategorizacija ugotovitev 70

13.2. Usklajevanje ugotovitev – točkovanje v matrikah 72

14. Sklep v zvezi z revizijskim ciljem št. 2 73

15. Posebni premisleki 74

15.1. Uporaba dela, ki so ga opravili drugi revizorji/strokovni organi 74

DEL C 76

16. Model revizijskega tveganja in revizijski postopki 77

16.1. Opredelitev modela revizijskega tveganja in stopenj zagotovila 77

16.2. Analiza tveganja in opredelitev revizijskih postopkov 77

16.3. Ocena tveganja za oceno sistema poročanja o smotrnosti 77

16.4. Pregled postopkov in informacijskih kontrol za sistem poročanja o smotrnosti 78

16.5. Postopki analize podatkov 78

16.6. Preverjanje uskladitev 80

16.7. Razlaga napak in rezultatov 80

17. Posebni premisleki 80

17.1. Uporaba dela, ki so ga opravili drugi revizorji/strokovni organi 80

DEL D 81

18. Zagotovilo zakonitosti in pravilnosti odhodkov 82

DEL E 83

19. Upoštevanje sklepov v revizijskem mnenju 84

**Seznam prilog**

**Priloga 1:**  **Metodologija vzorčenja pri preizkušanju skladnosti v okviru revizijskega cilja št. 2**

**Priloga 2:** **Osnovne zahteve Unije glede na prebivalstvo**

**Priloga 3:** **Matrika o ocenjevanju sistemov upravljanja**

**Priloga 4:** **Delo certifikacijskih organov v novem modelu zagotavljanja in spremljanja rezultatov**

**Uporabljene okrajšave:**

AMS: sistem za spremljanje površin

APR: letna poročila o smotrnosti

CO: certifikacijski organ

CR: tveganje pri kontroliranju

CST: kontrolna statistika

DR: tveganje pri odkrivanju

EK: Evropska komisija

ERS: Evropsko računsko sodišče

EU: Evropska unija

GSA: geoprostorska vloga

IAKS: integrirani administrativni in kontrolni sistem

ICS: sistem notranjih kontrol

ISAP: identifikacijski sistem za zemljišča

ITGS: splošne kontrole informacijske tehnologije

IR: tveganje pri delovanju

MCS: sistem upravljanja in kontrol (v smislu člena 1 Uredbe (EU) št. 1306/2013 in Izvedbene uredbe Komisije (EU) št. 908/2014)

MD: izjava o upravljanju

DČ: država članica

VDE: vzorčenje po denarni enoti

OTSC pregled na kraju samem

PA: plačilna agencija

OK: Ocena kakovosti

RP: razvoj podeželja

WCGW: „Kaj gre lahko narobe“ (v okviru vsebine pregleda kontrolnih postopkov)

# Namen

Namen tega dokumenta je certifikacijskim organom zagotoviti smernice pri določanju revizijske strategije za naloge zbiranja zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov za izdajo revizijskega mnenja. V skladu s členom 12(2) Uredbe (EU) 2021/2116 mora biti revizijsko mnenje pripravljeno v skladu z mednarodno priznanimi revizijskimi standardi ter zajemati:

* verodostojno in pošteno sliko letnih obračunov,
* pravilno delovanje sistemov upravljanja držav članic, zlasti:

(i) upravljavskih teles iz členov 9 in 10 Uredbe (EU) 2021/2116 ter člena 123 Uredbe (EU) 2021/2115;

 (ii) osnovnih zahtev Unije;

(iii) sistema poročanja, vzpostavljenega za namene letnega poročila o smotrnosti iz člena 134 Uredbe (EU) 2021/2115;

* poročanje o smotrnosti glede kazalnikov učinkov za namene letne potrditve smotrnosti in glede kazalnikov rezultatov za večletno spremljanje smotrnosti,
* zakonitost in pravilnost odhodkov za ukrepe iz uredb (EU) št. 228/2013, (EU) št. 229/2013 in (EU) št. 1308/2013 ter Uredbe (EU) št. 1144/2014, za katere je bilo od Komisije zahtevano povračilo.

V mnenju certifikacijskega organa je tudi navedeno, ali se je med pregledom pojavil dvom glede navedb v izjavi o upravljanju*.*

Mnenju je predložen sklop dokumentov, ki jih mora odgovorna oseba plačilne agencije predložiti Komisiji do 15. februarja leta po zadevnem proračunskem letu. To dokumentacijo sestavljajo:

* letni obračuni,
* letno poročilo o smotrnosti, iz katerega je razvidno, da so bili odhodki izvršeni v skladu s členom 37 Uredbe (EU) 2021/2116,
* letni povzetek končnih revizijskih poročil in izvedenih kontrol, vključno z analizo narave in razsežnosti napak ter pomanjkljivosti, ugotovljenih v zvezi s sistemi upravljanja, ter sprejetih ali načrtovanih korektivnih ukrepov iz člena 63(5), točka (b), finančne uredbe,
* izjava o upravljanju o:
1. dejstvu, da so informacije v letnih obračunih ustrezno prikazane, popolne in natančne, kot je določeno v členu 63(6), točka (a), finančne uredbe;
2. pravilnem delovanju vzpostavljenih sistemov upravljanja, z izjemo pristojnega organa iz člena 8, usklajevalnega organa iz člena 10 in certifikacijskega organa iz člena 12 Uredbe (EU) 2021/2116.

V skladu s členom 6(4) Uredbe (EU) 2022/128 „Komisija vzpostavi smernice, ki vsebujejo zlasti: (a) nadaljnja pojasnila in navodila v zvezi s certifikacijsko revizijo, ki jo je treba izvesti; (b) določitev sprejemljive ravni revizijskega zagotovila, ki jo je treba pridobiti z revizijami.“ V tej smernici je opisana predlagana revizijska metodologija, ki jo je treba uporabiti, da lahko certifikacijski organ izrazi mnenje, kot je opisano zgoraj.

S predlagano metodologijo se opredelijo štirje revizijski cilji in predlaga revizijski pristop, ki ga je treba upoštevati:

* **revizijski cilj št. 1**: revizija letnih obračunov,
* **revizijski cilj št. 2**: sistemi upravljanja držav članic (vključno s sistemom poročanja o smotrnosti);
* **revizijski cilj št. 3**: revizija pravilnosti letnega poročila o smotrnosti glede kazalnikov učinkov in rezultatov;
* **revizijski cilj št. 4:** revizija zakonitosti in pravilnosti osnovnih transakcij glede ukrepov, določenih v uredbah (EU) št. 228/2013, (EU) št. 229/2013, (EU) št. 1308/2013 in (EU) št. 1144/2014, ter za posebno plačilo za bombaž in podporo za predčasno upokojitev na podlagi naslova III, poglavje II, oddelek 3, pododdelek 2, oziroma člena 155(2) Uredbe (EU) 2021/2115 (tj. odhodki, ki niso zajeti v strateških načrtih SKP) in/ali odhodki za ukrepe/sheme, odobrene pred 1. januarjem 2023.

Smernica zajema tudi vprašanje, kako je treba razlagati rezultate in kje je na podlagi rezultatov revizije morda potrebno dodatno delo, da se certifikacijskemu organu omogoči sprejetje sklepa o finančnih in preostalih tveganjih na ravni sklada ali drugi ustrezni ravni glede:

* letnih obračunov,
* sistemov upravljanja;
* letnega poročila o smotrnosti,
* zakonitosti in pravilnosti transakcij, kadar je to ustrezno, in
* povezanih izjav o upravljanju plačilne agencije in po potrebi usklajevalnega organa v zadevnem proračunskem letu.

**DEL A** vsebuje smernice v zvezi z revizijo letnih obračunov.

V **DELU B** je pojasnjeno delo, ki ga je treba opraviti pri reviziji delovanja sistemov upravljanja.

V **DELU C** je pojasnjeno delo, ki ga je treba opraviti pri reviziji pravilnosti poročanja o smotrnosti v zvezi s kazalniki učinkov in rezultatov.

V **DELU D** je pojasnjeno delo, ki ga je treba opraviti pri reviziji zakonitosti in pravilnosti odhodkov za ukrepe, določene v uredbah (EU) št. 228/2013, (EU) št. 229/2013 in (EU) št. 1308/2013 ter Uredbi (EU) št. 1144/2014 Evropskega parlamenta in Sveta v skladu s členom 12(d) Uredbe (EU) 2021/2116 (tj. odhodki, ki niso zajeti v strateških načrtih SKP), ter za posebno plačilo za bombaž in podporo za predčasno upokojitev iz naslova III, poglavje II, oddelek 3, pododdelek 2, in člena 155(2) Uredbe (EU) 2021/2115 in/ali za odhodke ukrepov/shem, ki so bili odobreni pred 1. januarjem 2023 in za katere je bilo od Komisije zahtevano povračilo.

DELI A, B in C vsebujejo pregled oziroma oceno sistemov upravljanja držav članic. Poleg tega ustrezni deli revizijskega dela v DELIH A, B, C in D prispevajo k oceni skladnosti plačilne agencije z akreditacijskimi merili. DEL B zajema tudi skladnost usklajevalnega organa s povezanimi akreditacijskimi merili.

V **DELU E** je opredeljena metoda za združevanje rezultatov revizij za revizijsko mnenje, opisani pa so tudi načini razlaganja in uporabe rezultatov revizij. Pojasnjeno je tudi, kako uporabiti rezultate revizij, pridobljene za DELE A, B, C in D, za izdajo mnenja o navedbah v izjavah o upravljanju.

Ta smernica bo v celoti dokončana za DEL D od leta 2024 dalje (glej DEL D) ter se bo redno pregledovala in posodabljala ob upoštevanju pridobljenih izkušenj.

# Model zagotovil in pravni okvir

## Model zagotovil

Pri zagotovilu gre za objektivno proučitev dokazov za zagotovitev ocene učinkovitosti postopkov obvladovanja tveganj, kontrole in upravljanja. 99 % odhodkov SKP se izplača na podlagi ureditve z deljenim upravljanjem z državami članicami. Zagotovilo GD za kmetijstvo in razvoj podeželja, ki se izrazi v izjavi o zagotovilu v letnem poročilu o dejavnostih, izhaja iz naslednjih gradnikov v zvezi z odhodki, izvršenimi na podlagi deljenega upravljanja:



1. V širšem smislu morajo države članice v okviru sistema deljenega upravljanja skladov vzpostaviti sisteme upravljanja in kontrol SKP. Natančneje, države članice morajo ustanoviti upravljavska telesa, vključno s plačilno agencijo, ki izpolnjuje akreditacijska merila, določena za plačilne agencije (člen 1 in Priloga I k Delegirani uredbi Komisije (EU) 2022/127), v primeru držav članic z več kot eno plačilno agencijo pa usklajevalne organe (člen 2 in Priloga II k Delegirani uredbi Komisije (EU) 2022/127), kar zadeva pripravo letnega poročila o smotrnosti. Poleg tega morajo plačilne agencije zagotoviti popolnost, točnost in resničnost letnih obračunov (v skladu s členom 32 Izvedbene uredbe Komisije (EU) 2022/128).
2. Sistem upravljanja in kontrol, ki ga izvajajo države članice v skladu s členom 59(2) Uredbe (EU) 2021/2116, zagotavlja skladnost z osnovnimi zahtevami Unije, ki urejajo intervencije Unije. Države članice zagotovijo, da se izvede raven pregledov, potrebnih za učinkovito obvladovanje tveganj za finančne interese Unije. Rezultati teh kontrol so izraženi v izjavi o upravljanju (člen 3, člen 33 in Priloga 1 k Uredbi (EU) 2021/2116).
3. Certifikacijski organi morajo opraviti revizijo prejšnjih dveh gradnikov in zagotoviti mnenje v skladu s členom 12(2) Uredbe (EU) 2021/2116 na podlagi revizijske strategije, ki jo je treba razviti v skladu s tem dokumentom. Zato je treba revizijsko strategijo obravnavati kot pomemben del letne certifikacijske revizije.
4. GD za kmetijstvo in razvoj podeželja poleg svojega postopka potrditve obračunov upošteva prejšnje tri gradnike in poročila zunanjih revizorjev, da priskrbi zagotovilo v zvezi z izplačanimi odhodki.

Skratka, namen zgoraj opisanega sistema kontrole in revizije, ki izhaja iz odstavkov (4) in (5) člena 63 Uredbe (EU) 2018/1046 (finančna uredba) in Uredbe (EU) 2021/2116, je zagotoviti splošno zagotovilo o resničnosti in poštenosti obračunov, zanesljivosti sistemov upravljanja, vključno z akreditirano plačilno agencijo in morebitnim usklajevalnim organom; zanesljivost in pravilnost podatkov, predloženih v letnem poročilu o smotrnosti; in s tem o tveganju resnih pomanjkljivosti v sistemih upravljanja in napak v obračunih ali letnem poročilu o smotrnosti.

Na tej podlagi zagotovilo certifikacijskih organov temelji na štirih delih, kot so opredeljeni v revizijskem mnenju, ki ga certifikacijski organi izdajo v skladu s členom 12(2) Uredbe (EU) 2021/2116 o:

* verodostojni in pošteni sliki letnih obračunov plačilne agencije,
* pravilnem delovanju sistemov upravljanja držav članic;
* poročanju o smotrnosti glede kazalnikov učinkov in kazalnikov rezultatov;
* zakonitosti in pravilnosti odhodkov za ukrepe, določene v uredbah (EU) št. 228/2013, (EU) št. 229/2013 in (EU) št. 1308/2013 ter Uredbi (EU) št. 1144/2014 Evropskega parlamenta in Sveta v skladu s členom 12(d) Uredbe (EU) 2021/2116 (tj. odhodki, ki niso zajeti v strateških načrtih SKP), ter za posebno plačilo za bombaž in podporo za predčasno upokojitev iz naslova III, poglavje II, oddelek 3, pododdelek 2, in člena 155(2) Uredbe (EU) 2021/2115 in/ali za odhodke ukrepov/shem, ki so bili odobreni pred 1. januarjem 2023 in za katere je bilo od Komisije zahtevano povračilo.

Model zagotovil certifikacijskih organov temelji na oceni delovanja sistemov upravljanja s preizkušanjem skladnosti in na oceni sistemov/procesov/postopkov, ki so vzpostavljeni za odhodke, izvedene v okviru strateškega načrta SKP. Za odhodke, ki so nastali zunaj strateškega načrta, bodo certifikacijski organi preizkušanje skladnosti dopolnili s preizkušanjem podatkov več dokumentov, da bi preverili zakonitost in pravilnost transakcij v celotnem ciklu do odobritve plačila.

Ta model mora certifikacijskim organom omogočiti, da:

* ocenijo in oblikujejo sklepe o pravilnem delovanju sistemov upravljanja, vključno s skladnostjo plačilnih agencij z akreditacijskimi merili na podlagi preizkušanja skladnosti in tudi preizkušanjem splošnih kontrol IT in kontrol aplikacij zaradi preverjanja zasnove in izvajanja sistema.
* ocenijo in izrazijo mnenje o učinkovitosti sistema poročanja o smotrnosti na podlagi preizkušanja evidenc in podatkovnih zbirk, da preverijo, ali so kazalniki učinkov in rezultatov smotrnosti sporočeni pravilno in ustrezajo odhodkom, ki jih financira Unija. Revizijsko delo bi moralo omogočiti tudi potrditev uskladitve letnih neto odhodkov, prijavljenih za intervencijo, in bruto odhodkov, uporabljenih za izračun ustreznih kazalnikov učinka in rezultatov, pregled in potrditev utemeljitve, ki jo predloži država članica v skladu s členom 134(8) Uredbe (EU) 2021/2115, ter preverjanje izračuna (vključno z algoritmi, uporabljenimi v sistemu) za kazalnike;
* izrazijo mnenje o zakonitosti in pravilnosti odhodkov, ki niso zajeti v strateškem načrtu SKP, na podlagi potrditve stopenj napak, kot so sporočene v okviru kontrolne statistike in/ali izjavi o upravljanju;
* izrazijo mnenje o zanesljivosti letnih obračunov, ki temeljijo na izjavah o odhodkih, predloženih Komisiji.

## Pravni okvir

Zakonodaja, s katero se urejajo finančna potrditev obračunov, poročanje o upravljanju in povezani certifikacijski postopki, je povzeta v nadaljevanju:

Plačilne agencije

V skladu z določbami člena 53 Uredbe (EU) 2021/2116 potrditve obračunov akreditiranih plačilnih agencij temeljijo na informacijah, predloženih v skladu s členom 90(1)(c) navedene uredbe.

Plačilna agencija mora Komisiji predložiti naslednje dokumente o letnih odhodkih v okviru EKJS in EKSRP, izvršenih povezanih transakcijah in vzpostavljenem sistemu notranjih kontrol:

* letne obračune v skladu s členom 9(3) Uredbe (EU) 2021/2116,
* letno poročilo o smotrnosti, iz katerega je razvidno, da so bili odhodki izvršeni v skladu s členom 37 Uredbe (EU) 2021/2116,
* izjavo o upravljanju v skladu s členom 3 in Prilogo I k Uredbi (EU) št. 908/2014, ki vključuje letni povzetek končnih revizijskih poročil in izvedenih kontrol, vključno z analizo narave in razsežnosti napak ter pomanjkljivosti, ugotovljenih v sistemih upravljanja, ter sprejetih ali načrtovanih korektivnih ukrepov iz člena 63(5), točka (b), finančne uredbe.

Plačilne agencije morajo v zvezi z izjavo o upravljanju predložiti tudi kontrolne podatke in kontrolno statistiko v skladu z Izvedbeno uredbo Komisije (EU) št. 809/2014 in drugimi ustreznimi sektorskimi uredbami v zvezi z odhodki, zajetimi v DELU D.

Usklajevalni organ

Če je v državi članici akreditirana več kot ena plačilna agencija, se imenuje usklajevalni organ. Usklajevalni organ bo zbral in Komisiji poslal potrebne informacije ter predložil letno poročilo o smotrnosti na ravni držav članic, ki se Komisiji predloži skupaj z izjavo o upravljanju, ki se nanaša na pripravo celotnega poročila. Slednjo izjavo o upravljanju usklajevalni organ predloži v skladu s členom 10(3) Uredbe (EU) 2021/2116.

*Veljavne smernice/sporočilo Odboru za kmetijska sklada:*

* Smernica št. 1 o akreditaciji,
* Smernica št. 4 o izjavah o upravljanju,
* Smernica št. 5 o nepravilnostih in
* letno obvestilo o informacijah, ki jih je treba predložiti o letnih obračunih.

Certifikacijski organi

Pravila glede nalog certifikacijskih organov, vključno s pregledi, mnenjem in poročili, ki jih morajo ti organi sestaviti, skupaj s spremno dokumentacijo, so določena v členu 12 Uredbe (EU) 2021/2116 in členih 5 do 7 Uredbe (EU) 2022/128. Certifikacijski organi morajo v skladu s tem opraviti certifikacijsko revizijo ter pripraviti certifikacijsko poročilo in mnenje.

*Veljavne smernice:*

* Smernica št. 2 o revizijski strategiji,
* Smernica št. 3 o zahtevah za poročanje certifikacijskih organov.

**Na splošno so v tej smernici obravnavane zahteve iz člena 12 Uredbe (EU) 2021/2116, ki so usklajene z zahtevami iz odstavkov 4 in 5 člena 63 Uredbe (EU) 2018/1046 (v nadaljnjem besedilu: finančna uredba).**

# Revizijski cilji

## Revizijski cilj št. 1

Revizijska cilja sta opredeljena v zgoraj opisanem modelu zagotovil. Certifikacijski organi morajo potrditi, da:

* obračuni, ki jih je treba predložiti Komisiji, prikazujejo verodostojno in pošteno sliko,
* postopki notranjih kontrol plačilne agencije delujejo zadovoljivo.

V mnenju certifikacijskih organov mora biti tudi navedeno, ali se je med pregledom pojavil dvom glede navedb v izjavi o upravljanju.

**Revizijski cilj št. 1 je priskrbeti zagotovilo za odločitev o potrditvi obračunov na podlagi revizije letnih obračunov oziroma kontrolnih postopkov.**

V **DELU A te smernice** je opredeljena osnova za revizijo, usmerjeno v revizijski cilj št. 1.

Certifikacijski organi bodo lahko z uporabo tega revizijskega pristopa izdali mnenje o:

1. učinkovitosti sistema notranjih kontrol, vključno s sistemom upravljanja in kontrol, plačilne agencije (kar zadeva posamezne kontrolne postopke: izvrševanje plačil, obračunavanje plačil, upravljanje nepravilnosti in dolgov);
2. verodostojni in pošteni sliki, ki jo dajejo letni obračuni (ob upoštevanju rezultatov preizkušanja podatkov in usklajevanja).

## Obseg revizije za revizijski cilj št. 1

Revizija v okviru revizijskega cilja št. 1 je usmerjena v letne obračune plačilne agencije. Tako ta revizijski cilj zajema naslednje kontrolne postopke za operativne transakcije:

1. izvrševanje plačil,
2. obračunavanje plačil,
3. za neoperativne transakcije: upravljanje nepravilnosti in dolgov, vključno s pobotom in obračunavanjem izterjav,
4. uskladitve in pripravo izjav, opravljene za plačila in neoperativne transakcije, izvršene v proračunskem letu.

## Revizijski cilj št. 2

Revizijska cilja sta opredeljena v zgoraj opisanem modelu zagotovil. Certifikacijski organi morajo potrditi, da: vzpostavljeni sistemi upravljanja držav članic pravilno delujejo, zlasti:

**(i) upravljavska telesa iz členov 9 in 10 Uredbe (EU) 2021/2116 ter člena 123 Uredbe (EU) 2021/2115;**

**(ii) osnovne zahteve Unije iz člena 2(c) Uredbe (EU) 2021/2116;**

**(iii) sistem poročanja, vzpostavljen za namene letnega poročila o smotrnosti iz člena 134 Uredbe (EU) 2021/2115 (rezultate revizijskega cilja št. 3 bo treba upoštevati v okviru revizijskega cilja št. 2, kar zadeva splošno oceno sistema poročanja o smotrnosti).**

V **DELU B smernice** je opredeljena osnova za revizijo, usmerjeno v revizijski cilj št. 2.

Z uporabo tega revizijskega pristopa bodo lahko certifikacijski organi podali mnenje o pravilnem delovanju sistemov upravljanja držav članic.

## Obseg revizije za revizijski cilj št. 2

Revizijsko delo, opravljeno v okviru revizijskega cilja št. 2, zajema sisteme upravljanja države članice, vključno z:

**(i) upravljavskimi telesi iz členov 9 in 10 Uredbe (EU) 2021/2116 in člena 123 Uredbe (EU) 2021/2115 (torej pomeni akreditirano plačilno agencijo in usklajevalno telo. Drugi organi bi bili zajeti le v obsegu njihove vloge pri delovanju in izvajanju osnovnih zahtev Unije);**

**(ii) osnovnimi zahtevami Unije iz člena 2(c) Uredbe (EU) 2021/2116 (in kot je določeno na neizčrpnem referenčnem seznamu osnovnih zahtev Unije);**

**(iii) sistemom poročanja, vzpostavljenim za namene letnega poročila o smotrnosti iz člena 134 Uredbe (EU) 2021/2115 (ki izhaja iz dela v okviru revizijskega cilja št. 3).**

## Revizijski cilj št. 3

Revizijska cilja sta opredeljena v zgoraj opisanem modelu zagotovil. Certifikacijski organi morajo potrditi, da: sta poročanje o smotrnosti glede kazalnikov učinka zaradi letne potrditve smotrnosti iz člena 54 Uredbe (EU) 2021/2116 in poročanje o smotrnosti glede kazalnikov rezultatov zaradi večletnega spremljanja smotrnosti iz člena 128 Uredbe (EU) 2021/2115, ki dokazujeta skladnost s členom 37 Uredbe (EU) 2021/2116, pravilna.

V **DELU C smernice** je opredeljena osnova za revizijo, usmerjeno v revizijski cilj št. 3.

Certifikacijski organi bodo lahko z uporabo tega revizijskega pristopa izdali mnenje o:

1. učinkovitosti sistema poročanja kot dela sistema upravljanja in kontrol (kar zadeva posamezne postopke: sistem in postopke zajemanja in poročanja podatkov v plačilni agenciji in iz zunanjih virov);
2. pravilnosti letnega poročila o smotrnosti (vključno s potrditvijo uskladitev in utemeljitev, priloženih k letnemu poročilu o smotrnosti).

## Obseg revizije za revizijski cilj št. 3

Revizijsko delo, opravljeno v okviru revizijskega cilja št. 3, zajema sistem poročanja o smotrnosti in pravilnost dejanskega letnega poročila o smotrnosti.

## Revizijski cilj št. 4

Revizijska cilja sta opredeljena v zgoraj opisanem modelu zagotovil. Certifikacijski organi morajo potrditi, da:

* so odhodki za ukrepe, določene v uredbah (EU) št. 228/2013, (EU) št. 229/2013 in (EU) št. 1308/2013 ter Uredbi (EU) št. 1144/2014 Evropskega parlamenta in Sveta v skladu s členom 12(d) Uredbe (EU) 2021/2116 (tj. odhodki, ki niso zajeti v strateških načrtih SKP), ter za posebno plačilo za bombaž in podporo za predčasno upokojitev iz naslova III, poglavje II, oddelek 3, pododdelek 2, in člena 155(2) Uredbe (EU) 2021/2115 in/ali za odhodke ukrepov/shem, ki so bili odobreni pred 1. januarjem 2023, za katere je bilo zahtevano povračilo, zakoniti in pravilni ter
* postopki notranjih kontrol plačilne agencije delujejo zadovoljivo.

**Revizijski cilj št. 4 je priskrbeti zagotovilo o zakonitosti in pravilnosti odhodkov, za katere je bilo od Komisije zahtevano povračilo. Izpolniti ga je treba z revizijo zakonitosti in pravilnosti odhodkov oziroma kontrolnih postopkov.**

V **DELU D smernice** je opredeljena osnova za revizijo, usmerjeno v revizijski cilj št. 4.

Certifikacijski organi bodo lahko z uporabo tega revizijskega pristopa izdali mnenje o:

1. učinkovitosti sistema notranjih kontrol in/ali sistema upravljanja in kontrol plačilne agencije (kar zadeva posamezne kontrolne postopke: upravne kontrole in kontrole na kraju samem);
2. zakonitosti in pravilnosti odhodkov, za katere je bilo od Komisije zahtevano povračilo.

## Obseg revizije za revizijski cilj št. 4

Obseg revizijskega cilja št. 4 je zakonitost in pravilnost odhodkov iz točke 3.7. Revizijsko delo, opravljeno v okviru revizijskega cilja št. 4, zajema kontrolne podatke in poročila plačilne agencije o kontroli za nekatere ukrepe, ki so sporočeni v kontrolni statistiki. V obseg revizije je treba vključiti vse kontrolne postopke (upravne preglede in preglede na kraju samem, uskladitve in pripravo izjav o upravljanju), opravljene za odobritev plačil, izvršenih za transakcije, sporočene v kontrolni statistiki/poročilih o kontrolah.

## Revizijsko delo v zvezi s trditvami iz izjave o upravljanju

V mnenju certifikacijskih organov mora biti tudi navedeno, ali se je med pregledom pojavil dvom glede navedb v izjavi o upravljanju. Revizijsko delo v zvezi s tem je že zajeto v štirih revizijskih ciljih. V DELU E je pojasnjeno, kako se lahko že pridobljeni rezultati revizije uporabijo za oblikovanje sklepov o trditvah v izjavi direktorja plačilne agencije o upravljanju in izjavi usklajevalnega telesa o pripravi letnega poročila o smotrnosti.

Certifikacijski organ mora pripraviti poročilo o svojih ugotovitvah in rezultate izraziti v svojem mnenju. Poročilo in mnenje je treba sestaviti v skladu z obliko, določeno v Smernici št. 3 o zahtevah za poročanje. Revizijski cilji, revizijski pristop in rezultati revizije, kot se uporabljajo v postopkih GD za kmetijstvo in razvoj podeželja za dajanje zagotovil v zvezi z DELI A, B, C in D te smernice, so povzeti v preglednici v nadaljnjem besedilu.

**Revizijska cilja, revizijski pristop in rezultati revizije, kot se uporabljajo v postopkih GD AGRI za dajanje zagotovil**

| **Revizijska cilja**  | **Revizijski pristop**  | **Rezultati revizije**  | **Uporaba s strani GD AGRI** |
| --- | --- | --- | --- |
| ***Revizijski cilj št. 1***Podati mnenje o:* pravilnem delovanju vzpostavljenih sistemov kontrol (skladnost z akreditacijskimi merili – izvrševanje plačil, obračunavanje plačil, evidentiranje dolgov);
* verodostojni in pošteni sliki letnih obračunov.
 | Glavni revizijski postopki:* pregled sistema notranjih kontrol (preizkus sistemov IT, postopkov, preizkušanje skladnosti);
* preizkušanje podatkov:
* preverjanje izvrševanja in obračunavanja plačil;
* nepravilnosti, dolgovi;
* pregled uskladitev:
* finančne uskladitve.
 | 1. Merjenje učinkovitosti sistema notranjih kontrol plačilne agencije: **razvrstitev posameznih kontrolnih postopkov** na podlagi
* pregleda sistema notranjih kontrol;
* rezultatov preizkušanja podatkov: **stopnja napak.**
1. **Revizijsko mnenje** o verodostojni in pošteni sliki letnih obračunov na podlagifinančne uskladitvein točke (a).
 | Po potrditvi mnenja certifikacijskega organa z oceno njegovega poročila se rezultati revizije upoštevajo pri **finančni potrditvi, da se sprejme sklep v zvezi z odločitvijo o finančni potrditvi.****Revizije skladnosti** v zvezi s sistemi upravljanja: na podlagi rezultatov se lahko izvedejo funkcije plačil/obračunavanja in upravljanja dolgov plačilne agencije, če so potrebne. |
| ***Revizijski cilj št. 2***Podati mnenje o:* pravilnem delovanju sistemov upravljanja v zvezi z:
* ustreznimi upravljavskimi telesi;
* osnovnimi zahtevami Unije; vključno s:
* sistemom poročanja (ki izhaja iz dela v okviru revizijskega cilja št. 3).
 | Glavni revizijski postopki:* pregled okolja kontroliranja, analiza tveganja;
* preizkušanje skladnosti za potrditev ureditve in zasnove kontrole;

pregled poročil o upravljanju: * akcijski načrti,
* izjava o upravljanju.
 | 1. Merjenje učinkovitosti sistemov upravljanja države članice: **razvrstitev posameznih elementov/gradnikov** na podlagi:
* pregleda okolja kontrol;
* rezultatov preizkušanja skladnosti: **ugotovljenih pomanjkljivosti.**
1. **Revizijsko mnenje** o delovanju sistemov upravljanja: upravljavskih teles; delovanju/izvajanju osnovnih zahtev Unije; sisteme za poročanje. (kot rezultat AO3)
2. **Negativno mnenje** o navedbah v izjavi o upravljanju na podlagi točk (a) in (b) ter pregled poročil o upravljanju.
 | Po potrditvi mnenja certifikacijskega organa z oceno njegovega poročila se rezultati revizije upoštevajo v **postopku letnega poročila o dejavnostih v zvezi z** **zagotovili, pridobljenimi z oceno sistemov upravljanja s strani certifikacijskih organov.****Revizije skladnosti** v zvezi s sistemi upravljanja: sporočene resne pomanjkljivosti je treba spremljati s poizvedbami o potrditvi skladnosti in izvajanjem akcijskih načrtov. Te so lahko povezane z akreditacijo plačilnih agencij, usklajevalnih organov ali sistemskimi pomanjkljivostmi v sistemih upravljanja glede delovanja/izvajanja osnovnih zahtev Unije. |
| ***Revizijski cilj št. 3***Podati mnenje o:* delovanju sistema poročanja,
* pravilnosti letnega poročila o smotrnosti glede:
* kazalnikov učinkov za letno potrditev smotrnosti,
* kazalnikov rezultatov za večletno spremljanje smotrnosti.
 | Glavni revizijski postopki:* pregled okolja kontroliranja (sistemi in postopki zajemanja podatkov in poročanja);
* preizkušanje skladnosti za potrditev ureditve in zasnove kontrole,
* postopki analize podatkov;

pregled poročil o upravljanju: * letno poročilo o smotrnosti (vključno z uskladitvijo in utemeljitvijo),
* izjava o upravljanju.
 | 1. Merjenje smotrnosti sistema poročanja: **razvrstitev** posameznih postopkov na podlagi:
	* pregleda sistema kontrol (in po potrebi preizkušanja skladnosti) – obravnava se v okviru revizijskega mnenja za revizijski cilj št. 2.
	* rezultatov postopkov analize podatkov: **ugotovljene napake pri poročanju.**
2. Revizijsko mnenje o pravilnosti letnega poročila o smotrnosti na podlagi točke (a).
3. Negativno **mnenje** o navedbah v izjavi o upravljanju na podlagi točk (a) in (b).
 | Po potrditvi mnenja certifikacijskega organa z oceno njegovega poročila se rezultati revizije upoštevajo pri **potrditvi za sprejem sklepa v zvezi z odločitvijo o potrditvi smotrnosti.** |
| ***Revizijski cilj št. 4***Podati mnenje o:* pravilnem delovanju vzpostavljenih sistemov kontrol (skladnost z akreditacijskimi merili);
* zakonitosti in pravilnosti odhodkov, prijavljenih skladu;
* navedbah v izjavi o upravljanju;
* sistemu posebnih ukrepov/shem v zvezi z zmanjšanjem stopnje kontrole (po potrebi).
 | Glavni revizijski postopki:* pregled sistema notranjih kontrol (preizkus postopkov, preizkušanje skladnosti);
* preizkušanje podatkov:
* preverjanje odobritve plačil (upravni pregledi in pregledi na kraju samem);
* pregled poročil o upravljanju:
* kontrolna statistika, druga poročila o kontroli;
* akcijski načrti;
* izjava o upravljanju.
 | 1. Merjenje učinkovitosti sistema notranjih kontrol plačilne agencije: razvrstitev posameznih kontrolnih postopkov na podlagi
* pregleda sistema notranjih kontrol;
* rezultatov preizkušanja podatkov: **stopnja neskladnosti.**
1. **Revizijsko mnenje** o zakonitosti in pravilnosti odhodkov, prijavljenih skladu na podlagi točke (a).
2. **Negativno mnenje** o navedbah v izjavi o upravljanju na podlagi točk (a) in (b) ter pregled poročil o upravljanju.
 | Po potrditvi mnenja certifikacijskega organa z oceno njegovega poročila se rezultati revizije upoštevajo pri določitvi **stopnje tveganja** v **letnem poročilu o dejavnostih GD AGRI** **v zvezi z odhodki izven strateškega načrta SKP**.Na podlagi rezultatov se lahko izvedejo revizije skladnosti v zvezi s kontrolami odobritve plačil plačilne agencije.Če delo certifikacijskega organa v zvezi z zakonitostjo in pravilnostjo velja za zanesljivo, se rezultati certifikacijskega organa štejejo za **rezultate GD AGRI**. |

# Model revizijskega tveganja in revizijski postopki

Cilj certifikacijskega organa je pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze v zvezi z ocenjenimi tveganji pomembno napačne navedbe z načrtovanjem in izvedbo ustreznih odzivov na tveganja, opredeljena med revizijo.

## Model revizijskega tveganja

Model revizijskega tveganja je potreben za načrtovanje revizijskega dela in določitev revizijskih postopkov.

**Revizijsko tveganje (AR)** je tveganje, da bo revizor izdal mnenje brez pridržka, kadar izjava o odhodkih vsebuje pomembne napake ali letno poročilo o smotrnosti vsebuje nepravilne podatke. Certifikacijski organ mora pri revizijskih postopkih pridobiti 95-odstotno stopnjo zagotovila, da lahko v revizijskem mnenju navede, da ima „razumno zagotovilo“. V skladu s tem revizijsko tveganje znaša 5 %. Ta navedba v celoti velja za revizijske cilje št. 1, 3 in 4. Pri revizijskem cilju št. 2 je AR tveganje, da revizor izda mnenje brez pridržka, če sistemi upravljanja države članice ne delujejo pravilno.

Revizijsko tveganje sestavljajo tveganje pri delovanju, tveganje pri kontroliranju in tveganje pri odkrivanju, v modelu revizijskega tveganja pa so ti trije elementi izraženi kot:

***AR = IR x CR x DR***

**Tveganje pri delovanju (IR)** je zaznana stopnja tveganja, da se lahko ob neobstoju postopkov notranjih kontrol v potrjenih izjavah o odhodkih, predloženih Komisiji, ali na osnovnih ravneh transakcij pojavi pomembna napaka. Tveganje pri delovanju je povezano z dejavnostmi plačilne agencije, odvisno pa je od zunanjih dejavnikov (kulturne, politične, gospodarske, poslovne dejavnosti, stranke in dobavitelji itd.) in notranjih dejavnikov (vrsta organizacije, postopki, usposobljenost osebja, nedavne spremembe postopkov ali vodstvenih položajev, zapletenost operacij, zadevni znesek itd.). Pri revizijskem cilju št. 2 je IR zaznana raven tveganja, da se lahko pojavijo resne pomanjkljivosti v informacijah o predmetu revizije (sistemi upravljanja države članice).

IR je treba oceniti pred začetkom podrobnih revizijskih postopkov (razgovori z vodstvenim in ključnim osebjem, pregled kontekstualnih informacij, kot so organigrami, priročniki in notranji/zunanji dokumenti). Certifikacijski organ mora oceniti tveganje pri delovanju na ustrezni ravni (stratum, populacija, osnovne zahteve Unije), oceni pa ga lahko kot visoko ali nizko tveganje. Certifikacijski organ mora na podlagi svoje strokovne presoje opredeliti tveganja med tveganji pri delovanju, pri katerih je potrebna posebna obravnava (ki pomenijo bistveno tveganje[[1]](#footnote-2)). Bistvena tveganja lahko vključujejo sheme/intervencije/transakcije/bistvene zahteve Unije/okolje kontroliranja, ki so kompleksni, jih upravljajo tretje osebe, so dovzetni za goljufije, jih označuje visoka stopnja subjektivnosti itd. Npr.: če so prisotni vsi predhodni pogoji, mora v izhodišču za to element veljati visoko tveganje pri delovanju. Če certifikacijski organ meni, da je tveganje pri delovanju za populacijo majhno, mora biti to mnenje pojasnjeno v revizijski strategiji in certifikacijskem poročilu.



**Tveganje pri kontroliranju (CR)** je zaznana raven tveganja, da pomembne napake ali znatne pomanjkljivosti ne bo mogoče preprečiti, odkriti in popraviti s postopki notranjih kontrol, ki jih izvaja vodstvo.

Tveganja pri kontroliranju kot taka so povezana z učinkovitostjo obvladovanja (nadzora) tveganj pri delovanju ter odvisna od zadevnega sistema upravljanja, vključno s kontrolami aplikacij, kontrolami IT in kontrolami v organizaciji. Tveganja pri kontroliranju se lahko ovrednotijo na podlagi revizij sistemov (večinoma se uporabljajo za vse revizijske cilje) – podrobnih preizkusov kontrol in poročanja (za nekatere revizijske cilje, kadar je to potrebno), katerih namen je zagotoviti dokaze o uspešnosti zasnove in delovanja sistema kontrol pri preprečevanju ali odkrivanju pomembnih napak in resnih pomanjkljivosti. Tveganje pri kontroliranju je treba oceniti kot nizko (zanesljive kontrole) ali visoko (nezanesljive kontrole). Več podrobnosti je na voljo v DELU B te smernice v zvezi z revizijskim ciljem št. 2.

Skupno oceno tveganja (tj. IR x CR) je treba ovrednotiti na podlagi znanja in izkušenj revizorjev, pri čemer se tveganje opredeli kot minimalno, nizko, srednje visoko ali visoko, namesto da bi se uporabile točne verjetnosti. Če se pri reviziji sistemov ugotovijo velike slabosti, je tveganje pri kontroliranju visoko, stopnja zagotovila, ki jo je treba pridobiti v okviru sistema, pa bi bila nizka (skupna ocena tveganja je srednje visoka ali visoka). Če velikih slabosti ni, je tveganje pri kontroliranju nizko, in če je nizko tudi tveganje pri delovanju, bi bila stopnja zagotovila, pridobljena v okviru sistema, visoka (skupna ocena tveganja je minimalna).

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Ocena tveganja pri delovanju |  | Ocena tveganja pri kontroliranju |
|  | zanašanje na kontrole (nizka) | brez zanašanja na kontrole (visoka) |
| nizka | **minimalna** | **srednje visoka** |
| visoka | **nizka** | **visoka** |
| bistveno tveganje | posebni revizijski premisleki |

Dodatna pojasnila so opisana v ustreznih oddelkih, npr. v oddelku 6: Ocena sistema notranjih kontrol v zvezi z revizijskim ciljem št. 1.

Zmnožek tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju se imenuje tveganje pomembne napake ali resne pomanjkljivosti.

***AR = tveganje pomembno napačne navedbe x DR***

Tveganje pomembne napake ali resne pomanjkljivosti je povezano z rezultatom revizij sistemov.

**Tveganje pri** **odkrivanju** je zaznana raven tveganja, da revizor ne bo mogel odkriti pomembne napake ali resne pomanjkljivosti. Tveganja pri odkrivanju so povezana s tem, kako ustrezno se izvajajo revizije, vključno z metodologijo vzorčenja, usposobljenostjo osebja, revizijskimi tehnikami, revizijskimi orodji itd. Tveganja pri odkrivanju so povezana z izvajanjem revizij sistemov, vključno s preizkušanjem skladnosti (tj. usmerjenim v potrditev izvajanja kontrol) ali preizkušanjem podatkov (tj. preizkusi podrobnosti o transakcijah, običajno na podlagi vzorčenja operacij, kadar je to ustrezno, npr. revizijski cilj št. 4). Tveganje pri odkrivanju se lahko določi na podlagi opredeljenega revizijskega tveganja, tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju:

*DR = AR / (IR x CR)*

## Stopnje zagotovila za revizijske postopke

Postopek certifikacijskega organa za oceno tveganja je namenjen opredeljevanju in ocenjevanju **tveganja pomembno napačne navedbe in resnih pomanjkljivosti**. V nadaljevanju je pojasnjeno, kako je treba načrtovati in izvajati splošne odzive na podlagi revizijskih preizkusov in postopkov, da se obravnavajo ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe ali resne pomanjkljivosti.

Ta ocena tveganja vključuje oceno tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju z več koraki, ki jih je treba povzeti v revizijski strategiji/načrtu. V mednarodno priznanih revizijskih standardih so običajno navedeni naslednji koraki:

1. **razumevanje subjekta in njegovega okolja**, kar mora vključevati:
* okolje kontroliranja (predvsem izvedene in delujoče osnovne zahteve Unije), vključno z veljavnim pravnim in regulativnim okvirom, na podlagi obstoječega znanja o vzpostavljenih sistemih upravljanja in kontrol ter zlasti o tveganjih, ugotovljenih v prejšnjih obdobjih. To oceno je treba nenehno posodabljati s povezovanjem revizijskih ugotovitev certifikacijskega organa in morebitnih izboljšav ter z upoštevanjem ugotovitev drugih revizorjev, kot sta Evropsko računsko sodišče, Direktorat za dajanje zagotovil in revizijo pri GD za kmetijstvo in razvoj podeželja itd.;
* kontrolne dejavnosti, povezane tudi z izvajanjem in delovanjem osnovnih zahtev Unije (primarne dejavnosti in dejavnosti spremljanja), in tiste, ki so vključene v informacijski sistem, ki podpira glavne procese; revizor mora ovrednotiti zasnovo navedenih kontrol in ugotoviti, ali se izvajajo in uporabljajo v praksi (sestavni deli sistema upravljanja so podrobno opisani v Uredbi (EU) 2022/127, matriki in referenčnem seznamu osnovnih zahtev Unije ter Smernici št. 1 o akreditacijskih merilih);
1. **ocenjevanje (morebitnih) sprememb sistema upravljanja** od zadnje revizije.
Certifikacijski organ mora oceniti učinek sprememb organizacijskih in postopkovnih ureditev od prejšnje revizije, pri čemer oceni, v kakšnem obsegu plačilna agencija (in usklajevalni organ) še naprej izpolnjuje akreditacijska merila.
2. **ocenjevanje učinkovitosti obvladovanja tveganja** z osredotočanjem na naslednje cilje za upravljanje: razumevanje in prednostno razvrščanje tveganj, opredelitev kontrol, s katerimi se obravnavajo ključna tveganja, vključno s tveganji goljufije, opredelitev informacij, ki bodo prepričljivo kazale, ali sistemi upravljanja delujejo učinkovito, razvoj in izvajanje postopkov za vrednotenje navedenih prepričljivih informacij;
3. **potrjevanje tveganj in ciljnih nalog**: tveganja pomembno napačnih navedb ali resnih pomanjkljivosti se lahko razdelijo na dva sestavna dela (tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju), ki ju je treba oceniti na vsaki ravni navedb za transakcije (operativne in neoperativne), obračune, evidence in elemente okolij kontroliranja glede na cilj revizije. Kljub temu mora biti obseg preverjanj odvisen od potrjenih tveganj in njihovega morebitnega učinka ter lahko vključuje posebne funkcije kontrole[[2]](#footnote-3), ki se redno ocenjujejo (vsako leto poročanja).

## Uporaba revizijskih dokazov iz prejšnjih revizij in drugih revizorjev

Revizijsko delo certifikacijskega organa se lahko racionalizira z zanašanjem na revizijske dokaze iz prejšnjih revizij glede učinkovitosti delovanja posebnih kontrol. V ta namen mora certifikacijski organ preveriti, ali so rezultati prejšnjih revizij še naprej relevantni, tako da presodi, ali so se po prejšnji reviziji pojavile večje spremembe pri navedenih kontrolah. Certifikacijski organ to presojo opravi s poizvedbami, ki jih združi z opazovanjem ali pregledi, da potrdi poznavanje navedenih posebnih kontrol (glej odstavek 14 MRS 330):

1. če je prišlo do sprememb, ki vplivajo na relevantnost revizijskih dokazov iz prejšnje revizije, mora revizor preizkusiti kontrole v okviru tekoče revizije;
2. če takšnih sprememb ni bilo, lahko revizor preizkuša kontrole v razumnem roku, medtem ko mora nekatere ključne kontrole, na katere se namerava zanašati, preizkusiti pri vsaki reviziji. V tem smislu lahko certifikacijski organ vzpostavi rotacijski nadzorni načrt, ki se v povezavi z rezultati ocene tveganja lahko uporabi za določanje ključnih kontrol za revizijo. Certifikacijski organ bi lahko v prvem letu uporabe te smernice še vedno uporabljal rotacijsko preizkušanje kontrol, načrtovano na podlagi prejšnje smernice, če to ni v nasprotju z revizijsko metodologijo iz nove smernice.

## Revizijski pristop – odzivi certifikacijskega organa na ocenjena tveganja in oblikovanje zagotovil

Revizijski pristop zajema izvajanje postopkov za odzivanje na ugotovljena tveganja pomembno napačne navedbe ali resne pomanjkljivosti, odkrite v predhodnem koraku, pri čemer se osredotoča na najbolj tvegana področja in dejavnosti za namene revizije.

Revizijski pristop se v veliki meri zanaša na mnenje, ki naj bi ga revizor podal v zvezi s sistemi upravljanja države članice. Od certifikacijskega organa se pričakuje, da bo pridobil razumno zagotovilo o:

* 1. verodostojni in pošteni sliki obračunov, vključno z zanesljivostjo finančnega poročanja (finančna revizija);
	2. pravilnem delovanju sistemov upravljanja držav članic (revizija sistemov);
	3. pravilnosti letnega poročila o smotrnosti (revizija sistemov in revizija poročanja);
	4. skladnosti z ustreznimi zakoni in predpisi za odhodke, ki niso zajeti v strateškem načrtu SKP (revizija zakonitosti in pravilnosti odhodkov).

Sklepi o teh ločenih revizijskih vprašanjih so odvisni drug od drugega, saj lahko ocena enega od njih vpliva na druge.

Za revizijske cilje št. 1, 3 in 4 je skupna stopnja zagotovila, ki se zahteva pri revizijskem preizkušanju, 95 %. To revizijsko zagotovilo se pridobi na podlagi (1) ocene okolja kontroliranja (z oceno tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju) in (2) preizkušanja podatkov dokumentov (podrobni preizkusi na podlagi vzpostavljenega modela revizijskega tveganja, ocenjenega tveganja pri odkrivanju). Pri revizijskem cilju št. 2 bo moral certifikacijski organ določiti vrsto in obseg celotnih revizijskih postopkov (vključno s preizkušanjem skladnosti), namesto da bi načrtoval preizkušanje podatkov vzorčenih dokumentov.

**Zagotovilo za sistem** pomeni zanesljivost sistema notranjih kontrol ali sistema poročanja o smotrnosti plačilne agencije, vključno s skladnostjo z akreditacijskimi merili. Določi se na podlagi pregleda sistema notranjih kontrol (glej oddelek 5 v zvezi z revizijskim ciljem št. 1). Na podlagi tega revizijskega dela je treba za vrednotenje kontrolnih postopkov uporabiti naslednje štiri stopnje zanesljivosti sistema notranjih kontrol:

* deluje dobro, potrebne so le manjše izboljšave: visoka (srednje visoka) stopnja zagotovila za sistem,
* deluje, vendar so potrebne nekatere izboljšave – povprečna stopnja zagotovila za sistem;
* delno deluje, potrebne so večje izboljšave – srednje nizka stopnja zagotovila za sistem;
* v bistvu ne deluje – nizka stopnja zagotovila za sistem.

**Za revizijske cilje št. 1, 3 in 4 stopnja zagotovila, pridobljena s preizkušanjem podatkov ali postopkov analize podatkov**, oziroma stopnja zaupanja, ki dejansko določa velikost vzorca, bo odvisna od stopnje zagotovila, pridobljene z revizijo sistemov. Na splošno je korelacija med oceno sistema notranjih kontrol in zagotovilom na podlagi preizkušanja podatkov nasprotna korelaciji med oceno sistema notranjih kontrol in zagotovilom za sistem.

**Korelacija ocene sistema notranjih kontrol, zagotovila za sistem in stopnje zaupanja**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Skupna ocena tveganja** | **Ocena sistemov upravljanja** | **Zagotovilo za sistem**  | **Zagotovilo iz preizkušanja podatkov** |
| minimalna | Dobro deluje. | visoko (srednje visoko) | nizko/srednje nizko |
| nizka | Deluje.  | povprečno | povprečno |
| srednje visoka | Delno deluje. | srednje nizko | srednje visoko |
| visoka | Ne deluje. | nizko | visoko |

Preglednica v nadaljevanju vsebuje primere stopenj zagotovila za sistem (pridobljenih na podlagi skupne ocene tveganja: IR x CR) v zvezi s tveganjem pri odkrivanju oziroma zagotovilom, ki ga je treba izpeljati iz preizkušanja podatkov.

Ti primeri določajo okvir za vzpostavitev modela tveganja in modela revizijskih zagotovil, ki ga morajo certifikacijski organi upoštevati pri revizijskih postopkih. Dejansko revizijsko tveganje, ki ga pri certifikacijski reviziji ocenjujejo certifikacijski organi, se lahko razlikuje od teh posebnih primerov.

**Primeri za model ocenjevanja revizijskega tveganja in povezane stopnje zagotovila**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Skupna ocena tveganja | Stopnja zagotovila, pridobljena z revizijami sistemov | Zagotovilona podlagisistema | Stopnjazaupanja | Tveganje pri odkrivanju |
| minimalna | Dobro deluje, potrebne so le manjše izboljšave. | visoko (srednje visoko) | ne manj kot 60 % | 40 % ali manj |
| nizka | Deluje, vendar so potrebne nekatere izboljšave. | povprečno | 70 % | 30 % |
| srednje visoka | Delno deluje, potrebne so večje izboljšave. | srednje nizko | 80 % | 20 % |
| visoka | V bistvu ne deluje. | nizko | ne manj kot 90 % | ne več kot 10 % |

Na podlagi tega je mogoče sklepati, da je tveganje pri odkrivanju čim nižje, čim višja je glede na oceno revizorja stopnja skupnega tveganja. To pomeni več revizijskega preizkušanja podatkov (večji vzorci). Enako velja, da nižja skupna ocena tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju pomeni višje tveganje pri odkrivanju, zaradi česar je manj preizkušanja podatkov in več zanašanja na sistem notranjih kontrol.

Določitev ustrezne stopnje zaupanja je ključna za revizijo transakcij (od odobritve do obračunavanja/izjav), saj je od nje močno odvisna velikost vzorca (čim višja je stopnja zaupanja, tem večji je vzorec). Kot je predstavljeno v zgornjem okviru in dodatno pojasnjeno v nadaljevanju te smernice, je mogoče znižati stopnjo zaupanja, ki jo je treba pridobiti s preizkušanjem podatkov, in tako zmanjšati revizijsko delo za sisteme z nizko stopnjo napake ali sisteme, ki niso nagnjeni k resnim pomanjkljivostim (in zato visoko stopnjo zagotovila), obenem pa ohraniti zahtevo po visoki stopnji zaupanja (in zato večji velikosti vzorca) v primeru sistemov z morebitno visoko stopnjo napake ali sistemov, ki niso nagnjeni k resnim pomanjkljivostim (in zato nizko stopnjo zagotovila). V izjemnih primerih, v katerih je certifikacijski organ ugotovil, da se na sistem notranjih kontrol ni mogoče zanesti, znaša stopnja zagotovila/zaupanja, ki jo je treba pridobiti s preizkušanjem podatkov, 95 %.

Povezane dejanske velikosti vzorcev je treba določiti na podlagi revizijskih postopkov ob upoštevanju ustreznih oddelkov; npr. oddelkov 5, 6 in 7 za revizijski cilj št. 1.

Da bi se revizijsko tveganje zmanjšalo na sprejemljivo nizko stopnjo, mora certifikacijski organ določiti splošne odzive za obravnavanje ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe ali resne pomanjkljivosti na ravni populacije ter načrtovati in izvesti nadaljnje revizijske postopke, katerih vrsta, časovni načrt in obseg ustrezajo ocenjenim tveganjem pomembno napačne navedbe ali resne pomanjkljivosti na ustrezni ravni navedb.

Kar je opisano zgoraj v zvezi s stopnjo zagotovila, ki izhaja iz preizkušanja, smiselno velja tudi za **revizijski cilj št. 2** za določitev in obseg revizijskih postopkov, ki jih je treba izvesti.

Kot je bilo že opisano, se od certifikacijskega organa ne zahteva, da izvede preizkušanje podatkov za oceno sistemov upravljanja držav članic. Vendar bo certifikacijski organ v okviru revizijskega cilja št. 2 uporabil rezultate ocene tveganja za določitev obsega revizijskih postopkov, vključno s **preizkušanjem skladnosti**.

Kadar bo moral certifikacijski organ izbrati katero koli enoto kontrolnih postopkov za izvedbo preizkušanja skladnosti, se velikost vzorca ne določi statistično, kot je opisano za preizkušanje podatkov. Vendar bo certifikacijski organ na podlagi strokovne presoje upošteval rezultate analize, kot je bilo že omenjeno.

V zvezi s tem so v DELU B te smernice navedena dodatna navodila.

## Vrste revizijskih postopkov

Revizijski postopki so procesi, tehnike in metode, ki jih revizorji izvajajo, da bi pridobili revizijske dokaze, na podlagi katerih lahko oblikujejo sklepe o zastavljenem revizijskem cilju in izrazijo svoje mnenje.

Revizorji za pridobivanje revizijskih dokazov navadno uporabljajo pet vrst revizijskih postopkov, kot sledi:

1. Analitični pregled: revizorji uporabljajo analitične postopke v kateri koli fazi revizije, kot so načrtovanje, izvedbena faza in zaključna faza. Ta postopek pomaga revizorju, da je bolj pozoren na področja, ki so nenavadne spremembe. Z drugimi besedami, na področjih, ki se bistveno spreminjajo.
2. Poizvedba: včasih revizorji poizvedujejo po poslovnem procesu organizacije. Poizvedba je tudi eden najpomembnejših revizijskih postopkov in se lahko uporablja v različnih fazah. Revizijsko poizvedbo včasih revizor uporablja za pridobivanje revizijskih dokazov, včasih pa za razumevanje nekaterih značilnosti poslovanja, da pridobi dovolj znanja za načrtovanje in izvajanje preizkušanja. Vendar je informacije iz poizvedbe včasih težko uporabiti kot revizijske dokaze. Revizijski dokazi, najdeni kot rezultat vašega preizkušanja po poizvedbi, so močni ter se uporabljajo kot revizijski dokazi in ne kot informacije iz same poizvedbe.
3. Opazovanje: opazovanje je eden od revizijskih postopkov, ki jih revizorji uporabljajo za razumevanje in zbiranje revizijskih dokazov predvsem o dejanskem procesu in njegovem izvajanju. Ta vrsta revizijskega postopka večinoma potrjuje postopek, kot je opisan v priročnikih plačilne agencije in/ali opisan med razgovori.
4. Inšpekcijski pregled: inšpekcijski pregled se nanaša na preverjanje/potrjevanje rezultatov. Gre za enega najpomembnejših revizijskih postopkov, saj zagotavlja trdne revizijske dokaze. Inšpekcijski pregled lahko vključuje pregled dokumentacije in ponovno izvedbo kontrol.
5. Ponovni izračun: ponovni izračun je vrsta revizijskega postopka, ki se navadno izvaja s ponovnim izvajanjem del, ki jih je opravila stranka, da se oceni, ali obstaja razlika med delom revizije in delom naročnika. Ponovni izračun je postopek, ki se uporablja za potrditev točnosti transakcije, ki vključuje izračun.

Večina revizijskega dela vključuje kombinacijo različnih revizijskih postopkov, da se doseže revizijski cilj. Na primer, preizkušanje skladnosti lahko glede na revizijski cilj vključuje pregled in ponoven izračun revizijskih postopkov. Certifikacijski organ mora med načrtovanjem svojega dela oblikovati ustrezno kombinacijo revizijskih postopkov, ki jih je treba izvesti. Taka odločitev bi morala temeljiti na več dejavnikih, vključno s tem, ali kontrolni postopki plačilne agencije ali drugega subjekta predvidevajo postopek ocenjevanja kakovosti. Na primer, močno se priporoča pregled in potrditev rezultatov ocene kakovosti, ki se zahtevajo za zahteve Unije v zvezi z ISAP, GSA in AMS. Vendar mora certifikacijski organ za dosego ustreznega revizijskega cilja (tj. potrditev rezultatov zagotavljanja kakovosti) oblikovati ustrezno kombinacijo revizijskih postopkov (npr. analitični pregled, inšpekcijski pregled, ponovni izračun).

# DEL A

# Revizijski postopki

Revizija v zvezi z revizijskim ciljem št. 1 bo zajemala eno proračunsko leto (16. 10. 202x–15. 10. 202x + 1) in se lahko opravi v dvanajstmesečnem obdobju (koledarski meseci) od januarja revidiranega proračunskega leta do januarja leta, ki sledi revidiranemu proračunskemu letu. V nadaljevanju je predlagan časovni načrt, pri katerem se upošteva to dvanajstmesečno obdobje. Ta revizija pa se lahko opravi tudi v krajšem obdobju, odvisno od števila faz vzorčenja.

Certifikacijsko revizijo v zvezi z revizijskim ciljem št. 1 je treba izvesti na podlagi naslednjih glavnih revizijskih postopkov:

### Opredelitev modela revizijskega tveganja in stopenj zagotovila

*Predlagani časovni načrt*

Odvisno od števila faz preizkušanja se lahko opravi že v obdobju od januarja do marca (v nadaljnjem besedilu: M1–M3) v revidiranem proračunskem letu, načrtovati pa jo je treba najpozneje za obdobje od junija do avgusta v revidiranem proračunskem letu.

*Glavne naloge*

* Na podlagi rezultatov revizij iz preteklih let in ocene sistema notranjih kontrol (glej oddelek 5) oceniti tveganje pri delovanju in tveganje pri kontroliranju (tveganje pomembno napačne navedbe).
* Določiti zagotovilo za sistem in stopnjo zaupanja za preizkušanje podatkov ter zahteve za pregled sistema notranjih kontrol in preizkušanje podatkov.
* Izdelati načrt vseh revizijskih postopkov (časovni načrt in viri), vključno z oceno sistema notranjih kontrol, preizkušanjem podatkov, pregledom uskladitev, razlago napak in rezultatov ter pripravo certifikacijskega poročila in oblikovanjem mnenja.

*Upoštevati je treba*

* Med načrtovanjem se lahko uporabijo ocene odhodkov. Velikost vzorca je morda treba na podlagi dejanskih odhodkov prilagoditi.
* Rezultati preizkušanja kontrolnih postopkov med načrtovanjem niso na voljo. Velikost vzorca za preizkušanje podatkov je morda treba povečati (če se pri preizkušanju kontrolnih postopkov ugotovijo velike napake).

### Ocena sistema notranjih kontrol

*Predlagani časovni načrt*

Del nalog: oceno okolja kontroliranja je treba načrtovati vzporedno z opredelitvijo modela revizijskega tveganja in stopenj zagotovila (M1–M3).

Druge naloge: po določitvi revizijskega načrta so prvi revizijski postopki, ki jih je treba opraviti, preizkus procesov/postopkov, vključno s preizkusom kontrol, preizkus skladnosti in preizkusi sistemov IT (v zvezi s procesi in postopki, relevantnimi za revizijski cilj št. 1) (M4–M6).

*Glavne naloge*

* Oceniti učinkovitost okolja kontroliranja ob upoštevanju vrednotenja sistema notranjih kontrol iz preteklih let ter vseh pravnih, organizacijskih, postopkovnih in sistemskih sprememb, da se določi zagotovilo za sistem za model revizijskega tveganja. Za to bo treba opraviti sledilne preizkuse.
* Izvesti preizkuse kontrolnih postopkov za oceno sistema notranjih kontrol za rezultat revidiranega proračunskega leta. To lahko vključuje različne vrste preizkušanja, posebno pozornost pa je treba nameniti preizkušanju sistemov IT in kontrol.
* Ovrednotiti ugotovljena tveganja ali odklone in v končni oceni za kontrolne postopke podpreti rezultate (dobro deluje, deluje itd.) ter preveriti, ali je treba zaradi velikih napak, ugotovljenih pri preizkusu kontrolnih postopkov, parametre za preizkušanje podatkov prilagoditi.

*Upoštevati je treba*

* Končno oceno kontrolnih postopkov bo treba upoštevati v mnenju o učinkovitosti sistema notranjih kontrol.
* V zvezi s preizkušanjem skladnosti se lahko uporabi preizkušanje z dvojnim namenom.
* Preizkusi sistemov IT imajo pomembno vlogo pri oceni teh kontrolnih postopkov.

### Preizkušanje podatkov

*Predlagani časovni načrt*

Kar zadeva revizijski cilj št. 1, je treba preizkušanje podatkov opraviti na podlagi izvedenih dejanskih plačil. Preizkušanje podatkov se lahko opravi v več fazah, da ne bi bila delovna obremenitev zgoščena po koncu proračunskega leta.

* Pri vzorčenju v dveh fazah: M5 in M6 ter M11 in M12; pri vzorčenju v eni fazi: M11 in M12.

*Glavne naloge*

* Zajeti vzorec na podlagi parametrov, ki so bili že določeni v fazi načrtovanja, in izvesti dejansko preizkušanje.
* Zbrati revizijske dokaze (tako kot pri vseh drugih korakih), zlasti za dokumentiranje ugotovljenih razhajanj (odklonov, napak).

*Upoštevati je treba*

* Preizkusi sistemov IT imajo pomembno vlogo pri preizkušanju plačilnih transakcij in računovodskih evidenc. Če ima plačilna agencija integriran sistem za obdelavo vseh plačil, se mora certifikacijski organ osredotočiti na preizkušanje IT in uporabiti en sam vzorec za oba sklada, kot je pojasnjeno v nadaljevanju.

### Uskladitve

*Predlagani časovni načrt*

Za revizijski cilj št. 1 je treba uskladitev in pregled uskladitve letnih obračunov opraviti po koncu proračunskega leta (M12 in M13).

*Glavne naloge*

* Pregledati postopek uskladitve plačilne agencije in točnost vsakega dela letnih obračunov.

*Upoštevati je treba*

* Vzpostaviti je treba postopek za preverjanje pravilnosti vsake valutne kode, ki jo uporablja plačilna agencija za pojasnitev razlik med letnimi računovodskimi izkazi in mesečnimi/četrtletnimi izjavami.
* Posebno pozornost je treba nameniti transakcijam, zaradi katerih se proračun EU na podlagi letnih obračunov bremeni za dodatne zneske (v primerjavi z mesečnimi/četrtletnimi izjavami).
* Za zagotovitev, da lahko plačilna agencija in certifikacijski organ opravita svoje naloge, sta ključna ustrezni časovni načrt dela, v zvezi s tem pa tudi sodelovanje s plačilno agencijo.

### Razlaga napak in rezultatov

*Predlagani časovni načrt*

Posamezne napake in odklone, ugotovljene pri preizkusu kontrolnih postopkov in preizkušanju podatkov, je mogoče razlagati vzporedno s temi revizijskimi postopki (M4–M6 in/ali M11 in M12).

Vrednotenje napak za preizkušanje podatkov bi bilo treba zaključiti do M12, da se plačilni agenciji omogoči odziv.

*Glavne naloge*

* Določiti in jasno dokumentirati izračun napak ter ovrednotiti napake.

*Upoštevati je treba*

* Če se uporabi preizkušanje z dvojnim namenom, je treba pri vrednotenju napak v zvezi s preizkušanjem podatkov upoštevati vse ugotovljene finančne napake.
* V zvezi s posameznimi finančnimi napakami je treba sprejeti nadaljnje ukrepe (sprejeti jih mora plačilna agencija), certifikacijski organ pa mora poročati o njih.

### Oblikovanje mnenja

*Predlagani časovni načrt*

Revizijsko mnenje je treba pripraviti po zaključku vseh ustreznih revizijskih postopkov (M13).

*Glavne naloge*

* Združiti rezultate ocene sistema notranjih kontrol plačilne agencije, preizkušanja podatkov in uskladitve.
* Upoštevati rezultate iz preteklih let in oblikovati mnenje v zvezi s sistemom notranjih kontrol plačilne agencije in letnimi obračuni (v primeru akcijskih načrtov, ki se še izvajajo, in slabosti, ki še niso bile v celoti odpravljene; tudi v primeru uporabe rotacijskega preizkušanja kontrol (glej oddelek 5 o rotaciji kontrol)).

*Upoštevati je treba*

* Mnenje o sistemih upravljanja držav članic je treba oblikovati ob upoštevanju ocene kontrolnih postopkov, določene za vse štiri revizijske cilje.
* Za mnenje o letnih obračunih je treba upoštevati samo napake v zvezi s plačili in obračunavanjem. Ne glede na to je treba napake, ki jih certifikacijski organ v tem vzorcu odkrije v zvezi z zakonitostjo in pravilnostjo, sporočiti kot znane napake v okviru revizijskega cilja št. 4 (DEL D).

# Ocena sistema notranjih kontrol

Ocena sistema notranjih kontrol plačilne agencije za revizijski cilj št. 1 je del splošne ocene sistemov upravljanja držav članic. Med tehnike, ki se uporabljajo za preizkušanje kontrol, spada ocenjevanje okolja kontroliranja, pomembnosti kontrol, tveganja, da preizkusi morda ne bodo dokončni, in rezultatov drugih poizvedb. Preizkušanje zajema učinkovitost zasnove in izvajanja kontrol. Sestavljajo ga preizkusi postopkov in preizkusi kontrol (preizkušanje skladnosti).

Da certifikacijski organ opredeli in oceni tveganje pomembno napačne navedbe, je potrebno razumevanje subjekta in njegovega okolja. To bo med drugim vključevalo razumevanje sistema notranjih kontrol subjekta in njegovih sestavnih delov (glej MRS 315). V primeru plačilne agencije se to prenese na akreditacijska merila, določena v Prilogi I k Delegirani uredbi Komisije (EU) 2022/127 (sestavne dele sistema notranjih kontrol):

* notranje okolje (vključno z organizacijsko strukturo, standardi v zvezi s človeškimi viri oceno tveganja in prenosom pooblastil);
* kontrolne dejavnosti,
* informacije in sporočanje (vključno z varnostjo informacijskih sistemov),
* spremljanje.

Certifikacijski organ mora na podlagi razumevanja akreditacijskih meril, ki jih je uvedla plačilna agencija, oceniti tudi zasnovo in izvajanje kontrol, vgrajenih v postopke na ravni plačilne agencije (tj. raven subjekta). Neustrezna zasnova kontrol subjekta, ki ni v skladu z akreditacijskimi merili, lahko pomeni znatno pomanjkljivost sistema notranjih kontrol.

Po oceni celotnega sistema notranjih kontrol na ravni subjekta na podlagi skladnosti z akreditacijskimi merili mora delo certifikacijskega organa vključevati pregled konkretnih vzpostavljenih postopkov (na podlagi pregleda postopkov).

Oceno sistema notranjih kontrol je treba uporabiti kot osnovo za določitev zagotovila za sistem v fazi načrtovanja revizije in oceno sistema notranjih kontrol za revidirano proračunsko leto, ki se izrazi v revizijskem mnenju. Kar zadeva revizijski cilj št. 1, ta ocena zajema naslednje glavne kontrolne postopke[[3]](#footnote-4):

**za operativne transakcije:**

* izvrševanje plačil,
* obračunavanje plačil,
* poročanje o plačilih v mesečnih, četrtletnih in letnih izjavah,
* postopek uskladitve,

**za neoperativne transakcije:**

* evidentiranje, upravljanje analitike ter sporočanje nepravilnosti in dolgov.

Ti postopki zajemajo tudi upravljanje predplačil in varščin (zadnjenavedenih kot neoperativnih transakcij). Certifikacijski organ se lahko odloči tudi za preizkus varščin v smislu postopka plačilne agencije za proučitev varščin, da preveri, zakaj so bile nekatere varščine zavrnjene, druge pa sprejete. Za te podpostopke ni potrebno ločeno vrednotenje, vseeno pa jih je treba oceniti v okviru pregleda glavnih postopkov.

Oceno je treba opraviti na ravni populacije, ki se obravnava pri tem postopku (glej oddelek 6), za ustrezni sklad (EKJS ali EKSRP).

## Ocena okolja kontroliranja za določitev zagotovila za sistem

Certifikacijski organ mora delo začeti s pregledom splošnega okolja kontroliranja za zgoraj navedene kontrolne postopke in pri tem upoštevati:

* rezultate revizij iz preteklih let za te kontrolne postopke (npr. razvrstitev v akreditacijskih matrikah);
* spremembe pravne, organizacijske, postopkovne ureditve, ureditve sistemov IT in človeških virov.

Poleg tega mora certifikacijski organ:

* pridobiti razumevanje kontrolnih postopkov in sistemov plačilne agencije;
* pregledati proces „prenosa“, s katerim se zahteve, določene v uredbah EU, vključijo v priročnik, računalniške postopke in pisna navodila plačilne agencije;
* izvesti sledilne preizkuse v zvezi s procesi/postopki, vključno s procesi IT, in določiti funkcionalnosti sistema kontrole ter
* opredeliti, „kaj gre lahko narobe“ (WCGW) ali kakšna so tveganja v procesu/postopku in povezanih kontrolah.

Na podlagi navedenega mora certifikacijski organ, ki se odloči, da se bo zanašal na sistem notranjih kontrol, opraviti preizkušanje skladnosti (preizkus kontrol) v zvezi z izbranimi kontrolami (glej oddelek 5.3).

**Rezultat:** opredelitev zagotovila za sistem na podlagi naslednjih kategorij:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Skupna ocena tveganja (IR x CR)** | **Ocena kontrolnih postopkov** | **Zagotovilo za sistem** |
| minimalna | 1. Dobro deluje. | visoko/srednje visoko |
| nizka | 2. Deluje. | povprečno |
| srednje visoka | 3. Delno deluje. | srednje nizko |
| visoka | 4. Ne deluje [[4]](#footnote-5) | nizko |

S tem bodo lahko revizorji določili stopnjo zagotovila, ki jo je treba pridobiti s preizkušanjem podatkov.

## Pregled kontrolnih postopkov

Certifikacijski organ mora preizkus kontrol načrtovati na podlagi zanesljivosti kontrolnih procesov/postopkov, ocenjenih v prejšnjem koraku. Tudi če se odloči, da sistem notranjih kontrol ni zanesljiv in da zato ni predvideno, da bo s to oceno pridobljeno kakšno zagotovilo, mora opraviti del naslednjega pregleda, da opredeli konkretne pomanjkljivosti in popravne ukrepe:

* pridobiti razumevanje kontrolnih postopkov in sistemov plačilne agencije;
* pregledati proces „prenosa“, s katerim se zahteve, določene v uredbah EU, vključijo v priročnik, računalniške postopke in pisna navodila plačilne agencije;
* izvesti sledilne preizkuse v zvezi s procesi/postopki, vključno s procesi IT, in določiti funkcionalnosti sistema kontrole, ter
* opredeliti, „kaj gre lahko narobe“ (WCGW) ali kakšna so tveganja v procesu/postopku in povezanih kontrolah.

S temi postopki morajo revizorji ugotoviti, ali:

* so pisne smernice: o izvrševanju plačil, obračunavanju plačil, registraciji dolgov in izračunavanjih celovite, aktualne in na voljo vsem zaposlenim;
* so sistemi IT in z njimi povezani postopki ustrezno zasnovani in se ustrezno upravljajo, da izpolnjujejo postopkovne zahteve (iz zakonodaje EU in nacionalne zakonodaje);
* so naloge v zvezi s plačili in obračunavanjem ter upravljanjem dolgov ustrezno ločene in opredeljene ter ali se v zvezi z njimi izvaja nadzorna kontrola;
* se zagotavljata ustrezno usposabljanje in rotacija zaposlenih;
* obstajajo ustrezni postopki za preglede in spremljanje višjega vodstva ter
* se sprejme ustrezni ukrep kot odgovor na priporočila glede izboljšav, ki jih sprejmejo plačilne agencije kot nujen del akreditacijskega procesa.

Certifikacijski organ mora pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze o tem, da kontrole, izbrane za preizkušanje, delujejo ustrezno učinkovito v celotnem obdobju zanašanja, da se preprečijo ali odkrijejo in popravijo pomembno napačne navedbe na ravni navedb. Na splošno mora imeti certifikacijski organ možnost, da presodi, ali je zasnova sistema notranjih kontrol v skladu z akreditacijskimi merili, ali sistem ustrezno deluje in ali učinkovito ščiti finančne interese Unije. To mora biti vključeno v revizijske postopke ne glede na to, ali se certifikacijski organ zanaša na sistem notranjih kontrol ali ne.

Med zgoraj navedenimi tehnikami imajo revizijski preizkusi sistemov IT ključno vlogo, saj zdaj na njih temelji večina postopkov plačilne agencije za revizijski cilj št. 1. IT omogoča dosledno obdelavo podatkov in transakcij ter krepi zmožnost spremljanja uspešnosti kontrolnih dejavnosti in omogoča učinkovito ločevanje nalog z izvajanjem kontrole dostopa pri aplikacijah, zbirkah podatkov in operacijskih sistemih. Da bi se lahko certifikacijski organ zanašal na avtomatizirane kontrole, vgrajene v sisteme IT, lahko izvede revizijske postopke za ugotovitev, ali je bila avtomatizirana kontrola izvedena, ti postopki pa se lahko uporabljajo kot preizkus operativne učinkovitosti navedene kontrole. V ta namen je treba upoštevati tudi oceno in preizkušanje splošnih kontrol IT, vključno z varnostjo IT in postopki za upravljanje sprememb. Pri revizijskih postopkih certifikacijskega organa je treba upoštevati ustrezno načrtovanje preizkusov sistema IT.

### Pregled splošnih kontrol IT

Če ima plačilna agencija certifikat ISO 27001:2013, lahko certifikacijski organi to upoštevajo pri preizkušanju sistema notranjih kontrol. Če je plačilna agencija certificirana v skladu s standardom ISO 27001/BSI ISO 27001 in certifikacijski organ pregleda njen obseg in je prepričan, da certifikat zajema vse ključne naloge plačilne agencije, certifikacijskemu organu ni treba opraviti nadaljnjega dela za zagotovilo v zvezi z varnostjo informacijskega sistema. Certifikacijski organ mora imeti dostop do potrebnih informacij za ta pregled. Certifikacijski organ se lahko odloči, da opravi nekaj revizijskih pregledov postopka certificiranja ali njegove kakovosti ali če certifikat ne zajema vseh ključnih zahtev pregleda splošnih kontrol IT/pooblaščenih organov. Obseg tega revizijskega dela je treba opredeliti za vsak primer posebej.

Če plačilna agencija ni certificirana v skladu s standardom ISO, mora certifikacijski organ za vsako poglavje preveriti, ali so bile kontrole informacijske varnosti v izbranem standardu informacijske varnosti izvedene. To revizijsko delo lahko opravi certifikacijski organ sam ali zunanje podjetje.

Splošne kontrole IT se izvajajo za vse sestavne dele, postopke in podatke sistemov IT v okolju organizacije ali sistemov. MRS 315([[5]](#footnote-6)) (revidiran leta 2019) vključuje elemente, ki so pomembni za oceno certifikacijskega organa v zvezi z uporabo IT s strani plačilne agencije in vplivom na revizijo. Dodatka 5 in 6 k temu standardu vsebujeta zlasti premisleke za razumevanje informacijske tehnologije in elemente, ki jih certifikacijski organ lahko upošteva pri razumevanju splošnih kontrol IT.

### Pregled kontrol aplikacij IT

Vsaka plačilna agencija ima številne sisteme in aplikacije IT, v katere so vgrajene kontrole. Ker so nekatere kontrole avtomatizirane (brez ročnega posredovanja), lahko certifikacijski organ prouči možnost preizkušanja avtomatiziranih kontrol aplikacij, saj ob pričakovanem delovanju zagotavljajo visoko stopnjo zanesljivosti in omogočajo učinkovito uporabo revizijskih sredstev. Da bi se lahko certifikacijski organ zanesel na avtomatizirane kontrole na ravni aplikacij, lahko izvede revizijske postopke za ugotovitev, ali je bila avtomatizirana kontrola izvedena*.* Zaradi časovnih omejitev pa ne more vsako leto pregledati vseh aplikacij, zato je treba aplikacijo(-e) za preizkušanje izbrati na podlagi ocene tveganja.

Ko certifikacijski organ izbere aplikacijo IT, mora določiti, katere avtomatizirane kontrole aplikacije je treba preizkusiti. Splošno pravilo je, da se preizkusijo kontrole aplikacij, ki zajemajo največ revizijskih navedb in največ WCGW. Ko je avtomatizirana kontrola aplikacije izbrana za preizkušanje in je ugotovljeno, da deluje kot pričakovano, lahko certifikacijski organ prouči možnost izvedbe **enkratnega preizkusa[[6]](#footnote-7)** za navedeno kontrolo in nekaterih drugih preizkusov, da bi ugotovil, ali kontrola še naprej učinkovito deluje. Taki preizkusi lahko vključujejo preverjanje, ali:

* so vsi vhodni podatki točni, popolni, odobreni in pravilni;
* se vsi podatki obdelujejo kot pričakovano;
* so vsi shranjeni podatki točni in popolni;
* so vsi rezultati točni in popolni;
* se vodi evidenca za spremljanje obdelave podatkov od vnosa prek shranjevanja do poznejšega rezultata;
* je dostop do podatkov omejen glede na poslovne potrebe;
* se sistematično preprečujejo nezdružljive naloge v aplikaciji.

Kontrole aplikacij se nanašajo na transakcije in podatke v zvezi z vsakim računalniškim sistemom aplikacij. Vsaka aplikacija IT ima svoje kontrole. Opozoriti je treba, da je stopnja zanesljivosti kontrol aplikacij neposredno odvisna od zasnove in učinkovitosti delovanja splošnih kontrol IT. Povedano drugače: če se splošne kontrole IT ne izvajajo ali niso učinkovite, se plačilna agencija pri obvladovanju tveganja morda ne more zanašati na svoje kontrole aplikacij.

6.2.3 Ocena kontrolnih postopkov

**Rezultat:** ocena odklonov v sistemu, ugotovljenih na podlagi naslednjih kategorij:

|  |  |
| --- | --- |
| **Ocena kontrolnih postopkov** | **Ocena odklonov** |
| 1. Dobro deluje, potrebne so le manjše izboljšave. | Kontrole ustrezno obravnavajo vsa tveganja in verjetno delujejo učinkovito. Razhajanja niso bila ugotovljena. ALI ugotovljeni so bili samo manjši (formalni) odkloni, ki niso bistveno vplivali na učinkovitost kontrol in niso povzročili finančnih napak. |
| 2. Deluje, vendar so potrebne nekatere izboljšave.  | Kontrole ustrezno obravnavajo vsa tveganja in verjetno delujejo učinkovito z nekaterimi pomanjkljivostmi, ki omejeno vplivajo na delovanje ključnih zahtev. Ugotovljeni so bili samo manjši odkloni, ki niso bistveno vplivali na učinkovitost kontrol. ALI če so navedeni manjši odkloni bistveno vplivali na učinkovitost kontrol, so bili s kontrolami, ki jih izvaja plačilna agencija, odkriti in obravnavani s samokorekcijskim mehanizmom plačilne agencije. |
| 3. Delno deluje, potrebne so večje izboljšave. | Kontrole delno obravnavajo vsa tveganja in morda ne delujejo vedno kot pričakovano. Ugotovljeni so bili zmerni odkloni, ki so bistveno vplivali na učinkovitost kontrol. IN s kontrolami, ki jih izvaja plačilna agencija, je bil odkrit samo del teh zmernih odklonov, ki jih je odpravila plačilna agencija sama. |
| 4. Ne deluje. | Kontrole ne obravnavajo vseh tveganj in/ali pa so verjetno pogosto neuspešne. Sistem notranjih kontrol deluje slabo ali sploh ne deluje. Pomanjkljivosti so sistemske in obsežne. Ugotovljeni so bili veliki odkloni, ki s sistemom notranjih kontrol plačilne agencije niso bili odkriti. |

Manjši odkloni kažejo na formalna razhajanja v uporabljenih postopkih v primerjavi z načrtovanimi postopki ali v načrtovanih postopkih v primerjavi s pravnimi zahtevami, zaradi njih pa ne nastanejo finančne posledice, tj. napake pri plačilih.

Zmerni/veliki odkloni naj bi bila razhajanja v uporabljenih ali načrtovanih postopkih, zaradi katerih lahko nastanejo finančne posledice, tj. napake pri plačilih. Zmerni odkloni lahko povzročijo manjše finančne napake, katerih skupni ocenjeni finančni vpliv ne dosega praga pomembnosti. Veliki odkloni lahko povzročijo finančne napake s skupnim ocenjenim finančnim vplivom, ki je pomemben.

## Preizkušanje skladnosti (preizkus kontrol)

Da bi certifikacijski organ lahko podal mnenje o učinkovitosti sistema notranjih kontrol, mora proučiti posebne in prodorne kontrole ter kontrole spremljanja, ki so del pregledanih procesov: sisteme, postopke, priročnike. Ti preizkusi kontrol se opravijo za podporo stopnji tveganja pri kontroliranju, ki so jo ocenili certifikacijski organi. Pri preizkusu kontrol je treba preizkusiti učinkovitost kontrole, ki jo plačilna agencija uporablja za preprečevanje ali odkrivanje pomembno napačnih navedb. Certifikacijski organ mora pri preizkušanju skladnosti za izbrane posebne transakcije proučiti, ali:

1. so potrebne kontrole vzpostavljene in zasnovane v skladu s pravnim okvirom;
2. potrebne kontrole ustrezno delujejo ter ali se z njimi preprečujejo/odkrivajo in popravljajo pomembno napačne navedbe na ravni navedb.

Na podlagi preizkušanja skladnosti je treba potrditi naslednje vidike:

Verodostojni in pošteni[[7]](#footnote-8) obračuni

* **Pojavnost**: evidentirane transakcije so bile dejansko opravljene.
* **Popolnost**: vse transakcije, ki jih je bilo treba evidentirati, so bile evidentirane.
* **Točnost**: transakcije (operativne in neoperativne) so razkrite v obračunih plačilne agencije in navedeni so njihovi pravilni/ustrezni zneski.
* **Upoštevanje presečnih datumov**: transakcije so evidentirane v pravilnem obračunskem obdobju, tj. v obdobju, v katerem so bile dejansko opravljene.

Verodostojnost in poštenost knjige terjatev ter učinkovita in pravočasna izterjava dolgov

* **Popolnost in točnost:** knjiga terjatev vključuje vse transakcije, ki jih je treba izterjati, in pravilne zneske.
* **Učinkoviti postopki:** vzpostavljeni so postopki, ki zagotavljajo pravočasno registracijo in izterjavo dolgov, ter se pravilno izvajajo.
* **Hitra izterjava:** izterjani zneski so pravilno in pravočasno knjiženi v dobro skladov.

V zvezi s tem je treba opredeliti WCGW, ki vplivajo na zgoraj navedene navedbe, in povezane kontrole, s katerimi se zmanjšajo WCGW.

Obravnavajo se lahko naslednji WCGW, ki bi lahko pomembno vplivali na zadevne navedbe:

* + obstaja verjetnost napačne navedbe,
	+ zaradi resnosti morebitne napačne navedbe bi lahko nastala pomembno napačna navedba.

Za opredelitev kontrol, ki so relevantne za revizijo (zlasti če se certifikacijski organ namerava zanašati na kontrole), je treba upoštevati:

* + kontrole, s katerimi se zmanjšajo bistvena tveganja,
	+ visoko avtomatizirane postopke in kontrole aplikacij.

Certifikacijski organ mora pri preizkušanju upoštevati tudi različne vrste kontrol.



Za nekatere postopke (izvrševanje plačil, obračunavanje plačil) se lahko ti preizkusi za vse transakcije opravijo na podlagi kontrole aplikacije IT. Če pa so splošne kontrole IT učinkovite, se lahko delovanje avtomatizirane kontrole aplikacij potrdi s preizkusom, omejenim na eno transakcijo.

 Preizkus kontrole je odvisen od vrste kontrole in njene pogostosti.

|  |  |
| --- | --- |
| **Narava kontrole in pogostost izvajanja** | **Najmanjše število enot, ki jih je treba preizkusiti, če razhajanja niso pričakovana ali je pričakovanih zelo malo razhajanj** |
| Ročna kontrola, ki se izvaja enkrat ali večkrat na dan. | 25[[8]](#footnote-9) |
| Ročna kontrola, ki se izvaja tedensko. | 5 |
| Ročna kontrola, ki se izvaja mesečno. | 2 |
| Ročna kontrola, ki se izvaja četrtletno. | 2 |
| Ročna kontrola, ki se izvaja letno. | 1 |
| Avtomatizirana kontrola aplikacij. | Enkratni preizkus za vsako kontrolo aplikacij, če je podprta z učinkovitimi splošnimi kontrolami IT, v nasprotnem primeru pa se preizkusi 25 transakcij. |

Uporablja se lahko splošno pravilo, da se preizkusi vzorec, ki obsega 10 odstotkov populacije. V zgornji preglednici so navedene predlagane najmanjše velikosti vzorcev pri preizkušanju kontrol in zahteve o skladnosti, če razhajanja niso pričakovana ali je pričakovanih zelo malo razhajanj. Čeprav najmanjše velikosti vzorcev, predlagane v preglednici, pogosto zagotavljajo ustrezen obseg preizkušanja, lahko certifikacijski organ uporabi strokovno presojo pri ugotavljanju, ali so potrebne večje velikosti vzorcev, da bi lahko pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze v posebnih okoliščinah, npr. pri visokem tveganju pri kontroliranju za posamezno shemo/ukrep.

Če se na primer certifikacijski organ odloči preizkusiti tedensko ročno usklajevanje izvedenih plačil in vknjižb v računovodskem postopku, mora preizkusiti pet enot. Predlagani vzorec ročnih dnevnih kontrol ali kontrol, ki se opravijo večkrat na dan, če razhajanja niso pričakovana ali je pričakovanih zelo malo razhajanj, znaša 25 enot. Če se med preizkušanjem skladnosti ugotovi visoka stopnja napak, se lahko certifikacijski organ odloči, da bo povečal velikost vzorca ali spremenil prvotno načrtovane revizijske postopke.

Čeprav imata preizkušanje skladnosti in preizkušanje podatkov različna namena, se lahko izvajata sočasno. To je v MRS 330 opredeljeno kot „**preizkus z dvojnim namenom**“. Certifikacijski organ mora preizkus z dvojnim namenom, če ga uporabi, osnovati na predhodni oceni, da obstaja sprejemljivo majhno tveganje, da stopnja odklonov od predpisane kontrole v populaciji presega največjo stopnjo odklonov, ki jo je revizor pripravljen sprejeti brez spremembe načrtovane ocenjene ravni tveganja pri kontroliranju[[9]](#footnote-10).

Certifikacijski organ lahko na primer načrtuje preizkus za proučitev zahtevka in ovrednoti njegove rezultate, da ugotovi, ali je bil potrjen, in zagotovi vsebinske revizijske dokaze o transakciji. Preizkus z dvojnim namenom se načrtuje in ovrednoti ob upoštevanju vsakega posameznega namena preizkusa. Čeprav je to lahko učinkovita uporaba revizijskih sredstev, je treba paziti, da se rezultati pravilno analizirajo in dokumentirajo, tako da se različni cilji za dve vrsti preizkusov jasno razlikujejo. Vse finančne napake, odkrite v preizkusu z dvojnim namenom, je treba pri ekstrapolaciji napak za preizkušanje podatkov upoštevati kot naključne napake, razen če se znana napaka količinsko opredeli z dodatnim delom certifikacijskega organa.

**Rezultat:** ocena napak, ugotovljenih na podlagi naslednjih kategorij:

|  |  |
| --- | --- |
| **Ocena kontrolnih postopkov** | **Ocena napak** |
| 1. Dobro deluje, potrebne so le manjše izboljšave. | Razhajanja/napake niso bili ugotovljeni. ALI ugotovljena so bila samo manjša (formalna ali enkratna) razhajanja/napake, ki niso bistveno vplivala na učinkovitost kontrol in niso povzročila finančnih napak.  |
| 2. Deluje, vendar so potrebne nekatere izboljšave.  | Ugotovljena so bila samo manjša razhajanja/napake, ki niso bistveno vplivala na učinkovitost kontrol. ALI če so navedena manjša razhajanja/napake bistveno vplivala na učinkovitost kontrol, so bila s kontrolami, ki jih izvaja plačilna agencija, odkrita in obravnavana s samokorekcijskim mehanizmom plačilne agencije. |
| 3. Delno deluje, potrebne so večje izboljšave. | Ugotovljena so bila zmerna razhajanja/napake, ki so bistveno vplivala na učinkovitost kontrol. IN s kontrolami, ki jih izvaja plačilna agencija, je bil odkrit samo del teh zmernih napak, ki jih je plačilna agencija sama odpravila. |
| 4. Ne deluje. | Ugotovljena je bila visoka stopnja razhajanj/napak, ki s sistemom notranjih kontrol plačilne agencije nisi bili odkriti. |

Opredelitev manjših, zmernih in velikih napak je tesno povezana z opredelitvijo nižje, zmerne in visoke stopnje odklonov.

## Rezultati ocene sistema notranjih kontrol

Certifikacijski organ bo moral ob upoštevanju zgoraj navedenih treh korakov sprejeti sklep o oceni postopkov notranjih kontrol za revizijski cilj št. 1. V preglednici v nadaljevanju je predstavljen možen primer te dejavnosti:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Kontrolni postopek[[10]](#footnote-11)** | **Izvirna ocena (3.1)** | **Rezultat pregleda postopkov (3.2)** | **Rezultat preizkušanja skladnosti (3.3)** | **Končna ocena** |
| **Izvršitev plačila** | Dobro deluje. | Razhajanja/odkloni niso bili ugotovljeni. | Ugotovljena ni bila nobena napaka. | Dobro deluje. |
| **Obračunavanje plačil** | Dobro deluje. | Ugotovljena so bila manjša razhajanja/odkloni, odkriti s kontrolnim postopkom plačilne agencije. | Ugotovljena ni bila nobena napaka. | Deluje. |
| **Upravljanje nepravilnosti in dolgov** | Delno deluje. | Ugotovljena so bila zmerna razhajanja/odkloni, odkriti s kontrolnim postopkom plačilne agencije. | Ugotovljene so bile zmerne napake; plačilna agencija jih je s kontrolami odkrila samo nekaj. | Delno deluje. |

Končna ocena mora biti vedno usklajena z najslabšo oceno za rezultat pregleda kontrolnih postopkov (oddelek 5.2) in rezultat preizkušanja skladnosti (oddelek 5.3).

V tej fazi mora certifikacijski organ preveriti, ali je treba zaradi velikih odklonov in napak, ugotovljenih pri preizkusu postopkov notranjih kontrol, parametre za preizkušanje podatkov prilagoditi.

# Preizkušanje podatkov

## Cilj preizkušanja podatkov

Revizijski postopki za potrditev verodostojnosti in poštenosti obračunov morajo vključevati **revizijske postopke preizkušanja podatkov**:preizkus podrobnosti in analitične postopke. Analitični postopki so pojasnjeni v oddelku 7: Uskladitev.

**Preskusi podrobnosti v zvezi z letnimi obračuni morajo biti osredotočeni na enote (operativne in neoperativne transakcije), vključene v računovodske izkaze (letne obračune): na izjavo o odhodkih ter prilogi II in III (vključno s knjigo terjatev) itd.**

Preizkušanje podatkov v zvezi z **operativnimi transakcijami** mora zajemati postopek za izvršitev plačil in obračunavanje plačil vse do izjav. Vključevati mora preverjanje, ali (seznam ni izčrpen):

* so bili opravljeni predhodni pregledi plačil[[11]](#footnote-12);
* so bili podatki za plačila pravilno evidentirani in obdelani;
* so pri izračunanem znesku, ki ga je treba plačati, pravilno upoštevana vsa znižanja v zvezi z upravljanjem nepravilnosti/dolgov;
* je bil pravilni znesek izplačan, evidentiran v obračunih in prijavljen skladoma[[12]](#footnote-13).

Zgoraj navedene preizkuse je treba opraviti tudi v zvezi s predplačili. Po potrebi bi ti preizkusi lahko zajemali vrednotenje in preizkušanje kontrol, ki so vključene v informacijske sisteme, povezane s procesom.

Revizijski postopki preizkušanja podatkov za **neoperativne transakcije**:

Certifikacijski organ mora v zvezi z **varščinami** potrditi, da (seznam ni izčrpen):

* so verodostojne in poštene glede na račun, znesek in obdobje, zlasti s preizkušanjem glede na dokazila;
* varščine obstajajo in so shranjene na varnem;
* se sprejemajo le odobrene standardne bančne varščine, ki morajo biti še vedno veljavne.

Certifikacijski organ mora v zvezi z upravljanjem **nepravilnosti in dolgov** med drugim preveriti:

* Popolnost: dolgovi v zvezi z zneski, ki so bili neupravičeno izplačani zaradi pojava nepravilnosti, vse kazni, ki bi morale biti evidentirane, so bile dejansko evidentirane.
* Točnost: v obračunih plačilne agencije so razkriti dolgovi in navedeni njihovi ustrezni zneski, pri čemer se upoštevajo vsa vračila, obrestne mere, poboti in odpisi. V zvezi z zadnjim dogodkom bi lahko certifikacijski organ preveril veljavnost vzrokov za popravek in odpis dolga (vključno z odločitvijo, da se izterjava dolga ne opravi).
* Pravočasnost: dolgovi se pravočasno ugotovijo, evidentirajo in izterjajo.

## Splošni pojmi

**Populacija/stratifikacija**

Populacija za vzorčenje mora vključevati vsa plačila, ki so bila izvedena v proračunskem letu (npr. 16. oktober 202x–15. oktober 202x + 1) in prijavljena Komisiji. V zvezi z revizijskim ciljem št. 1 mora certifikacijski organ izraziti mnenje za vsak sklad.

V skladu s preambulo Uredbe (EU) 2022/128 mora imeti plačilna agencija ločene račune, povezane izključno z odhodki, ki se financirajo iz EKJS oziroma EKSRP, in prihodki, povezanimi s tema skladoma. Zato je treba sklada obravnavati ločeno.

Posledično mora certifikacijski organ za ta dva sklada podati ločeni mnenji iz člena 9 Uredbe (EU) št. 1306/2013.

Zato se lahko vzorčna populacija za **operativne transakcije** določi na ravni sklada:

* vsa plačila, izvedena v proračunskem letu in prijavljena v okviru EKJS;
* vsa plačila, izvedena v proračunskem letu in prijavljena v okviru EKSRP.

Če pa se lahko dokaže, da se gibanja operativnih transakcij za sklada EKJS in EKSRP upravljajo s skupnim sistemom notranjih kontrol, se lahko preverjanje skladnosti in preverjanje podatkov po istih načelih, zlasti kadar so postopki avtomatizirani, izvedeta na podlagi ene same populacije, ki zajema EKJS in EKSRP. V tem primeru morajo biti izpolnjeni nekateri posebni pogoji (glej Prilogo 2 k Smernici št. 2, ki se uporablja za proračunsko leto 2022).

Certifikacijski organ mora za **preizkušanje podatkov v zvezi z letnimi obračuni** določiti statistični vzorec z uporabo metod iz Priloge 2 k Smernici št. 2, ki se uporablja za proračunsko leto 2022.

Na splošno velja, da za preizkušanje plačil ni potrebna stratifikacija. Vendar se lahko uporabi, če revizor pričakuje, da bo v delu populacije raven napačnih navedb drugačna (npr. višja), kar pomeni drugačno raven variabilnosti (npr. plačila, izvedena za poseben ukrep in zaradi uporabe drugega postopka za obdelavo teh plačil). V tem primeru se populacija razdeli v podpopulacije/stratume, za vsak stratum pa se opravi ločen preizkus. Za vsak stratum se lahko uporabi druga tehnika vzorčenja, npr. za bolj tvegan stratum se lahko uporabi 100-odstotno preizkušanje, za drug stratum pa izbrana metoda statističnega vzorčenja. Certifikacijski organ se lahko tudi odloči, da bo preizkusil 100 % ključnih enot (na primer transakcij, katerih vrednost presega prag pomembnosti za populacijo ali pričakovani interval vzorčenja). Certifikacijski organ lahko nato določi vzorec na podlagi preostale populacije.

Za **neoperativne transakcije** se lahko določijo naslednje populacije:

* upravljanje nepravilnosti in dolgov
* populacija 1: transakcije v okviru EKJS,
* populacija 2: transakcije v okviru EKSRP.

Če pa se lahko dokaže, da se nepravilnosti in gibanja dolgov za sklada EKJS in EKSRP upravljajo s skupnim sistemom notranjih kontrol, se lahko preverjanje skladnosti in preverjanje podatkov po istih načelih izvedeta na podlagi ene same populacije, ki zajema EKJS in EKSRP. V tem primeru morajo biti izpolnjeni nekateri posebni pogoji (glej Prilogo 2 k Smernici št. 2, ki se uporablja za proračunsko leto 2022).

Preizkusiti je treba tudi postopek v zvezi s predplačili in varščinami.

**Vzorčna enota**

Za **operativne transakcije** je vzorčna enota posamezno plačilo, ki ga je plačilna agencija izvedla v proračunskem letu. Za **neoperativne transakcije** je lahko vzorčna enota odvisna od odločitve certifikacijskega organa. Za upravljanje nepravilnosti/dolgov in varščine se sicer priporoča, da se kot vzorčna enota uporabi posamezen primer v populaciji.

**Metoda vzorčenja**

Za **operativne transakcije** se mora uporabiti metoda statističnega vzorčenja. Priporoča se uporaba VDE. Po možnosti bi se lahko za učinkovito uporabo revizijskih sredstev in večjo učinkovitost uporabilo integrirano vzorčenje, vendar pri tem ne sme biti ogroženo ločeno poročanje v okviru dveh skladov. Zato bi se lahko ena transakcija uporabila za preizkušanje skladnosti in preizkušanje podatkov (preizkušanje z dvojnim namenom), kot je pojasnjeno v oddelku 5.

Podrobna razlaga različnih statističnih metod je vključena v Prilogo 2 k Smernici št. 2, ki se uporablja za proračunsko leto 2022. Nekateri splošni pojmi, ki so pojasnjeni v nadaljevanju, se nanašajo samo na statistično vzorčenje.

Za neoperativne transakcije se priporoča nestatistično naključno vzorčenje (glej Prilogo 2 k Smernici št. 2, ki se uporablja za proračunsko leto 2022).

**Pomembnost – dopustna napaka/napačna navedba (*tolerable error/misstatement* – TM)**

Skupna pomembnost je določena na 2 % odhodkov na ravni sklada, populacije in stratuma.

Certifikacijski organ lahko določi drugačne prage izvedbene pomembnosti na ravni stratuma, če to ustrezno utemelji in če spoštuje skupno pomembnost v višini 2 % na ravni sklada. Vendar je treba utemeljitev za upoštevanje tega pristopa ustrezno podpreti in dokumentirati v revizijski strategiji.

Dopustna napaka je najvišja sprejemljiva stopnja napak, ki se lahko v populaciji ugotovi za kako leto. Ob dvoodstotni stopnji pomembnosti ta največja dopustna napaka znaša 2 % odhodkov, potrjenih za Komisijo za navedeno referenčno leto.

**Stopnja zaupanja**

Kot je pojasnjeno v oddelku 4.2, zagotovilo za sistem določa zagotovilo, ki ga je treba pridobiti s preizkušanjem podatkov, oziroma stopnjo zaupanja za preizkušanje podatkov. Zagotavlja razlago rezultatov vzorčenja ter izraža verjetnost, da interval zaupanja, pridobljen na podlagi vzorčnih podatkov, vsebuje resnično napako populacije. Na primer 95-odstotna stopnja zaupanja pomeni, da lahko certifikacijski organ s 95-odstotno zanesljivostjo domneva, da bo napaka populacije spadala v interval zaupanja, pridobljen na podlagi vzorčnih podatkov. (Če je projicirana napaka enaka 100, natančnost pa 10, resnična napaka populacije s 95-odstotno zanesljivostjo spada v interval 90, 110.)

**Predvidena napaka**

Pomeni pričakovano napačno navedbo pri preizkušeni populaciji ali stratumu. Oceni se na podlagi standardnega odklona napak ali predhodnih rezultatov revizij.

**Natančnost**

Z natančnostjo se izmeri negotovost, ki nastane, ker certifikacijski organ ne revidira celotne populacije, in meri negotovost, ki nastane zaradi vzorčenja, tj. tveganje pri vzorčenju. Tveganje pri vzorčenju pomeni tveganje, da se sklepi certifikacijskega organa po preizkušanju vzorca razlikujejo od sklepov, ki bi se sprejeli po preizkušanju celotne populacije.

**Načrtovana/želena natančnost** je največja napaka pri vzorčenju, sprejeta za projiciranje napak v določenem letu. Načrtovana natančnost mora biti vedno nižja od dopustne napačne navedbe/napake.

Kot merilo natančnosti se lahko uporablja razlika med predvideno in dopustno napako.

**Dosežena natančnost vzorčenja** certifikacijskemu organu omogoča, da določi **interval zaupanja**, tj. razpon, v katerega spada ocena značilnosti populacije znotraj določene stopnje zaupanja.

**Variabilnost**

Variabilnost populacije je parameter z velikim vplivom na velikost vzorca. Navadno se meri s parametrom, imenovanim standardni odklon, označuje pa s simbolom . Čim večji je standardni odklon, tem bolj raznolika je populacija (ali vzorec). Načeloma je vzorec, potreben za revizijo populacije z nizko variabilnostjo, manjši od vzorca za populacijo z visoko variabilnostjo.

**Velikost vzorca**

Za **operativne transakcije** se mora velikost vzorca za revizijo letnih obračunov na ravni sklada določiti na podlagi zgoraj navedenih parametrov, tj. populacije, stopnje zaupanja, natančnosti, dopustne napake in predvidene napake.

Na splošno so lahko vzorci zaradi uporabe različnih metod vzorčenja, vključno z ocenjevanjem standardnega odklona (pri pilotnem vzorcu), zelo različne velikosti.

Za konzervativni pristop k VDE je treba za revizijo obračunov upoštevati naslednje najmanjše velikosti vzorca **na sklad**:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Zagotovilo****za sistem** | visoko/srednje visoko | povprečno | srednje nizko | nizko |
| **Revizijsko tveganje** | 5 % | 5 % | 5 % | 5 % |
| **Stopnja zaupanja pri preizkušanju podatkov** | **ne manj kot 60 %** | **70 %****(povprečna)** | **80 %****(srednje visoka)** | **ne manj kot 90 %** |
| **Najmanjše velikosti vzorca** | **46** | **60–78** | **80–110** | **115** |

V zvezi z revizijskim ciljem št. 1 se predpostavlja, da je osebje plačilne agencije izkušeno ter da ima plačilna agencija vzpostavljene delujoče sisteme in postopke, zato se v zgoraj navedenih primerih uporablja nizko tveganje pri delovanju. Vendar mora certifikacijski organ to previdno oceniti v fazi načrtovanja revizije.

Ko se določi velikost vzorca, se lahko izračuna interval vzorčenja, tako da se velikost populacije deli z velikostjo vzorca.

Glede na to, da je preizkušanje podatkov morda treba opraviti v več fazah, se priporoča, da se velikost vzorca za preizkušanje podatkov določi na naslednji način:

* če se stratifikacija ne uporabi, se določi skupna velikost vzorca, ki bo preizkušen, in sicer na podlagi ocene sistema notranjih kontrol iz tekočega leta[[13]](#footnote-14) in ob upoštevanju ocene letnih odhodkov (na podlagi napovedi) v skladu z oddelkom 4.2.
* v primeru stratifikacije:
	+ se določijo stratumi;
	+ določi se velikost vzorca za vsak stratum v skladu z oddelkom 4.2 in na podlagi izbrane metode vzorčenja;
* v obeh primerih je morda potrebna končna prilagoditev na podlagi končnih odhodkov: končno velikost vzorca je treba prilagoditi za dejanske letne odhodke, prijavljene skladoma. Če se zdijo dejanski odhodki znatno višji od pričakovanih, lahko certifikacijski organ poveča velikost vzorca, določeno na začetku, če meni, da je to potrebno.

V vzorcu za **neoperativne transakcije** je od 4 do 50 enot, odvisno od ocenjenega zagotovila za sistem (glej Prilogo k Smernici št. 2, ki se uporablja za proračunsko leto 2022/oddelek 4.2).

**Vrednotenje rezultatov vzorčenja**

**Skupna projicirana napaka – zgornja meja napake/skupna napaka – dodatno delo**

V skladu z MRS 530 mora certifikacijski organ ovrednotiti:

* 1. rezultate vzorca: certifikacijski organ mora za vrednotenje rezultatov preizkušanja podatkov za **operativne transakcije**, izvedenega na podlagi metode statističnega vzorčenja, določiti skupno projicirano napako in zgornjo mejo napake ter
	2. presoditi, ali je uporaba revizijskega vzorčenja zagotovila sprejemljivo podlago za

sklepe o populaciji, ki je bila preizkušena.

Skupna projicirana napaka (*total projected error* – TPE) se določi z ekstrapolacijo/razširitvijo ugotovljenih naključnih napak v vzorcu na celotno populacijo/stratume. Ustreza najverjetnejšemu obsegu napake (*most likely error* – MLE) v terminologiji VDE. V primeru revizijskega cilja št. 1 se to imenuje stopnja napak.

Zgornja meja napake (*upper error limit* – UEL) je vsota projicirane napake in natančnosti (tveganje pri vzorčenju).

Certifikacijski organ mora oceniti korelacijo med skupno projicirano napako oziroma zgornjo mejo napake in pomembnostjo. Možni so naslednji scenariji:

* Skupna projicirana napaka ali najverjetnejši obseg napake presega pomembnost. Ugotoviti je mogoče, da obračuni vsebujejo pomembno napačno navedbo. Po potrditvi izračuna se lahko plačilna agencija odloči, da pred predložitvijo izvede samokorekcijo v obračunih.
* Skupna projicirana napaka/najverjetnejši obseg napake in zgornja meja napake ne presegata pomembnosti. Trditi je mogoče, da ob navedenem tveganju pri vzorčenju obračuni ne vsebujejo pomembne napake.
* Skupna projicirana napaka ali najverjetnejši obseg napake ne presega pomembnosti, zgornja meja napake pa jo presega. Rezultati vzorčenja ne potrjujejo izvirne revizijske predpostavke certifikacijskega organa.

Če certifikacijski organ sklene, da revizijsko vzorčenje ni zagotovilo sprejemljive podlage za sklepe o populaciji, ki je bila preizkušena:

* 1. lahko od vodstva zahteva, naj razišče ugotovljene napačne navedbe in možnosti za nadaljnje napačne navedbe ter izvede potrebne prilagoditve, ali
	2. prilagodi vrsto, čas in obseg nadaljnjih revizijskih postopkov, s katerimi bo na najboljši način prišel do potrebnega zagotovila.

Na voljo so štirje možni načini ravnanja:

* + preveri se, ali bi rezultati vzorčenja ob drugačni stopnji zaupanja potrdili izvirno revizijsko predpostavko, in zato lahko certifikacijski organ na podlagi opravljenega dela še vedno pridobi dokončne rezultate;
	+ preveri se, ali bi se lahko katere od naključnih napak obravnavale kot sistemske napake in bi se zato lahko z nekaj dodatnega dela ugotovila znana napaka;
	+ preveri se, ali bi bilo mogoče dokončne rezultate doseči z dodatnim preizkušanjem (z zvišanjem stopnje zaupanja ali predvidene napake) in zmanjšanjem tveganja pri vzorčenju;
	+ za pridobitev dodatnega zagotovila se uporabijo drugi možni revizijski postopki.

V zvezi z dodatnim vzorčenjem in ponovnim izračunom stopnje zaupanja glej Prilogo 2 k Smernici št. 2, ki se uporablja za proračunsko leto 2022.

Skupna napaka je vsota zgornje meje napake in znanih napak. Stopnja skupne napake je odločilna pri oblikovanju končnega sklepa za revizijsko mnenje. Če pa je znana napaka ustrezno določena in plačilna agencija sprejme ukrepe že pred rokom za poročilo (npr. začne postopek izterjave, izvede izterjavo, napako odšteje od obračunov, popravi svoj postopek in sistem itd.), se lahko ti popravni ukrepi upoštevajo v mnenju certifikacijskega organa.

Za **neoperativne transakcije** se lahko izračuna samo projicirana napaka, saj se zanje uporablja metoda nestatističnega vzorčenja. V tem primeru se projicirana napaka določi s seštevkom ugotovljenih razlik med evidentiranimi in revidiranimi vrednostmi ter delitvijo skupne napake s skupno vrednostjo pregledanih enot. To projicirano napako je treba primerjati s pomembnostjo za sklep certifikacijskega organa v zvezi z obsegom napake v populaciji.

# Uskladitve – analitični postopki

## Splošni analitični postopki

Certifikacijski organ bo moral za sprejetje sklepa o popolnosti, točnosti in resničnosti letnih obračunov (revizijski cilj št. 1) uskladiti:

* letne obračune (EKJS in EKSRP) z vmesnimi izjavami (mesečne in četrtletne preglednice odhodkov);
* letne obračune s podatki iz tabele X;
* letne izjave o neupravičenih plačilih in drugih zneskih, ki se povrnejo skladoma (EKJS in EKSRP), s knjigo terjatev in letnimi obračuni;
* vse druge uskladitve, za katere meni, da so potrebne, in ki so opredeljene v Smernici št. 3 o zahtevah za poročanje.

Kar zadeva preizkuse kontrolnih postopkov in preizkušanje podatkov, imajo uskladitev in ustrezni preizkusi sistemov IT ključno vlogo in jih mora certifikacijski organ upoštevati.

Pri analitičnih postopkih je morda treba obravnavati nekatera posebna vprašanja:

## Zamude pri plačilih

Če to zahtevajo predpisi, mora certifikacijski organ preveriti, ali plačilna agencija pravočasno obravnava zahtevke za plačila, zlasti ali interval med prejemom dokazil, potrebnih za izvedbo plačila, in izdajo plačilnega naloga ne presega zakonsko določenih rokov.

## Upoštevanje finančnih zgornjih meja

Če za ukrepe veljajo količinske omejitve v smislu vseh plačanih zneskov, proizvodnje ali upravičenih področij, se od certifikacijskega organa pričakuje, da preveri, ali so vzpostavljeni postopki za zagotavljanje, da so skupna plačila (v vseh plačilnih agencijah) znotraj teh količinskih omejitev. To vključuje proučitev osnove za uporabo zgornjih meja, kot je določena v posebnih predpisih za ukrepe in sheme.

## Upoštevanje količnikov intenzivnosti pomoči

Od certifikacijskega organa se pričakuje, da preveri upoštevanje intenzivnosti pomoči ter pravilno uporabo količnikov EU in nacionalnih količnikov za dodeljevanje sredstev EKJS in EKSRP.

## Dodatni odhodki, prijavljeni samo v letni izjavi

Certifikacijski organ mora pregledati točnost in resničnost dodatnih odhodkov, prijavljenih samo v letni izjavi. V ta namen je treba proučiti dokazila in tako potrditi razumnost takih odhodkov.

## Odhodki, prijavljeni za tehnično pomoč na pobudo držav članic iz člena 94 Uredbe (EU) 2021/2115

Če skupni znesek za povračilo temelji na pavšalni stopnji zneskov odhodkov za operacije v okviru ukrepov za razvoj podeželja iz člena 125(1), točka (e), finančne uredbe v okviru vmesnih plačil v skladu s členom 32 Uredbe (EU) št. 2021/2116 in kot določeno v strateškem načrtu SKP, mora certifikacijski organ preveriti, ali je povračilo po pavšalni stopnji pravilno izračunano in uporabljeno.

# Kategorizacija in konsolidacija napak

## Kategorizacija napak

Kar zadeva revizijo popolnosti, točnosti in resničnosti letnih obračunov (revizijski cilj št. 1), se uporabi naslednja kategorizacija napak:

* na podlagi finančnega vpliva napake/napačne navedbe:
* napake, ugotovljene po fazi plačila, ki imajo finančni vpliv;
* napake, ugotovljene po fazi plačila, ki glede na svojo vrsto ostajajo formalne napake (plačilo je dejansko pravilno glede na znesek, vendar pomeni transakcijo, pri kateri je bila ena ali več kontrol neuspešnih, npr. plačilo ni bilo izvedeno na pravilni ravni);
* na podlagi vrste napake:
	+ Sistemske napake so napake, ugotovljene v revidiranem vzorcu, ki vplivajo na nerevidirano populacijo ter se pojavijo v jasno opredeljenih in podobnih okoliščinah. Te napake imajo skupno lastnost (npr. vrsta ukrepa ali sheme, transakcije, subjekt, odgovoren za odobritev, itd.). Povezane so z neučinkovitimi kontrolnimi postopki v delu sistemov upravljanja in kontrol. Če se odkrije taka morebitna sistemska napaka, se lahko preizkušanje posebnega ugotovljenega problema razširi, po potrebi dokler se ne preizkusi 100 % vseh transakcij, na katere bi lahko vplivala sistemska napaka. To preizkušanje mora omogočiti tudi „poznavanje“ učinka sistemske napake na celotno populacijo. Ta napaka se nato obravnava kot „***znana napaka***“, ekstrapolacija pa ni potrebna. Če pa ni mogoče preizkusiti vseh transakcij, na katere je ta napaka vplivala, je treba napako obravnavati kot naključno napako.
* Znane napake so napake, ki se ugotovijo zunaj vzorca ali zaradi 100-odstotnega preizkusa razmejenega stratuma/populacije. Znane napake, povezane s plačili tekočega leta, se prištejejo projicirani napaki in tako vključijo v vrednotenje skupne napake, razen če se obračuni popravijo.
* Certifikacijski organ lahko v skladu z MRS 450 za sistemske in znane napake uporabi očitno banalen prag 150 EUR in 2 % revidiranega zneska. Če skupni finančni vpliv znane/sistemske napake znaša 150 EUR in 2 % revidiranega zneska, ga certifikacijskemu organu ni treba upoštevati pri svojem vrednotenju napak in nadaljnjih ukrepih.
* Naključne napake so napake, ki bi se lahko zgodile pri kateri koli transakciji, ki ni bila vzorčena za preizkušanje. Če se na primer odkrije napaka pri vnosu, se predpostavlja, da bi lahko ista vrsta napake načeloma vplivala na katero koli transakcijo, ki ni bila vzorčena. Certifikacijski organ mora zato vse naključne napake ekstrapolirati na celotno populacijo, da oceni njihov skupni učinek. V nekaterih primerih se lahko naključne napake omejijo na znani stratum/populacijo. Če lahko plačilna agencija dokaže, da so napake povezane le s podmnožico stratumov, mora certifikacijski organ naključne napake ekstrapolirati na opredeljene podmnožice. Pri naključnih napakah se očitno banalen prag ne sme uporabiti, saj so vse naključne napake ekstrapolirane, zato je treba finančni vpliv za vsako finančno napako vključiti v ekstrapolacijo in vrednotenje napak. Vendar se zgolj za namene poročanja naključne napake pod vrednostjo 150 EUR in 2 % revidiranega zneska ne smejo opisati v poročilu certifikacijskega organa. Navodila o tem bodo na voljo v Smernici o zahtevah za poročanje.
* Za nadaljnje ukrepe glede očitno banalnih napak (znanih, sistemskih ali naključnih) in izterjavo velja člen 54(3) Uredbe (EU) št. 1306/2013.
* na podlagi revizijskega postopka/cilja, pri katerem se ugotovi odklon/finančna napaka/napačna navedba:
* **„odkloni pri preizkusih kontrolnih postopkov in preizkušanju skladnosti“**: za razlago števila odklonov in napak, ugotovljenih pri oceni sistema notranjih kontrol, glej oddelek 5. Naključne finančne napake, ugotovljene pri preizkušanju z dvojnim namenom, je treba upoštevati pri stopnji napake.
* **„stopnja napake“, skupna projicirana napaka[[14]](#footnote-15) na podlagi statističnega vzorčenja:** zajema izključno preplačila (napake pri plačilih, obračunavanju in poročanju) za vse transakcije, izbrane za preizkušanje podatkov. Namen je oceniti finančni vpliv napak, ki jih ugotovi certifikacijski organ. V stopnjo napak je treba vključiti naslednje vrste: pravilen izračun pomoči, vprašanja v zvezi s presečnimi datumi, menjalni tečaji, stopnje sofinanciranja itd.
* **„finančne napačne navedbe pri uskladitvi“**:napake, ugotovljene pri uskladitvi/analitičnih postopkih.

## Konsolidacija napak

Za sklep certifikacijskega organa v zvezi z revizijskim ciljem št. 1 je njegova najboljša ocena napačne navedbe v skladu vsota skupne napake (omejena samo na napake pri plačilih in računovodenju) na podlagi preizkušanja podatkov (zgornja meja napake + znane napake) in vseh napak, povezanih s plačilom v zadevnem proračunskem letu in ugotovljenih zunaj vzorca podatkov: npr. napak, ugotovljenih pri preizkušanju skladnosti (če preizkušanje z dvojnim namenom ni bilo uporabljeno in zato še ni vključeno), napak pri uskladitvi. Od certifikacijskega organa se pričakuje, da utemelji, kako vrednotenje konsolidirane napake na ravni sklada vpliva na revizijsko mnenje (v nadaljnjem besedilu: skupna napaka, konsolidirana na ravni sklada).

Napake, ugotovljene pri neoperativnih transakcijah, zaradi svoje drugačne narave v primerjavi z napakami, ugotovljenimi pri plačilih, v zgoraj navedeni konsolidaciji in razlagi napak niso posebej poudarjene. Prvič, oceniti je treba pomen teh populacij v celotnem skladu. Drugič, oceniti je treba pomen posameznih napak glede na zadevno populacijo (izterjave ali predplačila). Če pa se ugotovi, da napake povzročijo pomembno napačno navedbo v letnih obračunih, mora certifikacijski organ zagotoviti, da se ustrezno vključijo v splošni sklep v zvezi z revizijskim ciljem št. 1.

# Sklep v zvezi z revizijskim ciljem št. 1

## Vrednotenje zadostnosti in ustreznosti revizijskih dokazov

Certifikacijski organ mora na podlagi opravljenih revizijskih postopkov in pridobljenih revizijskih dokazov pred zaključkom revizije ovrednotiti, ali so ocene tveganj pomembno napačne navedbe na ravni navedb še naprej ustrezne. Certifikacijski organ mora presoditi, ali so bili pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi. Pri oblikovanju mnenja mora upoštevati vse relevantne revizijske dokaze. Če zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov v zvezi s pomembno navedbo ni pridobil, mora skušati pridobiti dodatne revizijske dokaze. Če zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov ne more pridobiti, mora podati mnenje s pridržki ali zavrniti izdajo mnenja.

Sklep o popolnosti, točnosti in resničnosti letnih obračunov mora temeljiti na:

* oceni postopkov notranjih kontrol za zadevne funkcije plačilne agencije (izvrševanje plačil, obračunavanje plačil in upravljanje dolgov), pri čemer se upošteva tudi ocena sistema notranjih kontrol za odobritev plačil, izvedena v okviru revizijskega cilja št. 2;
* rezultatih preizkušanja podatkov (skupna projicirana napaka, zgornja meja napake, omejena samo na napake pri plačilih in računovodenju) ter
* konsolidirani skupni napaki, ki vključuje znane napake in finančne napačne navedbe iz finančne uskladitve.

Preglednica v nadaljevanju vsebuje pregled glavnih scenarijev.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Ocena sistema notranjih kontrol za zadevne kontrolne postopke** | **A) Rezultat preizkušanja podatkov****B) Konsolidirana napaka: vključno z rezultati uskladitve** | **Popolnost, resničnost in točnost letnih obračunov v mnenju** |
| **Ocena sistema notranjih kontrol na ravni sklada za plačila, obračunavanje in upravljanje dolgov:** delno deluje – deluje – dobro deluje.  | 1. TPE < UEL < TM
2. konsolidirana TE < TM
 | **Lahko se potrdi.** |
| 1. TPE < UEL < TM
2. konsolidirana TE > TM
 | **Ni mogoče potrditi – plačilna agencija mora popraviti napake.** |
| 1. TPE < TM < UEL
2. konsolidirana TE > TM
 | **Ni mogoče potrditi – potrebno je dodatno delo (oddelek 6.2).** |
| 1. TM < TPE < UEL
2. konsolidirana TE > TM
 | **Ni mogoče potrditi – plačilna agencija mora popraviti napake.****Drugače mnenje s pridržki – odkrite razlike.** |
| **Ocena sistema notranjih kontrol na ravni sklada za plačila in obračunavanje:** Ne deluje.  | ***eden od zgornjih štirih scenarijev*** | **Ni mogoče potrditi. Mnenje s pridržki za pomanjkljiv kontrolni postopek** (postopke je treba popraviti – revizijski postopek v zvezi s skladnostjo, povezan z vprašanjem akreditacije). |

Vsi scenariji morajo upoštevati popravne ukrepe, ki jih plačilna agencija sprejme po vrednotenju napak, in pomen napak, zaradi katerih nastane pomembna konsolidirana skupna napaka.

Sklep o splošni oceni smotrnosti sistema notranje kontrole plačilne agencije je treba pripraviti na podlagi ustreznih oddelkov DELOV A, B, C in D.

# DEL B

# Ocena sistemov upravljanja držav članic

##  Cilj

Cilj certifikacijskega organa je pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze o delovanju sistemov upravljanja, kot je določeno v členu 12(2b) Uredbe (EU) 2021/2116:

(i) upravljavska telesa iz členov 9 in 10 Uredbe (EU) 2021/2116 ter člena 123 Uredbe (EU) 2021/2115;

(ii) osnovne zahteve Unije;

(iii) sistem poročanja, vzpostavljen za namene letnega poročila o smotrnosti iz člena 134 Uredbe (EU) 2021/2115 (ki izhaja iz dela v okviru revizijskega cilja št. 3), in kot je pojasnjen v matrikah.

V zvezi s tem mora certifikacijski organ poročati o pomanjkljivostih, vključno z resnimi pomanjkljivostmi, ki vplivajo na delovanje sistemov upravljanja bodisi v postopku načrtovanja bodisi pri njihovem izvajanju, z oblikovanjem in izvajanjem ustreznih odzivov (revizijskih postopkov) na tveganja, ugotovljena med revizijo.

V skladu s členom 2(d) Uredbe (EU) 2021/2116 „resne pomanjkljivosti v pravilnem delovanju sistemov upravljanja“ pomeni, da obstajajo sistemske pomanjkljivosti, ob upoštevanju njihovega ponavljanja, resnosti in ogrožanja pravilnosti izjave o odhodkih, poročanja o smotrnosti ali spoštovanja prava Unije“. Z drugimi besedami, take pomanjkljivosti bistveno vplivajo (tj. povzročajo finančno tveganje) na pravilno delovanje sistemov upravljanja.

Zato mora certifikacijski organ zagotoviti oceno sistema upravljanja v skladu z matriko iz Priloge 3 za revizijski cilj št. 2. Certifikacijski organ bo v svojem letnem poročilu o certificiranju razkril ustrezne ugotovitve, povezane z ocenjevanjem v matriki (vključno z ugotovitvami o resnih pomanjkljivostih). V zvezi s tem morajo certifikacijski organi pri svojem revizijskem delu (ocena tveganja, pregled kontrolnih postopkov, uporaba revizijskih postopkov, preizkušanje in poročanje o rezultatih) upoštevati strukturo, določeno v matriki v okviru revizijskega cilja št. 2:

* akreditirana plačilna agencija (upoštevati je treba rezultate iz AO1, 3 in 4),
* akreditiran usklajevalni organ,
* izvajanje strateškega načrta SKP,
* delovanje/izvajanje osnovnih zahtev Unije za IAKS in ne-IAKS,
* sistem poročanja (upoštevati je treba rezultate iz AO3).

## Finančno tveganje:

V skladu z mednarodnim standardom o poslih dajanja zagotovil (ISAE) 3000 se posli dajanja zagotovil načrtujejo in izvajajo za pridobitev zadostnih ustreznih dokazov v okviru posla o sporočenem rezultatu merjenja ali ocene osnovne zadeve glede na merila. Pri načrtovanju in izvajanju posla, zlasti pri določanju vrste, časa in obsega postopkov, ter pri ocenjevanju, ali so informacije o predmetu posla brez napačnih navedb ali pomanjkljivosti, je treba upoštevati strokovne presoje pri upoštevanju bistvenosti, tveganja posla ter količine in kakovosti razpoložljivih dokazov. Certifikacijski organi morajo preučiti, ali njihove ugotovitve vplivajo na sisteme upravljanja, zaradi česar obstaja finančno tveganje, ki izhaja iz katerega koli revizijskega postopka, uporabljenega za ocenjevanje delovanja sistemov upravljanja.

Finančno tveganje se obravnava v okviru kvalitativnih dejavnikov in po potrebi kvantitativnih dejavnikov. Relativna pomembnost kvalitativnih in kvantitativnih dejavnikov pri obravnavi finančnega tveganja pri določenem poslu je stvar strokovne presoje.

Kvalitativni dejavniki lahko vključujejo naslednje stvari:

* naravo pomanjkljivosti;
* ali pomanjkljivost vpliva na skladnost z zakonom ali drugim predpisom;
* odhodke, na katere vpliva pomanjkljivost.

Vzajemno delovanje in relativna pomembnost različnih elementov predmeta, kadar je ta sestavljen iz več sestavnih delov, kot je na primer poročilo, ki vključuje več kazalnikov uspešnosti.

##  Ocena tveganja za oceno sistemov upravljanja

Podrobna ocena tveganja, vključno s postopkom analize tveganja za količinsko opredelitev ugotovljenih tveganj na podlagi verjetnosti nastanka in dejavnikov vpliva, velja za ključni element za določitev uspešne in učinkovite revizijske strategije v smislu virov.

Med tehnike, ki se uporabljajo za preizkušanje kontrol, spada ocenjevanje okolja kontroliranja, pomembnosti kontrol, tveganja, da preizkusi morda ne bodo dokončni, in rezultatov drugih poizvedb. Preizkušanje zajema učinkovitost zasnove in izvajanja kontrol. Sestavljajo ga preizkusi postopkov in preizkusi kontrol (preizkušanje skladnosti).

Da bi lahko certifikacijski organ prepoznal in ocenil tveganja nedelujočih sistemov upravljanja, tj. nagnjenih k resnim pomanjkljivostim, je treba razumeti subjekt in njegovo okolje (glej MRS 315). To bo med drugim vključevalo razumevanje:

* regulativnega okvira in drugih zunanjih dejavnikov;
* povezanih upravljavskih teles (plačilna agencija in usklajevalni organ) in postopkov pri drugih subjektih, pomembnih za sisteme upravljanja;
* narave subjekta, vključno s poslovanjem, strukturo itd.;
* okolja notranjih kontrol subjekta in njegovih sestavnih delov;
* informacijskih sistemov subjekta.

Podrobna ocena tveganja in ustrezna analiza tveganja bi certifikacijskemu organu omogočila, da oblikuje svojo ustrezno revizijsko strategijo in se med drugim odloči za:

* naravo uporabljenih revizijskih postopkov;
* možne sinergije, ki se lahko uporabijo pri preizkušanju različnih horizontalnih osnovnih zahtev in intervencij Unije;
* uporabo (ali neuporabo) in obseg načrta rotacije med preizkušanjem;
* vrsto (naključni, na podlagi tveganja ali mešani) in velikost vzorcev, ki bodo izbrani za preizkušanje kontrol, ki jih uporablja plačilna agencija ali druga upravljavska telesa v zvezi z delovanjem in izvajanjem osnovnih zahtev Unije.

### Akreditirana plačilna agencija

Razumevanje glavnega subjekta in njegovega okolja se v primeru plačilne agencije prenese v akreditacijska merila iz člena 1 in Priloge I k Uredbi (EU) 2022/127 (tj. sestavni deli sistema notranje kontrole):

* notranje okolje (vključno z organizacijsko strukturo, standardi v zvezi s človeškimi viri oceno tveganja in prenosom pooblastil);
* kontrolne dejavnosti,
* informacije in sporočanje (vključno z varnostjo informacijskih sistemov),
* spremljanje.

Certifikacijski organ mora na podlagi razumevanja akreditacijskih meril, ki jih je uvedla plačilna agencija, določiti tudi zasnovo in izvajanje kontrol, vgrajenih v postopke na ravni plačilne agencije (tj. na ravni subjekta). Neustrezna zasnova kontrol subjekta, ki ni v skladu z akreditacijskimi merili, lahko pomeni znatno pomanjkljivost sistema notranjih kontrol.

Po oceni celotnega sistema notranjih kontrol na ravni subjekta na podlagi akreditacijskih meril mora certifikacijski organ pregledati konkretne vzpostavljene postopke (na podlagi pregleda postopkov). V zvezi z revizijskim ciljem 2 je treba pregledati akreditacijska merila za odobritev plačil za intervencije strateškega načrta SKP. Vendar morajo certifikacijski organi uporabiti rezultate mnenja za revizijski cilj št. 1 (tj. verodostojna in poštena slika letnih obračunov plačilne agencije), revizijski cilj št. 3 (tj. sistem in postopek poročanja o smotrnosti v plačilni agenciji) ali revizijski cilj št. 4 (zakonitost in pravilnost odhodkov, ki niso zajeti v strateških načrtih SKP), če je to primerno za splošno oceno akreditirane plačilne agencije kot upravljavskega telesa.

Ocena sistemov upravljanja zajema naslednje: biti mora osnova za določitev zagotovila za sistem v fazi načrtovanja revizije in oceno sistema notranjih kontrol za revidirano proračunsko leto, ki se izrazi v revizijskem mnenju.

### Akreditiran usklajevalni organ

V okviru ocenjevanja sistemov upravljanja države članice mora obseg revizije vključevati nekatere postopke, ki jih izvaja akreditirani usklajevalni organ (kadar je to primerno).

Podobno, kot je bilo opisano za plačilno agencijo, mora certifikacijski organ nato razumeti usklajevalni organ in njegovo okolje. To se prevede v akreditacijska merila iz člena 2 in Priloge II k Uredbi (EU) 2022/127 (tj. sestavni deli sistema notranje kontrole, ki so pomembne za pripravo poročila o smotrnosti):

* Sporočanje
* Varnost informacijskih sistemov

Poleg tega mora biti letno poročilo o smotrnosti zajeto v obsegu mnenja certifikacijskega organa, njegovemu prenosu pa mora biti priložena izjava o upravljanju, ki zajema pripravo celotnega poročila. Od certifikacijskega organa se nato zahteva, da oceni, ali ima usklajevalni organ upravno organizacijo in sistem notranje kontrole v zvezi s pripravo letnega poročila o smotrnosti, ki je skladno z zahtevami pristojnega organa v zvezi z zadevnimi postopki ter zlasti z merili za obveščanje in sporočanje iz Priloge II k Uredbi (EU) 2022/127.

### Izvajanje strateškega načrta SKP

Da bi certifikacijski organ izrazil mnenje o ustreznem delovanju sistemov upravljanja države članice, mora opraviti tudi splošno oceno izvajanja strateškega načrta SKP v skladu s členom 9 Uredbe (EU) 2021/2115. Delo bo omejeno na elemente, ki so vključeni v strateški načrt SKP in niso zajeti v oceni po gradnikih osnovnih zahtev Unije.

### Delovanje/izvajanje osnovnih zahtev Unije

V zvezi z delovanjem/izvajanjem([[15]](#footnote-16)) osnovnih zahtev Unije je treba oceniti naslednje glavne elemente ali kontrolne postopke[[16]](#footnote-17):

* postopek vloge za pomoč v okviru IAKS (po potrebi vključno s predhodnimi pregledi) in GSA;
* posodabljanje in vzdrževanje ISAP;
* postopek sistema za spremljanje površin (kadar je ustrezno);
* skladnost s pravili pogojenosti iz člena 12 Uredbe (EU) 2021/2115;
* odobritev plačil, vključno z upravnimi pregledi in pregledi na kraju samem;
* izračun plačil, vključno z znižanji/izključitvami in kaznimi,
* postopek sklepanja pogodb za javna naročila;
* metodologija za določitev možnosti poenostavljenega obračunavanja stroškov (po potrebi);
* sistemi za zagotavljanje upravičenosti upravičencev, intervencij in plačil.

Oceno je treba pripraviti na ravni EKJS in EKSRP. To pomeni ločeno za EKJS IAKS, EKJS, ne-IAKS, EKSRP IAKS in EKSRP ne-IAKS. Vendar se lahko osnovno delo na področju skladnosti vzpostavi za vse te populacije. Če so pri določenih intervencijah ugotovljene pomembne sistemske pomanjkljivosti, je priporočljivo „izolirati“ intervencijo/osnovno zahtevo Unije ali njen element in obravnavati s tem povezano finančno tveganje v ločenem revizijskem postopku.

Certifikacijski organ mora delo začeti s pregledom splošnega okolja kontroliranja za zgoraj navedene kontrolne postopke in pri tem upoštevati:

* rezultate revizij iz preteklih let za te kontrolne postopke (npr. razvrstitev v matrikah);
* spremembe pravne, organizacijske, postopkovne ureditve, ureditve sistema IT in človeških virov;
* akcijske načrte, ki se izvajajo in še niso zaključeni.

Poleg tega mora certifikacijski organ:

* pridobiti razumevanje sistemov upravljanja države članice, vključno s kontrolnimi postopki in sistemi plačilne agencije;
* pregledati proces „prenosa“, s katerim se zahteve, določene v uredbah EU, vključijo v priročnik, računalniške postopke in pisna navodila plačilne agencije;
* izvesti sledilne preizkuse v zvezi s procesi/postopki, vključno s procesi IT, in določiti funkcionalnosti sistema kontrole ter
* opredeliti, „kaj gre lahko narobe“ ali kakšna so tveganja v procesu/postopku in povezanih kontrolah. Za zgornji postopek bi bilo treba neizčrpen referenčni seznam osnovnih zahtev Unije upoštevati kot primerjavo s sistemi upravljanja držav članic, vključno s kontrolnimi postopki in sistemi plačilne agencije.

Certifikacijski organ lahko na podlagi zgoraj navedenega oblikuje svojo revizijsko strategijo.

Kot rezultat te dejavnosti bo certifikacijski organ imel popis intervencij/osnovnih zahtev Unije z oceno tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju ter skupno oceno tveganja. Na podlagi pridobljenih rezultatov in znanja bo certifikacijski organ izbral ustrezne postopke preizkušanja in vzorčenje za preizkušanje skladnosti (preizkus kontrol) izbranih kontrol, da bi potrdil ureditev in zasnovo sistema kontrole.

## Pregled kontrolnih postopkov

### Akreditirana plačilna agencija in delovanje/izvajanje osnovnih zahtev Unije

Na podlagi tveganja pri delovanju, ocenjenega za osnovno zahtevo/intervencijo Unije (količinska opredelitev tveganja pri delovanju), in zanesljivosti kontrolnih postopkov, ocenjenih v prejšnjem koraku (količinska opredelitev tveganja pri kontroliranju), mora certifikacijski organ pretehtati, za kateri del dela mora načrtovati preizkus kontrol, in ga nato ustrezno načrtovati. Brez izčrpnega seznama morajo ti postopki revizorjem na primer omogočiti, da ugotovijo, ali:

* so pisne smernice o odobritvi plačil in izračunavanjih celovite in aktualne ter na voljo vsem zaposlenim;
* so sistem IT in povezani postopki ustrezno zasnovani in se ustrezno upravljajo, da izpolnjujejo postopkovne zahteve (iz zakonodaje EU in nacionalne zakonodaje);
* so naloge, povezane z odobritvijo plačil, ustrezno ločene (v skladu s predpisi za posamezne sektorje) in opredeljene ter ali se v zvezi z njimi izvaja nadzorna kontrola;
* so kontrole plačilne agencije v skladu z osnovnimi zahtevami Unije;
* se zagotavljata ustrezno usposabljanje in rotacija zaposlenih;
* obstajajo ustrezni postopki za preglede in spremljanje višjega vodstva ter
* ali se sprejme ustrezni ukrep kot odgovor na priporočila glede izboljšav, ki jih sprejmejo plačilne agencije kot nujen del akreditacijskega procesa.

Certifikacijski organ mora pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze o tem, da kontrole, izbrane za preizkušanje, delujejo učinkovito, kot je bilo načrtovano, v celotnem obdobju, da se preprečijo ali odkrijejo in popravijo resne pomanjkljivosti na ravni navedb. Na splošno mora biti certifikacijski organ sposoben ugotoviti, ali so sistemi upravljanja zasnovani v skladu z osnovnimi zahtevami Unije, vključno s postopki notranje kontrole plačilne agencije glede na akreditacijska merila, ali delujejo, kot so bili zasnovani, in ali so učinkoviti za zaščito finančnih interesov Unije.

Med zgoraj navedenimi tehnikami imajo revizijski preizkusi sistemov IT ključno vlogo, saj zdaj na njih temelji večina sistemov upravljanja in predvsem postopkov plačilne agencije. IT omogoča dosledno obdelavo podatkov in transakcij ter krepi zmožnost spremljanja uspešnosti kontrolnih dejavnosti in omogoča učinkovito ločevanje nalog z izvajanjem kontrole dostopa pri aplikacijah, zbirkah podatkov in operacijskih sistemih. Da bi se lahko certifikacijski organ zanašal na avtomatizirane kontrole, vgrajene v sisteme IT, lahko izvede revizijske postopke za ugotovitev, ali je bila avtomatizirana kontrola izvedena, ti postopki pa se lahko uporabljajo kot preizkus operativne učinkovitosti navedene kontrole. V ta namen je treba upoštevati tudi oceno in preizkušanje splošnih kontrol IT, vključno z varnostjo IT in postopki za upravljanje sprememb. Pri revizijskih postopkih certifikacijskega organa je treba upoštevati ustrezno načrtovanje preizkusov sistema IT.

V državah članicah z več kot eno plačilno agencijo se lahko nekatere kontrole sistema upravljanja ali osnovne zahteve Unije izvajajo na nacionalni ravni. V takem primeru lahko certifikacijski organi razmislijo o izvedbi ocene tveganja, pregleda kontrolnih postopkov in ustreznega izbora vzorca na nacionalni ravni. V takih primerih se mora država članica glede dejanskega preizkušanja odločiti o dodelitvi virov (tj. celotno delo enega certifikacijskega organa ali dodelitev naloge različnim certifikacijskim organom). Vendar je treba ta pristop uporabljati zelo premišljeno in le v primerih, ko so sistemi, vzpostavljeni na nacionalni ravni, in postopki enaki na vseh ravneh in brez vmešavanja, razen na centralni ravni.

Za intervencije/ukrepe, pri katerih se sistem delno upravlja na centralni in lokalni ravni, je treba pregled pravilnega delovanja sistemov na nacionalni ravni dopolniti s preizkušanjem na lokalni ravni. Pri tem delu je treba zagotoviti, da so skupni vzorec, izbran na nacionalni ravni, in dodatni vzorci, izbrani na ravni vsake lokalne enote, reprezentativni, da se zagotovi, da sistem kot celota deluje pravilno.

####  Pregled splošnih kontrol IT

Če je plačilna agencija certificirana v skladu s standardom ISO 27001:2013, lahko certifikacijski organi to upoštevajo pri preizkušanju sistema notranjih kontrol in se zanašajo na izvajanje sistema za upravljanje informacijske varnosti (*Information Security Management System* – ISMS). Če je plačilna agencija certificirana v skladu s standardom ISO 27001/BSI ISO 27001 in certifikat zajema vse ključne naloge plačilne agencije, certifikacijskemu organu ni treba opraviti nadaljnjega dela za zagotovilo v zvezi z varnostjo informacijskega sistema. Vendar se lahko certifikacijski organ odloči, da bo opravil del revizijskega dela, če ima utemeljene dvome o certifikacijskem postopku ali njegovi kakovosti ali če certifikat ne zajema vseh ključnih nalog/pooblaščenih organov.

Če plačilna agencija ni certificirana v skladu s standardom ISO, mora certifikacijski organ za vsako poglavje preveriti, ali so bile kontrole informacijske varnosti v izbranem standardu informacijske varnosti izvedene. To revizijsko delo lahko opravi certifikacijski organ sam ali zunanje podjetje.

Splošne kontrole IT se izvajajo za vse sestavne dele, postopke in podatke sistemov IT v okolju organizacije ali sistemov. MRS 315([[17]](#footnote-18)) (revidiran leta 2019) vključuje elemente, ki so pomembni za oceno certifikacijskega organa v zvezi z uporabo IT s strani plačilne agencije in vplivom na revizijo. Dodatka 5 in 6 k temu standardu vsebujeta zlasti premisleke za razumevanje informacijske tehnologije in elemente, ki jih certifikacijski organ lahko upošteva pri razumevanju splošnih kontrol IT.

Kot je določeno v Prilogi 1, točka (3)(B), Varnost informacijskih sistemov, mora biti varnost informacijskih sistemov plačilnih agencij certificirana v skladu z Mednarodno organizacijo za standardizacijo 27001 za plačilno agencijo, ki je odgovorna za upravljanje in nadzor letnih odhodkov, višjih od 400 milijonov EUR. Certifikat ISO27001 dokazuje, da je organizacija uvedla sistem za upravljanje informacijske varnosti (ISMS). Zahtevana raven zagotovila, ki se pričakuje v primerih, ko je predvideno zanašanje na kontrole aplikacije, ni v celoti zajeta v tem certifikatu. ISO27001 plačilni agenciji omogoča, da po lastni presoji odloča o upoštevanju in izvajanju kontrol. Poleg tega revizorju ISO27001 za izdajo certifikata ni treba preizkusiti vzorcev v enakem obsegu, kot se pričakuje pri standardnih revizijah. Zato se lahko certifikacijski organ odloči opraviti nekaj revizijskega dela, povezanega s področji, ki jih pokriva postopek certificiranja, ali njegovo kakovostjo ali v primeru, da certifikat ne pokriva vseh ključnih zahtev pregleda splošnih kontrol IT/pooblaščenih organov za doseganje zahtev po učinkovitosti delovanja, kar bi jim omogočilo sprejetje pristopa na podlagi kontrol, tj. zanašanje na preizkus 1 kontrole aplikacij IT.

V tem primeru mora certifikacijski organ uporabiti kontrole, opredeljene in preizkušene kot del postopka certificiranja ISO27001, ter zagotoviti, da obravnavajo naslednja tveganja IT:

* zanašanje na sisteme ali programe, ki netočno obdelujejo podatke, obdelujejo netočne podatke ali oboje,
* nepooblaščen dostop do podatkov, ki lahko povzroči uničenje podatkov, neustrezno spreminjanje podatkov, vključno z beleženjem nepooblaščenih ali neobstoječih transakcij ali netočnim beleženjem transakcij,
* možnost, da osebje IT pridobi pravice dostopa, ki presegajo tiste, ki so potrebne za opravljanje dodeljenih nalog, s čimer se poruši ločevanje nalog,
* nepooblaščene spremembe podatkov v matičnih dokumentih,
* nepooblaščene spremembe sistemov, programov in konfiguracij,
* neizvajanje potrebnih sprememb v sistemih ali programih,
* neustrezne ročne intervencije,
* možna izguba podatkov ali nezmožnost dostopa do podatkov v skladu z zahtevami.

Certifikacijski organ bo moral v celotnem obdobju preizkušati učinkovitost delovanja splošnih kontrol IT. Ker se pričakuje zanašanje na kontrole aplikacij IT, je treba za preizkušanje kontrol, ki zmanjšujejo zgoraj navedena tveganja IT, uporabiti ustrezno velike vzorce. Velikost vzorcev mora biti sorazmerna s pogostostjo kontrol. Glej predlagane smernice v zvezi s tem v nadaljnjem besedilu:

|  |  |
| --- | --- |
| **Pogostost** | **Najmanjše velikosti vzorca** |
| Izvaja se enkrat ali večkrat na dan | 25 |
| Izvaja se tedensko | 5 |
| Izvaja se mesečno | 2 |
| Izvaja se četrtletno | 2 |
| Izvaja se letno | 1 |

####  Pregled kontrol aplikacij IT

Vsaka plačilna agencija ima številne sisteme in aplikacije IT, v katere so vgrajene kontrole. Ker so nekatere kontrole avtomatizirane (brez ročnega posredovanja), lahko certifikacijski organ prouči možnost preizkušanja avtomatiziranih kontrol aplikacij, saj ob pričakovanem delovanju zagotavljajo visoko stopnjo zanesljivosti in omogočajo učinkovito uporabo revizijskih sredstev. Da bi se lahko certifikacijski organ zanesel na avtomatizirane kontrole, lahko razvije revizijske postopke za ugotovitev, ali je bila avtomatizirana kontrola izvedena*.* Vendar lahko certifikacijski organ zaradi učinkovitosti na podlagi ocene tveganja izbere IT aplikacijo(-e), ki je(so) predmet intervencije/ukrepa.

Ko certifikacijski organ izbere aplikacijo IT, mora določiti, katere avtomatizirane kontrole je treba preizkusiti. Splošno pravilo je, da se preizkusijo kontrole aplikacij, ki zajemajo največ revizijskih navedb in največ WCGW. Ko je avtomatizirana kontrola aplikacije izbrana za preizkušanje in je ugotovljeno, da deluje kot pričakovano, lahko certifikacijski organ prouči možnost izvedbe **enkratnega preizkusa[[18]](#footnote-19)** za navedeno kontrolo in nekaterih drugih preizkusov, da bi ugotovil, ali kontrola še naprej učinkovito deluje. Taki preizkusi lahko vključujejo preverjanje, ali:

* so vsi avtomatizirani vhodni podatki točni, popolni, odobreni in pravilni;
* se vsi podatki obdelujejo kot pričakovano;
* so vsi shranjeni podatki točni in popolni;
* so vsi izhodni podatki točni in popolni;
* se vodi evidenca za spremljanje obdelave podatkov od vnosa prek shranjevanja do poznejšega rezultata;
* je dostop do podatkov omejen glede na poslovne potrebe;
* se sistematično preprečujejo nezdružljive naloge v aplikaciji.

Kontrole aplikacij se nanašajo na transakcije in podatke v zvezi z vsakim računalniškim sistemom aplikacij. Vsaka aplikacija IT ima svoje kontrole. Opozoriti je treba, da je stopnja zanesljivosti kontrol aplikacij neposredno odvisna od zasnove in učinkovitosti delovanja splošnih kontrol IT. Povedano drugače: če se splošne kontrole IT ne izvajajo ali niso učinkovite, se plačilna agencija pri obvladovanju tveganja morda ne more zanašati na svoje kontrole aplikacij.

Več informacij o preizkušanju navzkrižnih pregledov populacij IAKS in avtomatiziranih kontrol/kontrol aplikacij je v revizijski metodologiji za navzkrižne preglede populacij IAKS in celovitost podatkov, kot je navedeno v oddelku 1.1.6.1.

### Akreditiran usklajevalni organ

Zaradi tveganja pri delovanju in zanesljivosti kontrolnih postopkov, ocenjenih v prejšnjem koraku (količinska opredelitev tveganja pri kontroliranju), mora certifikacijski organ prilagoditi svoje revizijske postopke, da ugotovi, ali usklajevalni organ sprejema potrebne postopke za zagotovitev, da se evidentira vsaka sprememba predpisov Unije ter da se navodila in podatkovne zbirke pravočasno posodabljajo (točka 1(A) Priloge II ali Uredbe (EU) 2022/127). V zvezi z „varnostjo informacijskih sistemov“ se varnost informacijskih sistemov certificira v skladu s standardom Mednarodne organizacije za standardizacijo 27001: Sistemi upravljanja informacijske varnosti – Zahteve (ISO). Za oceno kontrol IT v okviru akreditirane plačilne agencije se sklicujemo na prejšnje poglavje.

Poleg tega mora certifikacijski organ vzpostaviti revizijske postopke za oceno, ali je usklajevalni organ vzpostavil kontrolne postopke za zagotovitev, da je letno poročilo o smotrnosti pravočasno in pravilno poslano EK ter da mu je priložena izjava o upravljanju, ki zajema pripravo celotnega poročila.

Za izvedbo pregleda kontrol IT, ki jih izvaja certifikacijski organ, mora certifikacijski organ opredeliti svoje revizijske postopke podobno, kot je opisano v prejšnjih poglavjih v zvezi s plačilno agencijo. Poleg tega bo certifikacijski organ za oceno kontrol, ki jih izvaja usklajevalni organ, uporabil analitične postopke (kot sta usklajevanje in analiza podatkov) ter analizo vodenja in razgovor z vodstvom.

### Izvajanje strateškega načrta SKP

Kot je navedeno v prejšnjih odstavkih, mora certifikacijski organ po količinski opredelitvi tveganja pri kontroliranju oceniti tudi korake/ukrepe, povezane z izvajanjem strateškega načrta SKP (v skladu s členom 9 Uredbe (EU) 2021/2115), ki jih akreditirana plačilna agencija (in po potrebi akreditirani usklajevalni organ) ne izvaja neposredno.

Podobno, kot je opisano za akreditirani usklajevalni organ, bo certifikacijski organ te preostale kontrole preveril predvsem z analitičnimi postopki in razgovori z vključenim ključnim osebjem.

## Ocena kontrolnih postopkov

**Rezultat:** ocena odklonov v sistemu, ugotovljenih na podlagi naslednjih kategorij:

|  |  |
| --- | --- |
| **Ocena kontrolnih postopkov** | **Ocena odklonov** |
| 1. Dobro deluje, potrebne so le manjše izboljšave. | Kontrole ustrezno obravnavajo vsa tveganja in verjetno delujejo učinkovito. Razhajanja niso bila ugotovljena. ALI ugotovljeni so bili samo manjši (formalni) odkloni, ki niso bistveno vplivali na učinkovitost kontrol in niso povzročili finančnih posledic. |
| 2. Deluje, vendar so potrebne nekatere izboljšave.  | Kontrole ustrezno obravnavajo vsa tveganja in verjetno delujejo učinkovito z nekaterimi pomanjkljivostmi, ki zmerno vplivajo na delovanje osnovnih zahtev Unije. Ugotovljeni so bili samo manjši odkloni, ki niso bistveno vplivali na učinkovitost kontrol. ALI če so navedeni manjši odkloni bistveno vplivali na učinkovitost kontrol, so bili s kontrolami, ki jih izvaja plačilna agencija, odkriti in obravnavani s samokorekcijskim mehanizmom plačilne agencije. |
| 3. Delno deluje, potrebne so večje izboljšave. | Kontrole delno obravnavajo vsa tveganja in morda ne delujejo vedno kot pričakovano. Ugotovljeni so bili zmerni odkloni, ki so bistveno vplivali na učinkovitost kontrol. IN s kontrolami, ki jih izvaja plačilna agencija, je bil odkrit samo del teh zmernih odklonov, ki jih je odpravila plačilna agencija sama. |
| 4. Ne deluje. | Kontrole ne obravnavajo vseh tveganj in/ali pa so verjetno pogosto neuspešne. Sistemi upravljanja delujejo slabo ali sploh ne delujejo. Pomanjkljivosti so sistemske in obsežne. Ugotovljena je bila finančna posledica, ki je sistem notranjih kontrol plačilne agencije ni odkril. |

Manjši odkloni kažejo na formalna razhajanja v uporabljenih postopkih v primerjavi z načrtovanimi postopki ali v načrtovanih postopkih v primerjavi s pravnimi zahtevami, kar pomeni, da kontrole v večini primerov delujejo in se z njimi preprečijo ali odkrijejo/popravijo finančne posledice.

Srednje visoka/visoka stopnja odklonov pomeni razhajanje v uporabljenih ali načrtovanih postopkih, kar pomeni, da kontrole niso uspešne pri preprečevanju ali odkrivanju/popravljanju finančnih posledic. Zato se lahko pojavi finančno tveganje.

## Preizkušanje skladnosti (preizkus kontrol)

### Akreditirana plačilna agencija in delovanje/izvajanje osnovnih zahtev Unije

Da bi certifikacijski organ lahko podal mnenje o učinkovitosti sistema notranjih kontrol, mora proučiti posebne in prodorne kontrole ter kontrole spremljanja, ki so del pregledanih procesov: sisteme, postopke, priročnike. Preizkušanje skladnosti se opravi za podporo stopnji tveganja pri kontroliranju, ki so jo ocenili certifikacijski organi. S preizkušanjem kontrol je treba preizkusiti uspešnost, tj. ureditev, zasnovo in delovanje kontrole, ki se uporablja za preprečevanje ali odkrivanje resnih pomanjkljivosti. Certifikacijski organ mora pri preizkušanju skladnosti za izbrane posebne enote proučiti[[19]](#footnote-20), ali:

1. so potrebne kontrole vzpostavljene in zasnovane v skladu s pravnim okvirom;
2. potrebne kontrole ustrezno delujejo ter ali se z njimi preprečujejo/odkrivajo in popravljajo pomanjkljivosti na ravni navedb.

Na podlagi preizkušanja skladnosti je treba potrditi naslednje vidike:

* elementi osnovnih zahtev Unije so bili ustrezno določeni v postopkih in sistemih plačilne agencije ter pravilno delujejo, npr. v zvezi z javnimi naročili ali pogojenostjo;
* sistemi za zagotavljanje upravičenosti upravičencev, intervencij in plačil so bili v postopkih in sistemih plačilne agencije in pristojnih kontrolnih organov ustrezno vzpostavljeni ter pravilno delujejo itd.

V zvezi s tem je treba opredeliti WCGW, ki vplivajo na zgoraj navedene navedbe, in povezane kontrole, s katerimi se zmanjšajo WCGW.

Obravnavajo se lahko naslednji WCGW, ki bi lahko pomembno vplivali na zadevne navedbe:

* + obstaja verjetnost pomanjkljivosti,
	+ zaradi resnosti morebitne pomanjkljivosti bi lahko nastala pomembna pomanjkljivost.

Za opredelitev kontrol, ki so relevantne za revizijo, je treba upoštevati:

* + kontrole, s katerimi se zmanjšajo bistvena tveganja,
	+ visoko avtomatizirane postopke in kontrole aplikacij.

Certifikacijski organ mora pri preizkušanju upoštevati tudi različne vrste kontrol. Del teh preizkusov se lahko izvede na podlagi kontrole aplikacije IT za vse populacije (na primer sistem odkrije dvojne zahtevke). Če pa so splošne kontrole IT v zvezi z dejavnostmi vzdrževanja in informacijske varnosti ter računalniškimi operacijami učinkovite, se lahko delovanje avtomatizirane kontrole aplikacij potrdi s preizkusom avtomatizirane kontrole aplikacij, omejenim na eno transakcijo. V teh primerih se opravi en preizkus kontrole (enkratni preizkus) za eno izbrano avtomatizirano kontrolo aplikacij v aplikaciji IT. Certifikacijski organ mora uporabljeno metodo pojasniti v certifikacijskem poročilu. Več informacij o preizkušanju navzkrižnih pregledov populacij IAKS in avtomatiziranih kontrol/kontrol aplikacij je v metodologiji za navzkrižne preglede populacij IAKS in celovitost podatkov (Ares(2017)6225522 – 19. december 2017).

**Vrsta in velikost vzorcev:**

Pri kontrolah, ki niso popolnoma avtomatizirane, se preverjanje skladnosti izvede s pregledom vzorca obdelanih in za plačilo odobrenih dokumentov. Čeprav vrsta vzorcev, izbranih za posamezen test, temelji na strokovni presoji certifikacijskega organa, se šteje, da mora biti osnova za izbiro vzorca rezultat splošne ocene tveganja in pregleda postopkov, kot je opisano zgoraj. Zato je zelo priporočljiva mešana vrsta vzorcev, izbranih predvsem na podlagi tveganja, povezanega z rezultati ocene tveganja, z naključno izbranimi dodatnimi enotami, da se potrdi postopek vzorčenja.

Pri horizontalnih zahtevah (tj. zahtevah, ki vplivajo na več kot eno intervencijo) je treba pri vzorčenju med drugim upoštevati naslednje vidike:

* obseg prizadetih intervencij,
* izolirana tveganja na intervencijo,
* različni pristojni kontrolni organi, odgovorni za preglede.

Preizkus kontrole bo odvisen od vrste kontrole in pogostosti kontrole ter od tega, ali se certifikacijski organ odloči za odvzem vzorca na intervencijo ali drug horizontalni element osnovnih zahtev Unije. Opozoriti je treba, da se pogostost kontrole izračuna na podlagi primerov, v katerih je bila kontrola uporabljena, in ne na podlagi transakcije/zahtevka, niti na ravni upravičenca. Na primer, kontrola postopka javnega naročanja pri projektu LEADER v okviru EKSRP ne-IAKS, je bila izvedena enako kot sam postopek, čeprav je bila transakcija na ravni upravičenca ena sama. Vendar je določitev vzorčne populacije odvisna od narave podatkov, ki jih je mogoče zagotoviti certifikacijskemu organu (npr. plačilna agencija ne more vedno zagotoviti števila računov, pri katerih je bila opravljena upravna kontrola upravičenosti stroškov). Certifikacijski organ bo moral pri določanju velikosti vzorca uporabiti strokovno presojo. Postopek izbire (tj. uporabljeni dejavniki tveganja, skupna velikost vzorca na revizijski postopek, razdelitev na podlagi tveganja in naključno itd.) mora biti podrobno opisan v revizijski strategiji certifikacijskega organa. Kljub temu so podrobnosti o oblikovanju celotnega vzorca preskusov skladnosti, opravljenih za revizijski cilj št. 2, za vsako populacijo IAKS in populacijo ne-IAKS, vključene v Prilogo 1.

**Preizkus popisa kontrol:**

Čeprav bi bilo treba vsako osnovno zahtevo Unije preizkusiti in oceniti posebej, lahko certifikacijski organi razmislijo o uporabi sinergij med različnimi preizkusi kontrol. Popis različnih vzorcev, izbranih za preizkušanje različnih kontrol, je zato priporočljiv, kadar certifikacijski organi želijo preučiti možnost, da bi z istimi vzorci ali delom vzorcev dosegli različne revizijske namene (preizkušanje osnovne zahteve Unije). Poudarjeno je, da se enote, izbrane za en revizijski namen na podlagi tveganja, lahko uporabijo za druge revizijske namene le kot naključno izbrane enote, razen če lahko certifikacijski organ na podlagi svoje strokovne presoje zagotovi ustrezne argumente, da se lahko točno določene enote uporabljajo za potrebe izbire na podlagi tveganja tudi za različne revizijske namene. Od certifikacijskega organa se zahteva, da v svoji revizijski strategiji zagotovi dodatne podrobnosti v zvezi s sinergijami, uporabljenimi pri različnih preizkusih.

**Rotacija kontrol:**

Certifikacijski organ se lahko odloči za rotacijo kontrol ali celotnega preizkušanja kontrol nekaterih intervencij v zadevni populaciji. Vsaka odločitev glede rotacije kontrol po horizontalni osnovni zahtevi Unije in/ali intervenciji mora temeljiti na rezultatih že opravljene ocene tveganja. V takem primeru se lahko certifikacijski organ odloči, da se izogne letnemu preizkušanju za manj tvegane osnovne zahteve in/ali intervencije Unije. Vendar je treba opozoriti, da se horizontalne zahteve, kot so predstavljene v matriki, predvidoma preizkušajo vsako leto.

Rotacija kontrol se lahko izvede pod naslednjimi pogoji:

* sistem upravljanja (sedanje in prejšnje obdobje) učinkovito deluje;
* certifikacijski organ je razumevanje procesov/postopkov in ustreznih kontrol v sedanjem obdobju potrdil s sledilnimi preizkusi;
* ugotovljeno je bilo, da so procesi in rutina v preteklosti dobro delovali ter da v sedanjem obdobju ni večjih sprememb;
* trajanje obdobja rotacije se lahko določi na tri leta, v primeru velikega števila različnih shem/ukrepov v zadevni populaciji pa na pet let.

**Pristop od spodaj navzgor**

Uporabi se lahko združevanje različnih vzorcev v skupine.

Ta pristop se začne z različnimi osnovnimi zahtevami Unije za različne intervencije, ki se jih certifikacijski organ odloči preizkusiti na podlagi že opravljene ocene tveganja (pri manj tveganih zahtevah in/ali intervencijah se lahko uporabi rotacija kontrol, kot je opisano zgoraj). Za preizkušanje so izbrani različni vzorci (mešanje enot, izbranih na podlagi tveganja in naključno). Preizkus teh enot se lahko uporabi tudi za preizkus horizontalnih zahtev, ki jih je treba preizkusiti vsako leto. Preizkušanje horizontalnih zahtev se lahko razširi, če vzorci, ki so že bili preizkušeni za posamezno intervencijo, ne zajemajo ciljev ocene tveganja, izvedene za horizontalne zahteve (npr. različna ugotovljena tveganja ali organi, vključeni v postopek), ali če se vzorci, oblikovani za horizontalne zahteve, ne štejejo za ustrezne.

**Vzorčna enota**

Enote (transakcije, datoteke, računi), kot so bile omenjene do zdaj, so vzorčna enota, ki jo je treba določiti na način, ki ustreza revizijskim potrebam, razkritim po splošni oceni tveganja, oblikovanju revizijske strategije in morebitnih sinergijah, ki bi jih certifikacijski organ želel doseči z združevanjem preizkušanja osnovnih zahtev Unije pri različnih intervencijah z drugimi zahtevami, ki se štejejo za horizontalne. Certifikacijski organ mora za revizijski cilj št. 2 zagotoviti oceno sistema upravljanja v skladu z matriko iz Priloge 3. Zato se certifikacijskemu organu priporoča, da uporabi vzorčno enoto, ki je povezana s kontrolo, vključeno v sisteme upravljanja.

Na primer, če se certifikacijski organ odloči preizkusiti postopek ocenjevanja kakovosti LPIS, lahko za potrebe revizije zadostuje vzorec, izbran na ravni parcel, medtem ko je za potrditev vzpostavitve in zasnove kontrol na kraju samem morda primernejši vzorec kontrol in s tem poročila pregledov na kraju samem. Nasprotno se za populacije ne-IAKS, če se certifikacijski organ odloči preizkusiti upravno kontrolo razumnosti stroškov, lahko vzorec na podlagi računov, ki so predmet take kontrole, šteje za ustreznega.

Opozoriti je treba, da se sinergije lahko uporabijo tudi, če so vzorčne enote na vzorec različne, če se certifikacijski organ odloči za dodatno razširitev preizkušanja, kot je opisano zgoraj. Priporočljivo je, da se vzorčna enota, uporabljena za določitev populacije, uporabi tudi za določitev velikosti vzorca. Zmanjšanje ali večkratna uporaba vzorcev zaradi sinergij ne sme iti v škodo kakovosti revizijskega dela.

Ne glede na to, katera vzorčna enota je uporabljena, splošni cilj preizkušanja ostaja, tj. potrditev delovanja kontrol ter s tem ureditve in zasnove kontrol.

**Rezultat:** Ocena napak, ugotovljenih na podlagi naslednjih kategorij:

|  |  |
| --- | --- |
| **Ocena kontrolnih postopkov** | **Ocena napak** |
| 1. Dobro deluje, potrebne so le manjše izboljšave. | Razhajanja/napake niso bili ugotovljeni. ALI ugotovljena so bila samo manjša (formalna ali enkratna) razhajanja/napake, ki niso bistveno vplivala na učinkovitost kontrol in niso povzročila finančnih posledic. |
| 2. Deluje, vendar so potrebne nekatere izboljšave.  | Ugotovljena so bila samo manjša razhajanja/napake, ki niso bistveno vplivala na učinkovitost kontrol. ALI če so navedena manjša razhajanja/napake bistveno vplivala na učinkovitost kontrol, so bila s kontrolami, ki jih izvaja plačilna agencija, odkrita in obravnavana s samokorekcijskim mehanizmom plačilne agencije. |
| 3. Delno deluje, potrebne so večje izboljšave. | Ugotovljena so bila zmerna razhajanja/napake, ki so bistveno vplivala na učinkovitost kontrol. IN s kontrolami, ki jih izvaja plačilna agencija, je bil odkrit samo del teh zmernih napak, ki jih je plačilna agencija sama odpravila. |
| 4. Ne deluje. | Ugotovljena je bila visoka stopnja razhajanj/napak, ki s sistemom notranjih kontrol plačilne agencije niso bile odkrite. |

Opredelitev manjših, zmernih in velikih napak je tesno povezana z opredelitvijo manjših, zmernih in velikih odklonov, kot so navedeni zgoraj.

### Akreditiran usklajevalni organ

Kar zadeva sisteme ali postopke usklajevalnega organa, bi bilo preverjanje skladnosti pomembno za oceno sistema poročanja o smotrnosti, odvisno od vzpostavitve navedenega sistema na ravni držav članic. Kot je opisano v točki 11.4.2, bi se to večinoma obravnavalo z revizijami kontrol IT.

Druga merila, povezana z akreditiranim usklajevalnim organom, se lahko obravnavajo z drugo vrsto revizijskega postopka.

### Izvajanje strateškega načrta SKP

Kot je navedeno v točki 11.4.3, preizkušanje skladnosti ne bo pomembno za ta del revizijskega dela. Vendar bo moral certifikacijski organ povezane postopke obravnavati z drugimi vrstami revizijskih postopkov.

##  Rezultati ocene sistema notranjih kontrol

Certifikacijski organ bo moral ob upoštevanju zgoraj navedenih treh korakov sprejeti sklep o oceni sistemov upravljanja v skladu z matriko za revizijski cilj št. 2. V preglednici v nadaljevanju je predstavljen možen primer te dejavnosti:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Populacija/intervencija** | **Osnovna zahteva Unije** | **Skupna ocena tveganja/zagotovilo za sistem**  | **Rezultat preizkušanja skladnosti** | **Končna ocena** |
| **IAKS/sheme za podnebje in okolje** | **Sistemi za zagotavljanje upravičenosti intervencij** | Dobro delujeManjše izjeme/odstopanja se pričakujejo ali jih zaznajo sistemi plačilne agencije | Ugotovljena ni bila nobena napaka. | Deluje. |
| **Ne-IACS/LEADER** | **Javno naročanje** | Delno delujeZmerne izjeme/odstopanja se pričakujejo ali jih zaznajo sistemi plačilne agencije | Ugotovljene so bile zmerne napake; plačilna agencija jih je s kontrolami odkrila samo nekaj. | Delno deluje. |

Končna ocena mora biti vedno usklajena z najslabšo oceno za rezultat ocene tveganja pri delovanju (oddelek 11.3) skupaj s pregledom kontrolnih postopkov (oddelek 11.4) in rezultatom preizkušanja skladnosti (oddelek 11.6), kot je prikazano v prvem primeru zgornje preglednice (tj. ocena kontrolnih postopkov kaže okolje kontroliranja „Deluje“, medtem ko med preizkušanjem skladnosti, torej končno oceno, niso bile ugotovljene nobene napake – Deluje dobro).

Delo, ki bi ga opravili certifikacijski organi, bi omogočilo oceno akreditacijskih meril v zvezi z akreditirano plačilno agencijo, kot je predstavljeno v prvi matriki revizijskega cilja št. 2, pa tudi oceno delovanja/izvajanja osnovnih zahtev Unije (horizontalnih in nehorizontalnih). Pričakuje se, da se bodo rezultati vseh revizijskih postopkov, opravljenih za oceno delovanja/izvajanja osnovnih zahtev Unije, uporabili predvsem za oceno akreditacijskega merila „kontrolne dejavnosti“, pa tudi za druga merila, če certifikacijski organ oceni, da vzrok ugotovljenih pomanjkljivosti vpliva tudi na druga merila (npr. pomanjkljiv nadzor nad prenosom pooblastil, pomanjkanje izkušenega osebja za izvajanje kontrol itd.).

# Analitski postopki

Certifikacijski organ mora preveriti tudi stanje izvajanja vseh akcijskih načrtov za obravnavo ugotovitev o skladnosti, zaradi katerih so v izjavi o upravljanju GD za kmetijstvo in razvoj podeželja v letnem poročilu o dejavnostih izraženi pridržki.

Akcijski načrti, ki jih sprožijo ugotovitve o skladnosti, na podlagi katerih so bili v izjavi o upravljanju GD AGRI v letnem poročilu o dejavnostih izraženi pridržki, ali so povezani z drugimi ugotovitvami in sklepi GD AGRI, morajo vplivati na načrtovanje revizijskih postopkov certifikacijskega organa. Kar zadeva analitične postopke, bi lahko certifikacijski organ preveril, ali:

* je bil akcijski načrt vzpostavljen, ko se je to zahtevalo;
* se akcijski načrt izvaja v skladu s predvidenim časovnim načrtom;
* se bodo s popravnimi ukrepi iz akcijskega načrta odpravile pomanjkljivosti, navedene v ugotovitvah o skladnosti.

# Kategorizacija ugotovitev in določitev finančnega tveganja

## Kategorizacija ugotovitev

V zvezi z revizijskim ciljem št. 2 mora certifikacijski organ izraziti mnenje, ali je delovanje sistema upravljanja brez resnih pomanjkljivosti ali ne. Na splošno je pomanjkljivost opisana kot stanje, v katerem sistemi upravljanja in kontrol ne zagotavljajo ustreznega delovanja upravljavskih teles in spoštovanja osnovnih zahtev Unije, vključno s pravilnim delovanjem sistema poročanja. Zato je treba pomanjkljivost oceniti na ravni sistema in ne na ravni posameznega upravičenca. Glede pomanjkljivosti kot takih je treba razlikovati med tistimi, ki se štejejo za „resne“, in drugimi.

Resna pomanjkljivost se pojavi, kadar je pravilno delovanje sistemov upravljanja ovirano zaradi resne pomanjkljivosti sistema. Taka pomanjkljivost lahko vpliva na pravilno poročanje o posameznih intervencijah. Resna pomanjkljivost mora imeti sistemski učinek glede na pojavnost in resnost, da se lahko šteje za resno pomanjkljivost[[20]](#footnote-21). Brez izčrpnega seznama velja, da se v naslednjih primerih pokažejo resne pomanjkljivosti:

* kadar certifikacijski organ ni bil imenovan ali plačilna agencija ni bila akreditirana;
* kadar akreditacijska merila niso bila upoštevana. Na primer, kadar ni ustreznih tehničnih znanj, ki se zahtevajo na različnih operativnih ravneh, ali pa so ta očitno nefunkcionalna;
* odsotni ali nezadostni popravni ukrepi, sprejeti v primerih, ko so ocene kakovosti ISAP, geoprostorske aplikacije in sistema za spremljanje površin pokazale pomanjkljivosti. To lahko vpliva na pravilno poročanje;
* neupoštevanje pravil javnega naročanja. Ker jasne pravne zahteve Unije niso bile upoštevane; odhodkov ni mogoče šteti za upravičene;
* neuporaba kazni. Na primer, če ni odvračilnega učinka, sistem upravljanja in kontrol ne deluje pravilno;
* na primer, če se ugotovi, da organ, ki potrjuje, da je bilo zemljišče upravljano v skladu z ekološkimi praksami, ne deluje v skladu z ustreznimi standardi. To pomeni, da rezultat ni bil pravilno sporočen, v tem primeru „ekološko upravljana površina“;
* morebitne resne sistemske slabosti v zvezi s sistemom kontrol in sankcij za pogojenost;
* pomanjkanje sistema za zagotavljanje dobrega finančnega upravljanja intervencij;
* pomanjkanje sistema za preverjanje resničnosti stroškov in izvajanja ukrepov;
* uporaba stroškov na enoto, pavšalnih stopenj ali pavšalnih zneskov, ki niso določeni na podlagi ustrezne metode izračuna (poštene, pravične in preverljive);
* vse druge resne slabosti sistema (lahko se ugotovijo na podlagi kombinacije dejavnikov), ki jih z letno revizijo certificiranja ugotovijo certifikacijski organi in ki bi vplivale na upravičenost odhodkov na ravni držav članic.
* Druge pomanjkljivosti, ki niso kategorizirane kot resne. „Neresna“ pomanjkljivost je lahko npr. stanje:
* kadar plačilna agencija nima dovolj osebja, ne da bi to negativno vplivalo na pravilno delovanje sistemov upravljanja in kontrol;
* če je bil certifikacijski organ imenovan pozno, vendar je mnenje podal pravočasno in imenovanje ni bistveno vplivalo na kakovost opravljenega dela;
* če je ISAP (zdaj ISAP namesto LPIS)/GSA/ocena kakovosti spremljanja predložena pozno, vendar brez škodljivega vpliva na pozitivne rezultate testa;
* kadar certifikacijski organ ugotovi nepravilnosti pri usklajevanju, vendar so te povezane izključno z napakami pri poročanju (po možnosti popravljenimi pred predložitvijo letnega poročila o gospodarskih dejavnostih) in niso povezane s pomanjkljivostmi v sistemu upravljanja in kontrol.

 V zvezi z razvrstitvijo ugotovljenih pomanjkljivosti morajo certifikacijski organi zagotoviti opis vseh vprašanj, ugotovljenih med ocenjevanjem sistemov upravljanja.

Upoštevajo se najmanj naslednji vidiki:

* ponavljanje, resnost in ogrožajoči učinek vsake ugotovljene pomanjkljivosti:

V skladu s členom 2 Uredbe (EU) 2021/2116 „resne pomanjkljivosti v pravilnem delovanju sistemov upravljanja“ pomeni, da obstajajo sistemske pomanjkljivosti, ob upoštevanju njihovega ponavljanja, resnosti in ogrožanja pravilnosti izjave o odhodkih, poročanja o smotrnosti ali spoštovanja prava Unije. Smernice za izračun finančnih popravkov naj bi vsebovale dodatne podrobnosti v zvezi s temi vidiki ocenjevanja;

* ukrepi, ki jih je sprejela država članica za odpravo ugotovljenih pomanjkljivosti:

Certifikacijski organi morajo vedno upoštevati, da lahko „druge“ trajne ali ponavljajoče se pomanjkljivosti sčasoma postanejo resne. Nasprotno se lahko vpliv resnih pomanjkljivosti zmanjša, če se sprejmejo takojšnji ukrepi. V mnogih primerih je mogoče oceniti pozitiven vpliv odločitev držav članic v primeru takojšnjega ukrepanja ali negativen vpliv, če se ukrepi ne sprejmejo, celo med isto certifikacijsko revizijo. V takem primeru se priporoča ponovna ocena po nekaj mesecih. Vendar mora biti osnova za ponovno oceno vedno vpliv pomanjkljivosti na odhodke proračunskega leta, ki je predmet certifikacije.

## Usklajevanje ugotovitev – točkovanje v matrikah

Za sklep v zvezi z revizijskim ciljem št. 2 (tj. ali vzpostavljeni sistemi upravljanja držav članic pravilno delujejo) morajo certifikacijski organi oceniti:

1. upravljavska telesa iz členov 9 in 10 Uredbe (EU) 2021/2116 ter njihovo skladnost z akreditacijskimi merili in organ upravljanja v skladu s členom 123 Uredbe (EU) 2021/2115 za izvajanje strateškega načrta SKP;
2. delovanje/izvajanje osnovnih zahtev Unije:

Glej neizčrpen referenčni seznam osnovnih zahtev Unije, ki so v matriko iz Priloge 3 za namene ocenjevanja vključene prek gradnikov osnovnih zahtev Unije (v skladu s Prilogo 2);

1. delovanje sistema poročanja, vzpostavljenega zaradi letnega poročila o smotrnosti iz člena 134 Uredbe (EU) 2021/2115, kakor je določeno v členu 59(3) Uredbe (EU) 2021/2116.

V zvezi z izpolnjevanjem akreditacijskih meril (tj. člena 1 in Priloge I k Uredbi (EU) 2022/127) s strani plačilne agencije je treba oceno opraviti po posameznih sestavnih delih akreditacije, pri čemer je treba upoštevati tudi Smernico št. 1 o akreditaciji. Pri več sestavnih delih (npr. kontrolne dejavnosti, sporočanje, prenos pooblastil) bi bilo treba pri ocenjevanju upoštevati tudi rezultate preizkušanja delovanja/izvajanja osnovnih zahtev Unije, če je temelj ugotovljene pomanjkljivosti mogoče povezati z določenim akreditacijskim merilom/sestavnim delom.

V primeru držav članic z več kot eno plačilno agencijo morajo usklajevalni organi izpolnjevati ustrezna akreditacijska merila (člen 2 in Priloga II k Delegirani uredbi Komisije (EU) 2022/127) v zvezi s pripravo letnega poročila o smotrnosti. Podobno kot pri akreditiranih plačilnih agencijah je treba ocenjevanje opraviti po posameznih sestavnih delih akreditacije.

V obeh zgoraj opisanih primerih splošni sklep temelji na oceni vsakega sestavnega dela, pomnoženi s tehtanim faktorjem za vsak sestavni del.

* V zvezi z oceno osnovnih zahtev Unije po gradnikih, kot so predstavljene v matriki v Prilogi 3, je treba upoštevati naslednje vidike: ponavljanje, resnost in ogrožajoči učinek vsake ugotovljene pomanjkljivosti;
* število ugotovljenih pomanjkljivosti po gradnikih osnovnih zahtev Unije v skladu z matriko.

Pri ocenjevanju pravilnega delovanja ISAP (ustrezno posodabljanje in vzdrževanje v skladu s poglavjem 11.1) je na primer treba upoštevati naslednje elemente:

* ustrezna stopnja natančnosti;
* ustrezna identifikacija parcel ter lokalizacija kmetijskih parcel in nekmetijskih površin, za katere se zahteva plačilo;
* uporaba najnovejših vrednosti, ki jih države članice štejejo za upravičene za prejem pomoči za intervencije iz člena 65(2) Uredbe (EU) 2021/2116, in opredeliti
* ustrezne ukrepe na podlagi rezultatov ocene kakovosti ISAP.

Pogosto se zgodi, da se pomanjkljivost(-i) pri posameznem elementu osnovne zahteve Unije lahko oceni(-jo) kot neznatna(-e). Vendar lahko skupna ocena na ravni osnovne zahteve Unije pripelje do resnih pomanjkljivosti ali obratno. Skupna ocena sistema je lahko „Delno deluje“, medtem ko je en element sistema ocenjen kot resno pomanjkljiv;

* intervencije in ustrezni odhodki, na katere vplivajo ugotovljene pomanjkljivosti.

Horizontalne osnovne zahteve Unije (npr. javna naročila, GSA, AMS itd.) se nanašajo na več kot eno intervencijo. Čeprav so nehorizontalne osnovne zahteve Unije (npr. upravičenost vložnikov) povezane s posamezno intervencijo, matrika zahteva skupno oceno na ravni populacije (IAKS/ne-IAKS). Poleg tega se lahko certifikacijski organi odločijo, da preizkušanje skladnosti in s tem ustrezno vzorčenje izvedejo tako, da intervencije razvrstijo po gradnikih osnovnih zahtev Unije, kot je predstavljeno v matriki (Priloga 3). O ugotovljenih pomanjkljivostih je treba poročati in navesti ustrezne intervencije. Vendar pa je skupna ocena v matriki rezultat vseh posameznih ocen po gradnikih osnovnih zahtev Unije ob upoštevanju ustreznih odhodkov, za katere so bile ugotovljene pomanjkljivosti.

Dodatna navodila v zvezi z ocenjevanjem rezultatov preizkušanja skladnosti in razvrščanjem matrik so na voljo v Prilogi 3 k tej smernici.

Na podlagi razvrstitve v matriki morajo certifikacijski organi ugotoviti, ali:

* delovanje sistema upravljanja ali
* resne slabosti sistema (resne pomanjkljivosti) ovirajo pravilno delovanje sistema upravljanja.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Ocena sistemov**  | **Zagotovilo za sistem** | **Razvrščanje** |
|  Deluje dobro | visoko/srednje visoko | 3,51–4 |
|  Deluje | povprečno | 2,51–3,5 |
|  Delno deluje | srednje nizka | 1,51–2,5 |
|  Ne deluje | nizko | 1–1,5 |

# Sklep v zvezi z revizijskim ciljem št. 2

Certifikacijski organi morajo pri pripravi matrike iz Priloge 3 predstaviti oceno sistemov upravljanja z uporabo navedenega razvrščanja in ustrezno vključiti splošne rezultate iz matrike v svoje mnenje.

Tudi če na podlagi skupne razvrstitve matrike, ki bo predstavljena v letnem revizijskem poročilu certifikacijskega organa, sistemi upravljanja delujejo pravilno, bi bilo treba resne pomanjkljivosti, ugotovljene na ravni ocenjevalnega sestavnega dela akreditacijskih meril ali temeljnih zahtev Unije, poudariti in pojasniti v poročilu ter, če to upravičuje finančni učinek, navesti tudi v mnenju certifikacijskega organa. Opozoriti je treba, da bi bilo treba o vseh ugotovljenih pomanjkljivostih poročati v poročilu certifikacijskega organa, kot je navedeno zgoraj, in jih posledično upoštevati pri oceni sistemov upravljanja.

Certifikacijski organ bi moral oceniti finančni vpliv ugotovljene resne pomanjkljivosti, da bi lahko izrazil mnenje o splošnem delovanju sistemov upravljanja. Pri določanju finančnega vpliva se lahko upoštevajo navodila iz smernic za izračun finančnih popravkov in druge metode, ki jih certifikacijski organi in države članice uporabljajo za zagotavljanje dejanskega finančnega vpliva slabosti sistema.

Če take ocene ali točnega izračuna v poročilu certifikacijskega organa ni mogoče zagotoviti, bodo morali organi držav članic zagotoviti informacije o dejanskem finančnem vplivu v postopku potrditve skladnosti, ki se začne v vseh primerih, ko se v sistemih upravljanja ugotovi resna pomanjkljivost in ni mogoče upoštevati nobenih olajševalnih dejavnikov.

Kot je pojasnjeno zgoraj, se lahko takojšnje spremljanje in popravni ukrepi držav članic upoštevajo ne le pri skupni oceni sistemov upravljanja, temveč tudi v smislu ocene finančnega tveganja in s tem spremljanja morebitnih resnih pomanjkljivosti, kadar so ugotovljene in sporočene pri reviziji zadevnega proračunskega leta. Popravni ukrepi bi lahko vključevali ukrepe, sprejete za izboljšanje sistema, za ublažitev finančnega vpliva (tj. samopopravki pri plačilih in prijavljenih zneskih itd.), ki bi jih certifikacijski organ lahko preveril in o njih poročal.

# Posebni premisleki

## Uporaba dela, ki so ga opravili drugi revizorji/strokovni organi

Certifikacijski organ lahko revizijske postopke odda v zunanje izvajanje strokovnjakom/strokovnim organom, če imajo ustrezno usposobljenost in strokovno znanje. Če certifikacijski organ najame zunanje izvajalce za del svojega dela, je treba glede na dogovor upoštevati določbe MRS 600 Uporaba dela drugega revizorja, MRS 610 *Uporaba dela notranjih revizorjev* in MRS 620 *Uporaba dela revizorjevega strokovnjaka*.

Za zagotovitev popolnoma nepristranske ocene certifikacijski organ svojega dela načeloma ne bi smel oddati v zunanje izvajanje plačilni agenciji. Kadar je revizijsko delo oddano v zunanje izvajanje, mora certifikacijski organ upoštevati zahteve MSR 500 „Revizijski dokazi“, odstavek 8. V skladu z odstavki 8 in A34–48 MRS 500 se v primeru, ko so bile informacije, ki bodo uporabljene kot revizijski dokazi, pripravljene z uporabo dela strokovnjaka vodstva, mora revizor, kolikor je glede na pomen dela navedenega strokovnjaka za revizorjeve namene potrebno:

* ovrednotiti poklicne kvalifikacije, neodvisnost/objektivnost, strokovno usposobljenost in vire (npr. potrdila tretje osebe v primeru strokovnjakov);
* pridobiti razumevanje dela navedenega strokovnjaka ter
* ovrednotiti primernost in ustreznost dela navedenega strokovnjaka kot revizijskega dokaza pri ustrezni navedbi.

V vseh primerih mora certifikacijski organ svoje revizijsko delo, vključno z nadzorovanjem in spremljanjem strokovnjaka/strokovnega organa/drugega revizijskega organa, izvajati v skladu z mednarodno priznanimi revizijskimi standardi in ga ustrezno dokumentirati.

Če se certifikacijski organ zaradi pridobitve zagotovila zanaša na potrdilo tretje osebe, mora zagotoviti tudi ustreznost, obseg in kakovost opravljenega dela. Predložiti je treba poročilo o reviziji v zvezi s potrdilom tretje osebe.

Če se certifikacijski organ zanaša na delo notranje revizije plačilne agencije, je treba v revizijski strategiji in letnem poročilu opisati, v kolikšni meri uporablja delo notranje revizije.

# DEL C

#  Model revizijskega tveganja in revizijski postopki

Cilj certifikacijskega organa je zagotoviti mnenje o:

* učinkovitosti sistema poročanja kot dela sistema upravljanja in kontrol (kar zadeva posamezne postopke: sistem in postopke zajemanja in poročanja podatkov v plačilni agenciji in iz zunanjih virov), (to delo bo uporabljeno tudi v okviru revizijskega cilja št. 2);
* pravilnosti poročanja o smotrnosti, ki dokazuje, da je izpolnjen člen 37 te uredbe, kar zadeva:
1. kazalnike učinka za letno potrditev smotrnosti iz člena 54 in
2. kazalnike rezultata za večletno spremljanje smotrnosti iz člena 128 Uredbe (EU) 2021/2115.

Revizija v zvezi z revizijskim ciljem št. 3 bo zajela eno proračunsko leto (16/10/202x-15/10/202x+1)

## Opredelitev modela revizijskega tveganja in stopenj zagotovila

Glej poglavje 4 zgoraj.

## Analiza tveganja in opredelitev revizijskih postopkov

*Predlagani časovni načrt*

Glede na število faz revizijskih postopkov, vključno s preizkušanjem, če se šteje za potrebno, se lahko analiza tveganja izvede že januarja–marca revidiranega proračunskega leta, vendar jo je treba načrtovati najpozneje za junij–avgust.

*Glavne naloge*

* Na podlagi rezultatov revizij iz preteklih let in ocene sistema notranjih kontrol (revizijski cilj št. 2) oceniti tveganje pri delovanju in tveganje pri kontroliranju (tveganje pomembno napačne navedbe).
* Izdelati načrt vseh revizijskih postopkov (časovni načrt in sredstva), vključno z oceno sistema poročanja, preizkušanjem skladnosti, pregledom uskladitev, razlago napak in rezultatov ter pripravo certifikacijskega poročila in oblikovanjem mnenja.

## Ocena tveganja za oceno sistema poročanja o smotrnosti

Da bi certifikacijski organ lahko prepoznal in ocenil tveganja, da sistem poročanja o smotrnosti ne deluje pravilno, je treba v okviru revizijskega cilja št. 2 (glej točko 11.3) razumeti sistem poročanja o smotrnosti in njegovo okolje. Poleg tega bo ocena tveganja za oceno sistema poročanja o smotrnosti vključevala razumevanje:

* regulativnega okvira in drugih zunanjih dejavnikov, povezanih s sistemom poročanja o smotrnosti;
* z njim povezanih informacijskih sistemov in postopkov pri drugih subjektih, ki so pomembni za sistem poročanja o smotrnosti.

## Pregled postopkov in informacijskih kontrol za sistem poročanja o smotrnosti

V pregledu bi morali biti zajeti postopki in sistemi za zajemanje podatkov in poročanje, ki so vzpostavljeni na plačilni agenciji in jih zagotavljajo tudi drugi organi. Postopki naj bi bili v celoti avtomatizirani in naj bi temeljili na informacijskem sistemu.

Certifikacijski organ bo razmislil o preizkušanju avtomatiziranih kontrol na aplikacijski ravni sistemov IT za poročanje o smotrnosti. Priporoča se vsakoletni pregled informacijskih kontrol za sistem poročanja o smotrnosti. Kadar se sistem v primerjavi s prejšnjim letom ni spremenil, se lahko certifikacijski organ zanese na svoje delo iz prejšnjih let.

Certifikacijski organ lahko izvaja revizijske postopke za ugotovitev, ali je bila avtomatizirana kontrola izvedena. Taki preizkusi lahko vključujejo preverjanje, ali:

1. so vsi vhodni podatki točni, popolni, odobreni in pravilni;
2. se vsi podatki obdelujejo kot pričakovano;
3. so vsi shranjeni podatki točni in popolni;
4. so vsi izhodni podatki točni in popolni;
5. se vodi evidenca za spremljanje obdelave podatkov od vnosa prek shranjevanja do poznejšega rezultata;
6. je dostop do podatkov omejen glede na poslovne potrebe;
7. se sistematično preprečujejo nezdružljive naloge v aplikaciji.

Ta pregled bo podlaga za oceno sistema poročanja, katere rezultat bo uporabljen tudi v okviru revizijskega cilja št. 2, ter za poznejše vsebinske analitične postopke za ugotavljanje pravilnosti letnega poročila o smotrnosti.

## Postopki analize podatkov

Za izražanje mnenja o pravilnosti letnega poročila o smotrnosti mora certifikacijski organ preveriti, ali podatki o kazalnikih učinkov in rezultatov, določeni v sistemu plačilne agencije ali drugega subjekta, ustrezajo podatkom, vključenim v poročilo.

V popolnoma avtomatiziranem okolju je to mogoče potrditi že s pregledom postopkov in kontrol. Če pa naslednji vidiki še niso bili zajeti, jih mora certifikacijski organ potrditi s postopki analize podatkov:

* **popolnost:** vsi podatki, ki bi jih bilo treba evidentirati, so bili evidentirani;
* **točnost**: podatki so v letnem poročilu o smotrnosti razkriti v pravilnih/ustreznih zneskih;
* **upoštevanje presečnih datumov**: podatki so evidentirani v pravilnem obdobju poročanja, tj. v obdobju, v katerem je bilo plačilo dejansko izvedeno.

*Vrsta in velikost vzorcev:*

Čeprav vrsta vzorcev, izbranih za posamezen preizkus, temelji na strokovni presoji certifikacijskega organa, se šteje, da mora biti osnova za izbiro vzorca rezultat splošne ocene tveganja. Zato je zelo priporočljiv mešan vzorec, izbran predvsem na podlagi tveganja, povezanega z rezultati ocene tveganja, z naključno izbranimi dodatnimi enotami, da se potrdi postopek vzorčenja po različnih scenarijih strukture (glej ustrezne primere v nadaljevanju):

Scenarij A

Vsi kazalniki učinkov se lahko izdelajo iz informacijskih sistemov plačilne agencije, ki podpirajo informacijske funkcije za poročanje o smotrnosti.



Scenarij B

Kazalniki učinkov se pripravijo v različnih informacijskih sistemih plačilne agencije in prenesejo v informacijske funkcije za poročanje o uspešnosti in/ali vključujejo ročni vnos.

 

## Preverjanje uskladitev

*Predlagani časovni načrt*

Za revizijski cilj št. 3 je treba uskladitev in pregled uskladitve letnega poročila o smotrnosti opraviti po koncu proračunskega leta.

*Glavne naloge*

Pregledati postopek uskladitve plačilne agencije in točnost vsakega dela letnega poročila o smotrnosti.

*Upoštevati je treba*

Vzpostaviti je treba postopek za oceno in potrditev uskladitve (ki jo zagotovi plačilna agencija v letnem poročilu o smotrnosti) med odhodki (bruto odhodki) iz letnega poročila o smotrnosti ter odhodki, prijavljenimi v letnih obračunih (neto odhodki), ob upoštevanju vseh prilagoditev v zvezi s kaznimi, drugimi znižanji, izterjavami itd.

Za zagotovitev, da lahko plačilna agencija in certifikacijski organ opravita svoje naloge, sta ključna ustrezni časovni načrt dela, v zvezi s tem pa tudi sodelovanje s plačilno agencijo.

## Razlaga napak in rezultatov

*Predlagani časovni načrt*

Posamezne napake in odstopanja, ugotovljena med preizkušanjem, je treba razlagati in ovrednotiti pred M12, da se omogoči odziv plačilne agencije.

*Glavne naloge*

Določiti in jasno dokumentirati napake ter ovrednotiti napake.

# Posebni premisleki

## Uporaba dela, ki so ga opravili drugi revizorji/strokovni organi

Če se certifikacijski organ odloči, da bo revizijske postopke prenesel na strokovnjake/strokovne organe, je treba uporabiti poglavje 15.1 te smernice.

# DEL D

# Zagotovilo zakonitosti in pravilnosti odhodkov

Cilj certifikacijskega organa je zagotoviti mnenje o naslednjem:

* odhodki za ukrepe, določene v uredbah (EU) št. 228/2013, (EU) št. 229/2013 in (EU) št. 1308/2013 ter Uredbi (EU) št. 1144/2014 Evropskega parlamenta in Sveta v skladu s členom 12(d) Uredbe (EU) 2021/2116 (tj. odhodki, ki niso zajeti v strateških načrtih SKP), ter za posebno plačilo za bombaž in podporo za predčasno upokojitev iz naslova III, poglavje II, oddelek 3, pododdelek 2, in člena 155(2) Uredbe (EU) 2021/2115 in/ali za odhodke ukrepov/shem, ki so bili odobreni pred 1. januarjem 2023, za katere je bilo zahtevano povračilo, so zakoniti in pravilni ter
* postopki notranjih kontrol plačilne agencije delujejo zadovoljivo.

Za odhodke v okviru mehanizma zakonitosti in pravilnosti v proračunskem letu 2023 je treba uporabiti Smernico št. 2, ki se uporablja v proračunskem letu 2022.

Revizija v okviru revizijskega cilja št. 4 bo temeljila na prijavljenih ali ocenjenih odhodkih[[21]](#footnote-22) v proračunskem letu, dejansko vzorčenje pa bi bilo prav tako lahko izvedeno pri zahtevanih zneskih, če certifikacijski organ meni, da je to ustrezno. Ker za ne-IAKS ne veljajo časovne omejitve, bi lahko dejansko vzorčenje temeljilo na dejanskih plačilih. Vendar je treba v primerih shem IAKS, za katere velja revizijski cilj št. 4 (npr. posebno plačilo za bombaž), pri določitvi enote vzorčenja in ustreznem izboru upoštevati časovne omejitve kontrol, vključno s kontrolami na kraju samem.

# DEL E

# Upoštevanje sklepov v revizijskem mnenju

Certifikacijski organ na podlagi sklepov, sprejetih v skladu z oddelkom 10 v zvezi z revizijskim ciljem št. 1, oddelkom 15 v zvezi z revizijskim ciljem št. 2, oddelkom 16 v zvezi z revizijskim ciljem št. 3 in oddelkom 18 v zvezi z revizijskim ciljem št. 4, sprejme sklep o naslednjih elementih mnenja:

1. na podlagi oddelka 9 – revizijski cilj št. 1:  o popolnosti, točnosti in resničnosti letnih obračunov;
2. na podlagi oddelka 15 – revizijski cilj št. 2:  o pravilnem delovanju sistemov upravljanja držav članic, zlasti:

(i) upravljavska telesa iz členov 9 in 10 Uredbe (EU) 2021/2116 ter člena 123 Uredbe (EU) 2021/2115;

(ii) osnovnih zahtevah Unije iz člena 2(c) Uredbe (EU) 2021/2116;

(iii) sistema poročanja, vzpostavljenega za namene letnega poročila o smotrnosti iz člena 134 Uredbe (EU) 2021/2115;

1. na podlagi oddelka 16 – revizijski cilj št. 3: o pravilnosti poročila o smotrnosti glede:
2. kazalnikov učinkov za letno potrditev smotrnosti iz člena 54 in
3. kazalnikov rezultatov za večletno spremljanje smotrnosti iz člena 128 Uredbe (EU) 2021/2115;
4. na podlagi oddelka 18 – revizijski cilj št. 4: o zakonitosti in pravilnosti odhodkov, za katere je bilo od Komisije zahtevano povračilo.

V mnenju certifikacijskih organov mora biti tudi navedeno, ali se je med pregledom pojavil dvom glede navedb v izjavi o upravljanju. Pri revizijskem delu v zvezi s tem je treba upoštevati revizijske rezultate v okviru vseh štirih revizijskih ciljev.

Kar zadeva pravilno delovanje sistema upravljanja države članice, so glavni viri za revizijsko mnenje rezultati preizkušanja revizijskih ciljev št. 2 in 3, pri čemer se upošteva, da mnenje o sistemu poročanja, vzpostavljenem za namene letnega poročila o smotrnosti iz člena 134 Uredbe (EU) 2021/2115, delno izhaja iz dela v okviru revizijskega cilja št. 3. Pri reviziji za proračunsko leto 2023 bi se moralo revizijsko delo certifikacijskega organa osredotočiti na revizijski cilj št. 4, saj večina odhodkov, izvršenih v tem letu, spada na področje uporabe tega revizijskega cilja. Če so odhodki v okviru strateškega načrta SKP, mora certifikacijski organ opraviti tudi ustrezno delo za revizijska cilja št. 2 in 3.

Opozoriti je treba, da sistem upravljanja države članice vključuje sistem notranjih kontrol plačilne agencije. Zato je treba pri ocenjevanju sistema upravljanja države članice upoštevati tudi rezultate dela certifikacijskega organa za revizijski cilj št. 1. Poleg tega se lahko v določenih okoliščinah rezultati certifikacijskega organa pri revizijskem cilju št. 4 uporabijo tudi za mnenje pri revizijskem cilju št. 2 in obratno. Na primer, rezultati transakcij, odobrenih pred 1. januarjem 2023 in obdelanih v proračunskem letu (tj. „stari“ odhodki v okviru revizijskega cilja št. 4), se lahko uporabijo tudi za revizijski cilj št. 2, če sistem kontrol ostane stabilen in se regulativni okvir bistveno ne spremeni. Podobno se lahko rezultati preizkušanja horizontalnih osnovnih zahtev Unije, ki ga opravi certifikacijski organ v okviru revizijskega cilja št. 2, ob določenih priložnostih uporabijo tudi za mnenje o sistemu notranjih kontrol plačilne agencije za namene revizijskega cilja št. 4 (tj. odhodki izven strateškega načrta SKP). Na primer, rezultati zahtev ISAP in AMS v okviru revizijskega cilja št. 2 se lahko uporabijo tudi za oceno sistema notranjih kontrol posebnega plačila za bombaž.

Dodatne podrobnosti v zvezi s pripravo in uporabo revizijskega mnenja so navedene v Prilogi 4 k tej smernici in Smernici št. 3 za proračunsko leto 2023.

3.5

1. Bistveno tveganje – tveganje pri delovanju, za katerega sta značilni večja verjetnost pojava in večja morebitna napačna navedba ter ki zahteva posebne revizijske pomisleke. [↑](#footnote-ref-2)
2. Glej tudi Smernico št. 1 o akreditaciji. [↑](#footnote-ref-3)
3. Ti kontrolni postopki/procesi se obravnavajo kot glavni, vendar se zgornji seznam ne obravnava kot izčrpen, zato ga mora certifikacijski organ revidirati in dodati druge ustrezne postopke. [↑](#footnote-ref-4)
4. To je pojasnjeno v preglednici v oddelku 5.2.3. [↑](#footnote-ref-5)
5. https://www.iaasb.org/publications/isa-315-revised-2019-identifying-and-assessing-risks-material-misstatement [↑](#footnote-ref-6)
6. Kontrola je avtomatizirana, zato se njeno delovanje preizkusi le enkrat. [↑](#footnote-ref-7)
7. Revizijske navedbe. [↑](#footnote-ref-8)
8. Običajno 10 % pojavljanj (med 50 in 250 pojavljanji). [↑](#footnote-ref-9)
9. Rezultati preizkušanja podatkov se upoštevajo pri učinkovitosti kontrol. Certifikacijski organ poleg tega po revizijskih postopkih ponovno oceni tveganje pri kontroliranju. [↑](#footnote-ref-10)
10. Certifikacijski organ mora revidirati seznam kontrolnih postopkov in dodati tiste, ki so v okviru njegove revizije najpomembnejši. [↑](#footnote-ref-11)
11. Certifikacijski organ lahko samo pregleda, ali sta prejem in obravnava zahtevkov potekala v skladu s postopki, dejanskih pregledov pa ponovno ne opravi. [↑](#footnote-ref-12)
12. Glej člene 65, 68 in 90 Uredbe (EU) št. 966/2012 z dne 25. oktobra 2012 (UL L 298/1, 26.10.2012). [↑](#footnote-ref-13)
13. Pregled sistema notranjih kontrol se mora pred začetkom preizkušanja podatkov vsaj izvajati. Če rezultati ocene iz tekočega leta niso na voljo, se lahko uporabi ocena iz prejšnjega leta. [↑](#footnote-ref-14)
14. Skupna projicirana napaka ustreza najverjetnejšemu obsegu napake v okviru konzervativnega pristopa k VDE. [↑](#footnote-ref-15)
15. () „Delovanje/izvajanje“ se uporablja zato, ker bo treba nekatere osnovne zahteve Unije izvajati (npr. izvajanje strateškega načrta SKP, izvajanje intervencij), druge pa bodo morale delovati kot kontrole, izvedene v povezanih sistemih upravljanja (npr. delujoča pravila javnega naročanja). [↑](#footnote-ref-16)
16. Ti kontrolni postopki se obravnavajo kot glavni. Ta seznam se ne obravnava kot izčrpen, certifikacijski organ pa naj ga uporablja zgolj kot osnovo in doda druge postopke, ki so po njegovem mnenju ustrezni. [↑](#footnote-ref-17)
17. https://www.iaasb.org/publications/isa-315-revised-2019-identifying-and-assessing-risks-material-misstatement [↑](#footnote-ref-18)
18. Kontrola je avtomatizirana, zato se njeno delovanje preizkusi le enkrat. [↑](#footnote-ref-19)
19. Glej oddelek o vzorčni enoti. [↑](#footnote-ref-20)
20. To velja tudi v primeru, ko ni elementa upravljanja in kontrole. [↑](#footnote-ref-21)
21. Znesek odhodkov, določen po **vseh pregledih**, ki jih opravi plačilna agencija, vnesen v podatkovno zbirko/evidence in plačan. [↑](#footnote-ref-22)