



**EVROPSKA KOMISIJA**  
GENERALNI DIREKTORAT ZA KMETIJSTVO IN RAZVOJ PODEŽELJA

Direktorat H – Revizijska zagotovila in revizija  
**H.5 Revizijska zagotovila in finančna revizija**

Bruselj,

MF/ak - agri.ddg3.h.5(2020)3949750

## **SMERNICA ŠT. 2**

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

**Proračunsko leto 2021**

(ZA OBRAVNAVO ZAHTEV ZA CERTIFIKACIJSKE ORGANE V SKLADU S ČLENOM 9  
UREDBE (EU) ŠT. 1306/2013 O FINANCIRANJU, UPRAVLJANJU IN SPREMLJANJU  
SKUPNE KMETIJSKE POLITIKE)

## KAZALO

1	NAMEN .....	7
2	MODEL ZAGOTOVIL IN PRAVNI OKVIR .....	9
	2.1 Model zagotovil.....	9
	2.2 Pravni okvir .....	10
3	REVIZIJSKA CILJA .....	12
	3.1 Revizijski cilj št. 1 .....	12
	3.2 Obseg revizije za revizijski cilj št. 1.....	12
	3.3 Revizijski cilj št. 2 .....	13
	3.4 Obseg revizije za revizijski cilj št. 2.....	14
4	MODEL REVIZIJSKEGA TVEGANJA IN REVIZIJSKI POSTOPKI.....	16
	4.1 Model revizijskega tveganja.....	16
	4.2 Stopnje zagotovila za revizijske postopke.....	18
	4.3 Uporaba revizijskih dokazov iz prejšnjih revizij in drugih revizorjev .....	19
	4.4 Revizijski pristop – odzivi certifikacijskega organa na ocenjena tveganja in oblikovanje zagotovil .....	19
DEL A .....		23
	4.5 Revizijski postopki .....	24
	➤ Opredelitev modela revizijskega tveganja in stopenj zagotovila .....	24
	➤ Ocena sistema notranjih kontrol .....	25
	➤ Preizkušanje podatkov .....	25
	➤ Uskladitve.....	26
	➤ Razlaga napak in rezultatov.....	26
	➤ Oblikovanje mnenja.....	27
5	OCENA SISTEMA NOTRANJIH KONTROL.....	27
	5.1 Ocena okolja kontroliranja za določitev zagotovila za sistem .....	28
	5.2 Pregled kontrolnih postopkov .....	29
	5.2.1 Pregled splošnih kontrol IT .....	30
	5.2.2 Pregled kontrol aplikacij IT .....	31
	5.3 Preizkušanje skladnosti (preizkus kontrol).....	33
	5.4 Rezultati ocene sistema notranjih kontrol .....	37
6	PREIZKUŠANJE PODATKOV .....	37
	6.1 Cilj preizkušanja podatkov .....	37
	6.2 Splošni pojmi.....	39
7	USKLADITVE – ANALITIČNI POSTOPKI .....	44
	7.1 Splošni analitični postopki .....	44
	7.2 Zamude pri plačilih .....	44
	7.3 Upoštevanje finančnih zgornjih meja.....	44
	7.4 Upoštevanje količnikov intenzivnosti pomoči .....	44
	7.5 Dodatni odhodki, prijavljeni samo v letni izjavi .....	44

8	KATEGORIZACIJA IN KONSOLIDACIJA NAPAK .....	45
	8.1 Kategorizacija napak .....	45
	8.2 Konsolidacija napak .....	46
9	SKLEP V ZVEZI Z REVIZIJSKIM CILJEM ŠT. 1.....	47
	DEL B.....	49
10	MODEL REVIZIJSKEGA TVEGANJA IN REVIZIJSKI POSTOPKI.....	50
	10.5 Revizijski postopki .....	50
	➤ Opredelitev modela revizijskega tveganja in stopenj zagotovila .....	51
	➤ Ocena sistema notranjih kontrol .....	52
	➤ Preizkušanje podatkov .....	53
	➤ Uskladitve .....	54
	➤ Razlaga napak in rezultatov .....	55
	➤ Oblikovanje mnenja.....	55
11	OCENA SISTEMA NOTRANJIH KONTROL.....	56
	11.1 Ocena okolja kontroliranja za določitev zagotovila za sistem .....	57
	11.2 Pregled kontrolnih postopkov .....	58
	11.2.1 Pregled splošnih kontrol IT .....	60
	11.2.2 Pregled kontrol aplikacij IT .....	60
	11.3 Preizkušanje skladnosti (preizkus kontrol).....	62
	11.4 Rezultati ocene sistema notranjih kontrol .....	65
12	PREIZKUŠANJE PODATKOV .....	66
	12.1 Cilj preizkušanja podatkov .....	66
	12.2 Splošni pojmi.....	67
13	USKLADITVE – ANALITIČNI POSTOPKI .....	75
	13.1 Kontrolna statistika.....	75
	13.2 Analitični postopki v zvezi z izjavo o upravljanju .....	76
	13.3 Analitični postopki v zvezi z akcijskimi načrti .....	76
14	KATEGORIZACIJA IN KONSOLIDACIJA NAPAK .....	78
	14.1 Kategorizacija napak .....	78
	14.2 Konsolidacija napak .....	78
15	SKLEP V ZVEZI Z REVIZIJSKIM CILJEM ŠT. 2.....	79
	15.1 Vrednotenje zadostnosti in ustreznosti revizijskih dokazov .....	79
16	POSEBNI PREMISLEKI.....	81
	16.1 Uporaba dela, ki so ga opravili drugi revizorji/strokovni organi .....	81
	16.2 Preverjanje navzkrižne skladnosti .....	81
17	POTRJENA STOPNJA NAPAK – ZMANJŠANJE STOPNJE KONTROLE.....	82
	DEL C.....	84
18	UPOŠTEVANJE SKLEPOV V REVIZIJSKEM MNENJU .....	85

19	UPORABA IN RAZLAGA REVIZIJSKIH SKLEPOV V ZVEZI Z REVIZIJSKIM CILJEM ŠT. 1.....	86
20	UPORABA IN RAZLAGA REVIZIJSKEGA SKLEPA V ZVEZI Z REVIZIJSKIM CILJEM ŠT. 2.....	86

### **Seznam prilog**

- Priloga 1: Diagram poteka: načrtovanje revizijskih postopkov za revizijski cilj št. 1 in revizijski cilj št. 2**
- Priloga 2: Preizkušanje podatkov – metode vzorčenja**
- Priloga 3: Glavna merila za upravičenost na populacijo**
- Priloga 4: Akreditacijska matrika**
- Priloga 5: Vrednotenje napak**
- Priloga 6: Finančna potrditev obračunov – uporaba rezultatov certifikacijskega organa**
- Priloga 7: Uporaba rezultatov certifikacijskega organa pri cilju št. 2**

### **Uporabljene okrajšave:**

CO:	certifikacijski organ
CR:	tveganje pri kontroliranju
CST:	kontrolna statistika
DR:	tveganje pri odkrivanju
EK:	Evropska komisija
ERS:	Evropsko računsko sodišče
EU:	Evropska unija
GSAA:	geoprostorska vloga za pomoč
IAKS:	integrirani administrativni in kontrolni sistem
ICS:	sistem notranjih kontrol
IR:	tveganje pri delovanju
LPIS:	identifikacijski sistem za kmetijske parcele
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
RP:	razvoj podeželja

## 1 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 9 Uredbe (EU) št. 1306/2013 mora biti revizijsko mnenje pripravljeno v skladu z mednarodno priznanimi revizijskimi standardi ter zajemati

- popolnost, točnost in resničnost letnih obračunov akreditirane plačilne agencije,
- pravilno delovanje njenega sistema notranjih kontrol
- ter zakonitost in pravilnost odhodkov, v zvezi s katerimi je bil Komisiji predložen zahtevek za 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,
- izjava o upravljanju
- ter letni povzetek končnih revizijskih poročil in opravljenih kontrol, vključno z analizo vrste in razsežnosti napak in slabosti, ugotovljenih v sistemih, ter izvedenih ali načrtovanih popravni ukrepov (točke (a) do (c) člena 7(3) Uredbe (EU) št. 1306/2013).

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 opredelita revizijska cilja in predstavi revizijski pristop, ki ga je treba upoštevati za vsak sklad:

- revizijski cilj št. 1: revizija letnih obračunov,
- revizijski cilj št. 2: revizija zakonitosti in pravilnosti odhodkov.

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

- sistema notranjih kontrol,
- zakonitosti in pravilnosti transakcij,
- letnih obračunov in
- povezanih izjav plačilne agencije o upravljanju v zadevnem proračunskem letu.

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

V **DELU B** so pojasnjene naloge, ki jih je treba opraviti v zvezi z revizijo zakonitosti in pravilnosti odhodkov, za katere je bilo od Komisije zahtevano povračilo.

DELA A in B vsebujeta pregled oziroma oceno sistema notranjih kontrol.

V **DELU C** je opredeljena metoda za združevanje rezultatov revizij za revizijsko mnenje, opisani pa so tudi načini razlaganja in uporabe rezultatov revizij.

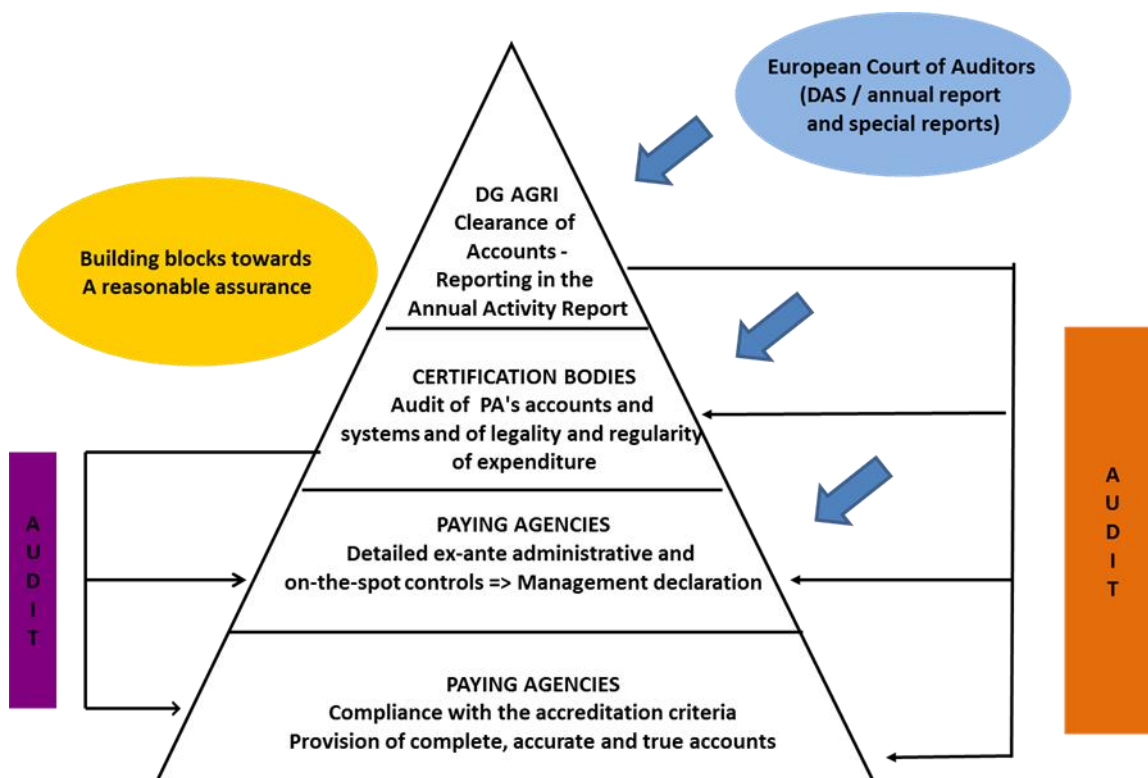
Ta smernica se bo redno pregledovala in posodabljala, pri čemer se bodo upoštevale pridobljene izkušnje.



## 2 MODEL ZAGOTOVIL IN PRAVNI OKVIR

### 2.1 Model zagotovil

Pri zagotovitvi 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 zagotovitvi 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, plačilne agencije morajo vzpostaviti sistem notranjih kontrol, ki je v skladu z akreditacijskimi merili (člen 1 in Priloga 1 k Delegirani uredbi Komisije (EU) št. 907/2014), ter zagotoviti popolnost, točnost in resničnost letnih obračunov (člen 29 Izvedbene uredbe Komisije (EU) št. 908/2014).
2. Plačilne agencije morajo v okviru sistema upravljanja in kontrol, s tem pa tudi v okviru sistema notranjih kontrol pred izvršitvijo plačil (v skladu s sektorsko zakonodajo) opraviti podrobne upravne preglede in preglede na kraju samem. Rezultati teh kontrol so izraženi v izjavi o upravljanju (člen 3 in Priloga 1 k Uredbi (EU) št. 908/2014).
3. Certifikacijski organi morajo opraviti revizijo prejšnjih dveh gradnikov in zagotoviti mnenje v skladu s členom 9 Uredbe (EU) št. 1306/2013 na podlagi revizijske strategije, ki jo je treba razviti v skladu s tem dokumentom. Zato je treba revizijsko strategijo obravnavati kot enega od gradnikov celotnega modela zagotovil.

4. GD za kmetijstvo in razvoj podeželja mora upoštevati prejšnje tri gradnike, tj. revizijsko mnenje certifikacijskih organov, svoj postopek potrditve obračunov in poročila zunanjih revizorjev, da priskrbi zagotovilo v zvezi z izplačanimi odhodki, poleg tega pa mora opredeliti tveganje napak.

Skratka, namen zgoraj opisanega sistema revizije je priskrbeti splošno zagotovilo o zanesljivosti sistema notranjih kontrol in s tem o tveganju napak.

Na podlagi tega model zagotovil certifikacijskih organov temelji na tristopenjskem sistemu, ki je izražen v finančni uredbi (člen 59(4) in (5)), ter revizijskem mnenju, ki ga morajo certifikacijski organi izdati v skladu s členom 9 Uredbe (EU) št. 1306/2013 o:

- popolnosti, točnosti in resničnosti letnih obračunov plačilne agencije,
- pravilnem delovanju njenega sistema notranjih kontrol
- ter zakonitosti in pravilnosti odhodkov, v zvezi s katerimi je bil Komisiji predložen zahtevek za povračilo.

Model zagotovil certifikacijskih organov temelji na stopnji zagotovila, pridobljeni s preizkušanjem notranjih kontrol (vključno s preizkušanjem skladnosti in oceno uvedenih procesov/postopkov) in preizkušanjem podatkov iz več dokumentov, da se preverita zakonitost in pravilnost transakcij v celotnem ciklu do odobritve plačila.

Ta model mora certifikacijskim organom omogočiti, da:

- ocenijo sistem notranjih kontrol in oblikujejo sklep v zvezi z njim na podlagi skladnosti z akreditacijskimi merili;
- ocenijo zakonitost in pravilnost odhodkov na podlagi potrditve stopenj napak, kot so sporočene v okviru kontrolne statistike in/ali izjavi o upravljanju, ter izrazijo mnenje o tem;
- izrazijo mnenje o zanesljivosti letnih obračunov, ki temeljijo na izjavah o odhodkih, predloženih Komisiji.

## **2.2 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) št. 1306/2013 potrditve obračunov akreditiranih plačilnih agencij temeljijo na informacijah, predloženih v skladu s členom 102(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 29 Uredbe (EU) št. 908/2014;
- izjavo o upravljanju v skladu s členom 3 in Prilogo 1 k Uredbi (EU) št. 908/2014, vključno z letnim povzetkom rezultatov vseh razpoložljivih revizij in pregledov, opravljenih v skladu s časovnim načrtom in podrobno opredeljenimi določbami v pravilih za zadevni sektor iz člena 102(1)(c)(iv) Uredbe (EU) št. 1306/2013.

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.

*Smernice/sporočilo Odboru za kmetijska sklada:*

- Smernica št. 1 o akreditaciji,
- Smernica št. 4 o izjavi 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 9 Uredbe (EU) št. 1306/2013 in členih 5 do 7 Uredbe (EU) št. 908/2014. 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 9 Uredbe (EU) št. 1306/2013, ki so usklajene z zahtevami iz odstavkov 4 in 5 člena 59 Uredbe (EU) št. 966/2012 (v nadaljnjem besedilu: finančna uredba).**

### 3 REVIZIJSKA CILJA

#### 3.1 Revizijski cilj št. 1

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

- **so obračuni, ki jih je treba predložiti Komisiji, resnični, popolni in točni;**
- so odhodki, za katere se zahteva povračilo, zakoniti in pravilni ter
- **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) popolnosti, točnosti in resničnosti letnih obračunov (ob upoštevanju rezultatov preizkušanja podatkov in dela v zvezi z uskladitvijo).

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.

#### 3.2 Obseg revizije za revizijski cilj št. 1

Revizija v okviru revizijskega cilja št. 1 je osredotočena na letne obračune. Revizijski cilj zato zajema naslednje nadzorne postopke za operativne transakcije:

- izvrševanje plačil,
- obračunavanje plačil,
- za neoperativne transakcije: upravljanje nepravilnosti in dolgov, vključno s pobotom in obračunavanjem izterjav,
- uskladitve in priprava izjav, opravljene za plačila in neoperativne transakcije, izvršene v proračunskem letu.

Revizijska cilja, revizijski pristop in rezultati revizij, kot se uporabljajo v postopkih GD za kmetijstvo in razvoj podeželja za dajanje zagotovit ter so povezani z revizijskim delom, opisanim v DELU A in DELU B te smernice, so povzeti v preglednici v nadaljevanju.

### 3.3 Revizijski cilj št. 2

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

- so obračuni, ki jih je treba predložiti Komisiji, resnični, popolni in točni;
- **so odhodki, za katere se zahteva povračilo, zakoniti in pravilni ter**
- **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. 2 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. Poleg tega je treba z revizijskim delom v zvezi z zakonitostjo in pravilnostjo potrditi navedbe v izjavi o upravljanju, v kateri je predstavljeno tveganje napak (preostalo tveganje), kot je bilo sporočeno.**

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

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: odobritev plačil);
- (2) zakonitosti in pravilnosti odhodkov, za katere je bilo od Komisije zahtevano povračilo;
- (3) navedbah vodje plačilne agencije v izjavi o upravljanju in
- (4) potrditvi v zvezi z ukrepi/shemami, za katere namerava plačilna agencija zmanjšati stopnjo kontrole v skladu s členom 41 Uredbe (EU) št. 908/2014 (po potrebi).

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.

### 3.4 Obseg revizije za revizijski cilj št. 2

Revizija v okviru revizijskega cilja št. 2 za populacije v okviru IAKS mora temeljiti na ocenjenih plačilih<sup>1</sup>, dejansko vzorčenje pa mora biti izvedeno pri zahtevanih zneskih. Za populacije ne-IAKS mora revizijski cilj št. 2 temeljiti na prijavljenih ali ocenjenih odhodkih<sup>2</sup> 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 EKSRP ne-IAKS ne veljajo časovne omejitve, bi lahko dejansko vzorčenje temeljilo na dejanskih plačilih.

Revizijsko delo, opravljeno v okviru revizijskega cilja št. 2, zajema kontrolne podatke in poročila plačilne agencije o kontroli za nekatere ukrepe, ki v kontrolni statistiki niso sporočeni. 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.

Revizijska cilja, revizijski pristop in rezultati revizije, kot se uporabljajo v postopkih GD za kmetijstvo in razvoj podeželja za dajanje zagotovil v zvezi z DELOM A in DELOM B te smernice, so povzeti v preglednici v nadaljevanju.

---

<sup>1</sup> Znesek odhodkov, določen po **naključnih pregledih na kraju samem**, ki jih opravi plačilna agencija, in vnesen v zbirko podatkov/evidence.

<sup>2</sup> Znesek odhodkov, določen po **vseh pregledih**, ki jih opravi plačilna agencija, vnesen v zbirko podatkov/evidence in plačan.

## 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
<p><b>Revizijski cilj št. 1</b></p> <p>Podati mnenje o:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– pravilnem delovanju vzpostavljenih sistemov kontrol (skladnost z akreditacijskimi merili – izvrševanje plačil, obračunavanje plačil, evidentiranje dolgov);</li> <li>– popolnosti, točnosti in resničnosti letnih obračunov.</li> </ul>	<p>Glavni revizijski postopki:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– pregled sistema notranjih kontrol (preizkus postopkov, preizkušanje skladnosti);</li> <li>– preizkušanje podatkov: <ul style="list-style-type: none"> <li>• preverjanje izvrševanja in obračunavanja plačil;</li> <li>• nepravilnosti, dolgovi;</li> </ul> </li> <li>– pregled uskladitev: <ul style="list-style-type: none"> <li>• finančne uskladitve.</li> </ul> </li> </ul>	<p>a) Merjenje učinkovitosti sistema notranjih kontrol plačilne agencije: <b>razvrstitev posameznih kontrolnih postopkov</b> na podlagi</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• pregleda sistema notranjih kontrol;</li> <li>• rezultatov preizkušanja podatkov: <b>stopnja napak.</b></li> </ul> <p>b) <b>Revizijsko mnenje</b> o popolnosti, točnosti in resničnosti letnih obračunov na podlagi finančne uskladitve in točke a).</p>	<p>Po potrditvi mnenja certifikacijskega organa z oceno njegovega poročila se rezultati revizije upoštevajo pri <b>finančni potrditvi</b>.</p> <p>Na podlagi rezultatov se lahko izvedejo <b>revizije skladnosti</b> v zvezi s plačili/obračunavanjem in upravljanjem dolgov plačilne agencije, če veljajo za potrebne.</p>
<p><b>Revizijski cilj št. 2</b></p> <p>Podati mnenje o:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– pravilnem delovanju vzpostavljenih sistemov kontrol (skladnost z akreditacijskimi merili);</li> <li>– zakonitosti in pravilnosti odhodkov, prijavljenih skladu;</li> <li>– navedbah v izjavi o upravljanju;</li> <li>– sistemu posebnih ukrepov/shem v zvezi z zmanjšanjem stopnje kontrole (po potrebi).</li> </ul>	<p>Glavni revizijski postopki:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– pregled sistema notranjih kontrol (preizkus postopkov, preizkušanje skladnosti);</li> <li>– preizkušanje podatkov: <ul style="list-style-type: none"> <li>• preverjanje odobritve plačil (upravni pregledi in pregledi na kraju samem);</li> </ul> </li> <li>– pregled poročil o upravljanju: <ul style="list-style-type: none"> <li>• kontrolna statistika, druga poročila o kontroli;</li> <li>• akcijski načrti;</li> <li>• izjava o upravljanju.</li> </ul> </li> </ul>	<p>a) Merjenje učinkovitosti sistema notranjih kontrol plačilne agencije: razvrstitev posameznih kontrolnih postopkov na podlagi</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• pregleda sistema notranjih kontrol;</li> <li>• rezultatov preizkušanja podatkov: <b>stopnja neskladnosti.</b></li> </ul> <p>b) <b>Revizijsko mnenje</b> o zakonitosti in pravilnosti odhodkov, prijavljenih skladu na podlagi točke a).</p> <p>c) <b>Negativno mnenje</b> o navedbah v izjavi o upravljanju na podlagi točk a) in b) ter pregled poročil o upravljanju.</p>	<p>Po potrditvi mnenja certifikacijskega organa z oceno njegovega poročila se rezultati revizije upoštevajo pri določitvi <b>stopnje tveganja v letnem poročilu o dejavnostih GD AGRI</b>.</p> <p>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 <b>rezultate GD AGRI</b>.</p>

## 4 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.

### 4.1 Model revizijskega tveganja

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

Model revizijskega tveganja za revizijo EKJS/EKSRP je usklajen z modelom revizijskega tveganja skladov ESI<sup>3</sup>.

**Revizijsko tveganje (AR)** je tveganje, da bo revizor izdal mnenje brez pridržka, kadar izjava o odhodkih vsebuje pomembne napake. 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 %.

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

$$AR = IR \times CR \times DR$$

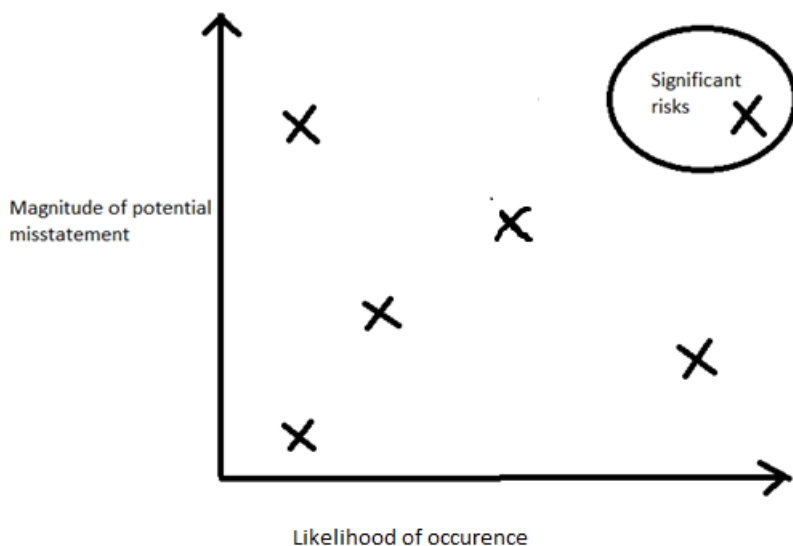
**Tveganje pri delovanju (IR)** je zaznana stopnja tveganja, da se lahko ob neobstoju postopkov notranjih kontrol v potrjenih izjavah o odhodkih, predloženih Komisiji, ali na osnovnih ravneh transakcij pojavi pomembna napaka. Tveganje pri delovanju je povezano z dejavnostmi plačilne agencije, odvisno 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 itd.). Oceniti ga je treba 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 (stratuma ali populacije), oceni pa ga lahko kot visoko (100 %) ali nizko (60 %) 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<sup>4</sup>). Bistvena tveganja lahko vključujejo sheme/ukrepe/transakcije, ki so

<sup>3</sup> Smernice o metodah vzorčenja za revizijske organe (ref. Ares(2013)611939 – 9. april 2013 – COCOF\_08-0021-03\_EN).

<sup>4</sup> Bistveno tveganje – tveganje pri delovanju, za katerega sta značilni večja verjetnost pojava in večja morebitna napačna navedba ter ki zahteva posebne revizijske pomisleke.



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 populacijo/stratum veljati visoko tveganje pri delovanju. To zlasti velja za populacije ne-IAKS (EKJS, EKSRP). Če certifikacijski organ meni, da je tveganje pri delovanju za populacijo ne-IAKS nizko, mora biti to mnenje utemeljeno v revizijski strategiji in certifikacijskem poročilu.



**Tveganje pri kontroliranju (CR)** je zaznana stopnja tveganja, da se s postopki notranjih kontrol, ki jih izvaja vodstvo, ne bo preprečila, odkrila in popravila pomembna napaka v potrjenih izjavah o odhodkih, predloženih Komisiji, ali na osnovnih ravneh transakcij. Tveganja pri kontroliranju kot taka so povezana z učinkovitostjo obvladovanja (nadzora) tveganj pri delovanju ter odvisna od sistema notranjih kontrol, vključno s kontrolami aplikacij, kontrolami IT in kontrolami v organizaciji. Tveganja pri kontroliranju se lahko ovrednotijo na podlagi revizij sistemov – podrobnih preizkusov kontrol in poročanja, katerih namen je zagotoviti dokaze o učinkovitosti zasnove in delovanja sistema kontrol pri preprečevanju ali odkrivanju pomembnih napak ter o sposobnosti organizacije, da evidentira, obdela, povzame in sporoči podatke. Tveganje pri kontroliranju je treba oceniti kot nizko (zanesljive kontrole) ali visoko (nezanesljive kontrole).

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 kontroliranju		
	zanašanje na kontrole (nizka)	brez zanašanja na kontrole (visoka)	
Ocena tveganja pri delovanju	nizka	<b>minimalna</b>	<b>srednje visoka</b>
	visoka	<b>nizka</b>	<b>visoka</b>
	bistveno tveganje	posebni revizijski premisleki	

Dodatna pojasnila so na voljo v oddelku 5: Ocena sistema notranjih kontrol.

Zmnožek tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju se imenuje tveganje pomembne napake:

$$AR = \text{tveganje pomembno napačne navedbe} \times DR$$

Tveganje pomembne napake je povezano z rezultatom revizij sistemov.

**Tveganje pri odkrivanju** je zaznana stopnja tveganja, da revizor ne bo odkril pomembne napake v potrjenih izjavah o odhodkih, predloženih Komisiji, ali na osnovnih ravneh transakcij. 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 operacij, vključno s preizkušanjem podatkov (tj. preizkusi podrobnosti o transakcijah, običajno na podlagi vzorčenja operacij). Tveganje pri odkrivanju se lahko določi na podlagi opredeljenega revizijskega tveganja, tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju:

$$DR = AR / (IR \times CR)$$

#### 4.2 Stopnje zagotovila za revizijske postopke

Postopek certifikacijskega organa za oceno tveganja je namenjen opredeljevanju in ocenjevanju **tveganja pomembno napačne navedbe**. 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.

Ta ocena tveganja vključuje več korakov, 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, vključno z veljavnim pravnim in regulativnim okvirom, ki temelji na obstoječem poznavanju vzpostavljenih sistemov upravljanja in kontrol, ter zlasti tveganja, ugotovljena v predhodnih obdobjih vsakega ukrepa, ki vključuje pomembno raven odhodkov. 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 (primarne dejavnosti in dejavnosti spremljanja) in dejavnosti, vgrajene v informacijski sistem, ki podpirajo glavne procese; revizor mora ovrednotiti zasnovo navedenih kontrol in ugotoviti, ali se izvajajo in uporabljajo v praksi (sestavni deli sistema notranjih kontrol so podrobno opisani v Uredbi (EU) št. 907/2014, Prilogi 4 k tej smernici in Smernici št. 1 o akreditacijskih merilih);
- (2) **ocenjevanje (morebitnih) sprememb sistema notranjih kontrol** od zadnje revizije:

Certifikacijski organ mora oceniti učinek sprememb organizacijskih in postopkovnih ureditev od prejšnje revizije, pri čemer oceni, v kakšnem obsegu plačilna agencija še naprej izpolnjuje akreditacijska merila. Nove sheme lahko pomenijo bistveno višje tveganje kot dolgoročne vzpostavljene sheme podobne vrednosti z dokazano nizko stopnjo napak v preteklosti;

- (3) **ocenjevanje učinkovitosti obvladovanja tveganja** z osredotočanjem na naslednje cilje plačilne agencije: razumevanje in prednostno razvrščanje tveganj, opredelitev kontrol, s katerimi se obravnavajo ključna tveganja, vključno s tveganji goljufije, opredelitev informacij, ki bodo prepričljivo kazale, ali sistem notranjih kontrol deluje učinkovito, razvoj in izvajanje postopkov za vrednotenje navedenih prepričljivih informacij;
- (4) **potrjevanje tveganj in ciljnih nalog:** Tveganja pomembno napačnih navedb 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) in obračune (glej oddelek 5.3 te smernice). Kljub temu mora biti obseg preverjanj odvisen od potrjenih tveganj in njihovega morebitnega učinka ter lahko vključuje posebne funkcije kontrole<sup>5</sup>, ki se redno ocenjujejo (vsako leto poročanja).

### 4.3 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, kot je določeno v točki 3.2(2). 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 najmanj vsaka tri leta, 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.

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

Revizijski pristop zajema izvajanje postopkov za odzivanje na ugotovljena tveganja pomembno napačne navedbe, 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 sistemom notranjih kontrol plačilne agencije. Omeniti je treba, da zgolj postopki

---

<sup>5</sup> Glej tudi Smernico št. 1 o akreditaciji.

preizkušanja podatkov ne morejo zagotoviti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov na ravni navedb (MRS 330).

Od certifikacijskega organa se pričakuje, da bo pridobil razumno zagotovilo o:

- (1) pravilnem delovanju sistema notranjih kontrol, vključno s skladnostjo z akreditacijskimi merili ter zmožnostjo, da se s sistemi upravljanja in kontrol<sup>6</sup> (MCS) odkrijejo in ovrednotijo operativna tveganja (revizija sistemov);
- (2) skladnosti z zadevnimi zakoni in predpisi (revizija zakonitosti in pravilnosti odhodkov);
- (3) popolnosti, točnosti in resničnosti obračunov, vključno z zanesljivostjo finančnega poročanja (finančna revizija).

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

Skupna stopnja zagotovila, ki se zahteva pri revizijskem preizkušanju, je 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).

**Zagotovilo za sistem** pomeni zanesljivost sistema notranjih kontrol, vključno s skladnostjo z akreditacijskimi merili. Določi se na podlagi pregleda sistema notranjih kontrol (glej oddelek 5). Na podlagi tega revizijskega dela je treba za vrednotenje kontrolnih postopkov uporabiti naslednje štiri stopnje zanesljivosti sistema notranjih kontrol:

- dobro deluje, 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.

**Stopnja zagotovila, pridobljena s preizkušanjem 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 (oddelek 5) in zagotovitom na podlagi preizkušanja podatkov nasprotna korelaciji med oceno sistema notranjih kontrol in zagotovitom za sistem.

---

<sup>6</sup> Kot je opredeljeno v členu 1 Uredbe (EU) št. 1306/2013 in členu 1 Uredbe (EU) št. 908/2014.

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

Skupna ocena tveganja	Ocena sistema notranjih kontrol	Zagotovo za sistem	Zagotovo 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 zagotovitom, 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	Zagotovo na podlagi sistema	Stopnja zaupanja	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 napak (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 napak (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 oddelkov 5, 6 in 7.

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

**DEL A**

## 4.5 Revizijski postopki

Revizija v zvezi z revizijskim ciljem št. 1 bo zajemala eno proračunsko leto (16. 10. 201x–15. 10. 201x + 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. Glej priporočeno prakso v diagramu poteka v Prilogi 1.

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 sredstva), 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 pa tudi preizkušanje 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.

#### ➤ **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*

- Posebno pozornost je treba nameniti transakcijam, zaradi katerih se proračun EU na podlagi letnih obračunov bremeni za dodatne zneske (v primerjavi z mesečnimi/četrtnimi 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 dvojnimi namenoma, 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, 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 sistemu notranjih kontrol je treba oblikovati ob upoštevanju ocene kontrolnih postopkov, določene tudi za revizijski cilj št. 2 (DEL B).
- 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. 2 (DEL B).

## **5 OCENA SISTEMA NOTRANJIH KONTROL**

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 Uredbi (EU) št. 907/2014 (sestavne dele sistema notranjih kontrol):

- notranje okolje (vključno z organizacijsko strukturo, standardi v zvezi s človeškimi viri in prenosom nalog),
- 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). Ker ta ocena zajema oba revizijska cilja, jo je treba opraviti samo enkrat in upoštevati pri reviziji letnih obračunov ter reviziji zakonitosti in pravilnosti.

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<sup>7</sup>:

**za operativne transakcije:**

- izvrševanje plačil,
- obračunavanje plačil,
- poročanje o plačilih v mesečnih, četrletnih 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 zavrjene, 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 ustrezn sklad (EKJS ali EKSRP).

### **5.1 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:

---

<sup>7</sup> 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.

- 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 <sup>8</sup> .	nizko

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

## 5.2 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;

---

<sup>8</sup> To je pojasnjeno v preglednici v oddelku 5.2.3.

- 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 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 ustrezen 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. 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.

### **5.2.1 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 nadaljnega 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.

### ***5.2.2 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**<sup>9</sup> 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;

---

<sup>9</sup> Kontrola je avtomatizirana, zato se njeno delovanje preizkusi le enkrat.

- 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.

### 5.2.3 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 systemske 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.

### 5.3 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:

- so potrebne kontrole vzpostavljene in zasnovane v skladu s pravnim okvirom;
- 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:

#### Popolnost, točnost in resničnost<sup>10</sup> obračunov

- **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.

#### Popolnost in točnost 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.

---

<sup>10</sup> Revizijske navedbe.

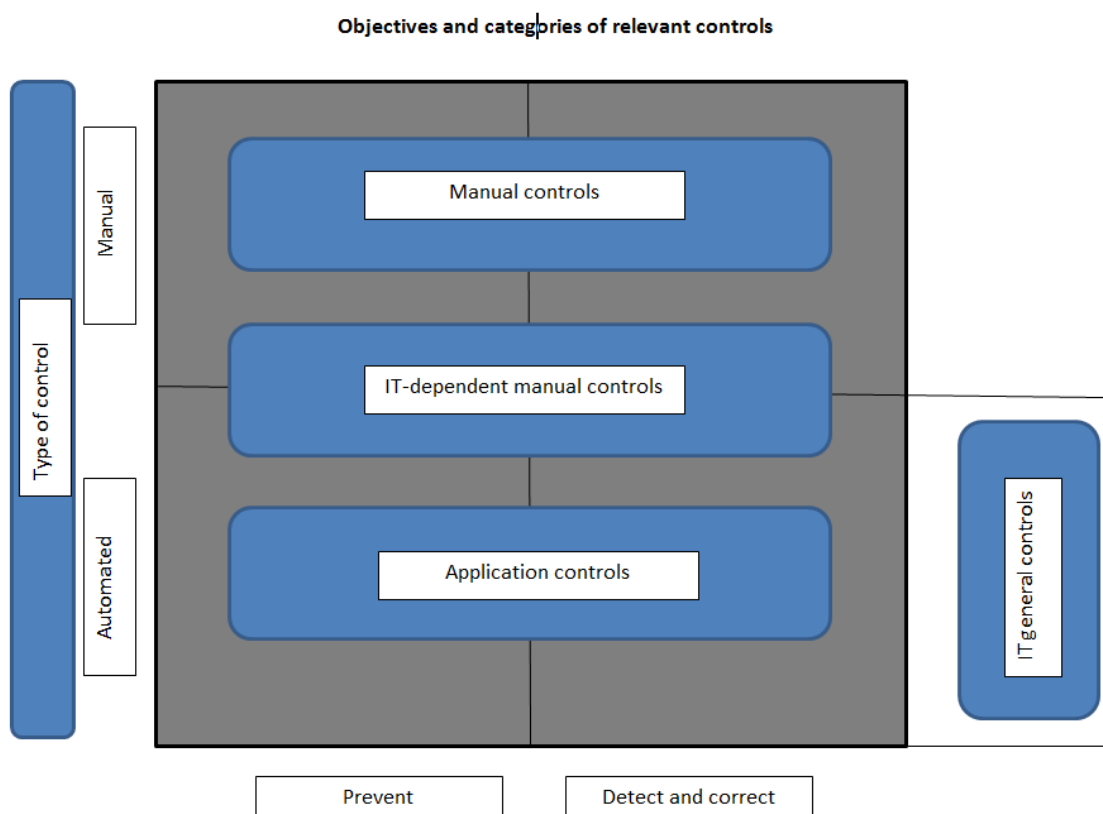
Obravnavajo se lahko naslednji WCGW, ki bi lahko pomembno vplivali na zadevne navedbe:

- 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	<b><u>Najmanjše</u> število enot, ki jih je treba preizkusiti, če razhajanja niso pričakovana ali je pričakovanih zelo malo razhajanj</b>
Ročna kontrola, ki se izvaja enkrat ali večkrat na dan.	25 <sup>11</sup>
Ročna kontrola, ki se izvaja tedensko.	5
Ročna kontrola, ki se izvaja mesečno.	2
Ročna kontrola, ki se izvaja četrtno.	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 dnevni 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 dvojnimi namenoma**“. Certifikacijski organ mora preizkus z dvojnimi namenoma, če ga uporabi, osnovati na predhodni oceni, da obstaja sprejemljivo nizko tveganje, da stopnja odklonov od predpisane kontrole v populaciji presega največjo stopnjo odklonov, ki jo je revizor

---

<sup>11</sup> Običajno 10 % pojavljanj (med 50 in 250 pojavljanji).

pripravljen sprejeti brez spremembe načrtovane ocenjene stopnje tveganja pri kontroliranju<sup>12</sup>.

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 dvojnimi namenoma 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 dvojnimi namenoma, 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 niso bili odkriti.

---

<sup>12</sup> Rezultati preizkušanja podatkov se upoštevajo pri učinkovitosti kontrol. Certifikacijski organ poleg tega po revizijskih postopkih ponovno oceni tveganje pri kontroliranju.

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

#### 5.4 Rezultati ocene sistema notranjih kontrol

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

Kontrolni postopek <sup>13</sup>	Izvirna ocena (3.1)	Rezultat pregleda postopkov (3.2)	Rezultat preizkušanja skladnosti (3.3)	Končna ocena
<b>Izvršitev plačila</b>	Dobro deluje.	Razhajanja/odkloni niso bili ugotovljeni.	Ugotovljena ni bila nobena napaka.	Dobro deluje.
<b>Obračunavanje plačil</b>	Dobro deluje.	Ugotovljena so bila manjša razhajanja/odkloni, odkriti s kontrolnim postopkom plačilne agencije.	Ugotovljena ni bila nobena napaka.	Deluje.
<b>Upravljanje nepravilnosti in dolgov</b>	Delno deluje.	Ugotovljena so bila zmerne 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.

## 6 PREIZKUŠANJE PODATKOV

### 6.1 Cilj preizkušanja podatkov

---

<sup>13</sup> Certifikacijski organ mora revidirati seznam kontrolnih postopkov in dodati tiste, ki so v okviru njegove revizije najpomembnejši.

Revizijski postopki za potrditev popolnosti, točnosti in resničnosti 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<sup>14</sup>;
- 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<sup>15</sup>.

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 popolne in pravilne 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 ustrezní 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).

---

<sup>14</sup> Certifikacijski organ lahko samo pregleda, ali sta prejem in obravnava zahtevkov potekala v skladu s postopki, dejanskih pregledov pa ponovno ne opravi.

<sup>15</sup> Glej člene 65, 68 in 90 Uredbe (EU) št. 966/2012 z dne 25. oktobra 2012 (UL L 298, 26.10.2012, str. 1).

- Pravočasnost: dolgovi se pravočasno ugotovijo in izterjajo.

## 6.2 Splošni pojmi

### Populacija/stratifikacija

Populacija za vzorčenje mora vključevati vsa plačila, ki so bila izvedena v proračunskem letu (npr. 16. oktober 201x–15. oktober 201x + 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) št. 908/2014 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.

Certifikacijski organ mora za **preizkušanje podatkov v zvezi z letnimi obračuni** določiti statistični vzorec na ravni sklada (EKJS in EKSRP).

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).

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 revizijskih ciljev. Zato se lahko ena transakcija uporabi za revizijske postopke v okviru revizijskega cilja št. 1 in revizijskega cilja št. 2, če certifikacijski organ meni, da je to ustrezno. Poleg tega bi se lahko ista transakcija uporabila za preizkušanje skladnosti in preizkušanje podatkov (preizkušanje z dvojnimi namenom), kot je pojasnjeno v oddelku 5.

Svetuje se, da certifikacijski organ v primeru integracije ali preizkušanja z dvojnimi namenom za cilj št. 1 in cilj št. 2 metode vzorčenja uskladi, zato bi se lahko v tem primeru za cilj št. 1 uporabila tudi standardni pristop k VDE in enostavno naključno vzorčenje.

Ti metodi sta podrobno pojasnjeni v Prilogi 2. 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).

### **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 dvo odstotni 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. Ocení 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. Običajno se meri s parametrom, imenovanim standardni odklon, označuje pa s simbolom  $\sigma$ . 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 na ravni sklada (EKJS ali EKSRP), in sicer na podlagi ocene<sup>16</sup> sistema notranjih kontrol iz tekočega leta 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 2/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:

- 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
- 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

---

<sup>16</sup> 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.

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:

- lahko od vodstva zahteva, naj razišče ugotovljene napačne navedbe in možnosti za nadaljnje napačne navedbe ter izvede potrebne prilagoditve, ali
- 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.

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.

## **7 USKLADITVE – ANALITIČNI POSTOPKI**

### **7.1 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 četrtnete 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:

### **7.2 Zamude pri plačilih**

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

### **7.3 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.

### **7.4 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.

### **7.5 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.

## 8 KATEGORIZACIJA IN KONSOLIDACIJA NAPAK

### 8.1 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 stratum/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 ukrepov.
  - 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 dvojnimi namenoma, je treba upoštevati pri stopnji napake.
  - **„stopnja napak“, skupna projicirana napaka<sup>17</sup> 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 tečajji, stopnje sofinanciranja itd.
  - **„finančne napačne navedbe pri uskladitvi“**: napake, ugotovljene pri uskladitvi/analitičnih postopkih.

## 8.2 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 obračunavanju) 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 dvojnimi namenoma 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).

---

<sup>17</sup> Skupna projicirana napaka ustreza najverjetnejšemu obsegu napake v okviru konzervativnega pristopa k VDE.

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.

## **9 SKLEP V ZVEZI Z REVIZIJSKIM CILJEM ŠT. 1**

### **9.1 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 obračunavanju) 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.	a) TPE < UEL < TM b) konsolidirana TE < TM	Lahko se potrdi.
	a) TPE < UEL < TM b) konsolidirana TE > TM	Ni mogoče potrditi – plačilna agencija mora popraviti napake.
	a) TPE < TM < UEL b) konsolidirana TE > TM	Ni mogoče potrditi – potrebno je dodatno delo (oddelek 6.2).
	a) TM < TPE < UEL b) konsolidirana TE > TM	Ni mogoče potrditi – plačilna agencija mora popraviti napake. Drugače mnenje s pridržki – odkrite razlike.
Ocena sistema notranjih kontrol na ravni sklada <u>za plačila in obračunavanje</u> : Ne deluje.	<i>eden od zgornjih štirih scenarijev</i>	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 učinkovitosti sistema notranjih kontrol plačilne agencije je treba oblikovati na podlagi DELA C.



**DEL B**

## 10 MODEL REVIZIJSKEGA TVEGANJA IN REVIZIJSKI POSTOPKI

Veljajo tudi oddelki 4.1, 4.2, 4.3 in 4.4.

### 10.5 Revizijski postopki

Revizija v zvezi z revizijskim ciljem št. 2 zajema eno proračunsko leto (16. 10. 201x–15. 10. 201x + 1), vendar se opravi v obdobju 24 koledarskih mesecev (od marca koledarskega leta pred revidiranim proračunskim letom do februarja koledarskega leta, ki sledi revidiranemu proračunskemu letu). Predlagani časovni načrt je opredeljen glede na to 24-mesečno obdobje, vendar dejansko revizijsko delo in poročanje zajemata **eno proračunsko leto**.

Kar zadeva sheme in ukrepe IAKS, je glavni dejavnik za načrtovanje te revizije časovni načrt pregledov na kraju samem in upravnih pregledov, ki jih plačilna agencija izvede za kontrolno statistiko, ki se predloži do 15. julija revidiranega proračunskega leta. Za sheme in ukrepe ne-IAKS je treba revizijski načrt določiti na podlagi kontrol, izvedenih za vse zahtevke, plačane v revidiranem proračunskem letu.

Na primer:

- sheme in ukrepi EKJS in EKSRP IAKS:
  - plačilna agencija med majem (predhodnega proračunskega leta) in decembrom<sup>18</sup> (revidiranega proračunskega leta) opravi kontrole v zvezi s kontrolno statistiko, predloženo do 15. julija revidiranega proračunskega leta;
- sheme in ukrepi EKJS in EKSRP ne-IAKS:
  - plačilna agencija med septembrom (predhodnega proračunskega leta) in septembrom (revidiranega proračunskega leta) opravi kontrole v zvezi z revidiranim proračunskim letom. V zvezi z ukrepi EKJS ne-IAKS se kontrole opravijo bodisi v letu pred revidiranim proračunskim letom bodisi v revidiranem proračunskem letu, odvisno od ukrepov.

Poleg tega mora certifikacijski organ oceniti, ali je ponovno preverjanje upravnih pregledov in pregledov na kraju samem, opravljenih za zadevni ukrep, časovno omejeno. Večina shem in ukrepov EKJS/EKSRP IAKS je časovno omejenih. To pomeni, da mora certifikacijski organ ponovno preverjanje kontrol nujno opraviti kmalu po prvotnih pregledih plačilne agencije, sicer dela elementov kontrole (npr. kmetijske rastline, obveznosti itd.) na kraju samem ni mogoče ponovno preveriti. To velja tudi za nekatere ukrepe EKJS ne-IAKS, kar mora certifikacijski organ prav tako upoštevati pri načrtovanju revizijskih postopkov.

---

<sup>18</sup> Za večino shem/ukrepov IAKS se kontrole zaključijo do decembra, razen za nekatere izjeme, kot je zimska ozelenitev.

Certifikacijsko revizijo v zvezi z revizijskim ciljem št. 2 je treba izvesti na podlagi naslednjih glavnih revizijskih postopkov:

➤ **Opredelitev modela revizijskega tveganja in stopenj zagotovila**

*Predlagani časovni načrt*

Revizijo je treba opraviti pred dejanskim začetkom vzorčenja, npr. za sheme EKJS/EKSRP IAKS se mora začeti od aprila do junija leta pred revidiranim proračunskim letom (v nadaljnjem besedilu: mesec 2–4 – M2–M4), za ukrepe EKJS/EKSRP ne-IAKS pa se mora začeti septembra ali oktobra (na začetku revidiranega proračunskega leta) ali prej (na podlagi načrta plačilne agencije ali mesečnih/četrtnih izjav), pri čemer je treba upoštevati časovni načrt dejanskih kontrol plačilne agencije.

*Glavne naloge*

- Na podlagi rezultatov revizij iz preteklih let in ocene sistema notranjih kontrol (glej oddelek 11) 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 obseg), vključno z oceno sistema notranjih kontrol, preizkušanjem podatkov, pregledom uskladitev, razlago napak in rezultatov ter pripravo certifikacijskega poročila in oblikovanjem mnenja.

*Upoštevati je treba*

- EKJS/EKSRP IAKS: med načrtovanjem je mogoče uporabiti ocenjeni znesek odhodkov, določen po naključnih pregledih na kraju samem, ki jih opravi plačilna agencija. Dejanski vzorec mora temeljiti na zahtevkih, ki jih plačilna agencija izbere za naključne preglede na kraju samem. Nato je treba navedenim zahtevkom slediti do rezultatov kontrol in plačila. Certifikacijski organ mora sprejeti ustrezne zaščitne ukrepe, da bi zagotovil, da svojega vzorca ne razkrije plačilni agenciji, dokler ta ne izvede pregledov na kraju samem.
- EKJS/EKSRP ne-IAKS: med načrtovanjem je mogoče uporabiti ocenjeni znesek odhodkov, določen po vseh pregledih, ki jih opravi plačilna agencija. Vzorec mora biti izbran med vsemi zahtevki, ki jih je treba plačati (za katere se opravijo upravni pregledi in/ali pregledi na kraju samem). Zahtevkom je treba slediti do plačil (in kontrolne statistike/poročil o kontrolah, če obstajajo). Za EKSRP ne-IAKS mora vzorčenje temeljiti na dejanskih plačilih, saj ni časovne omejitve. Za EKJS ne-IAKS certifikacijski organ določi dejansko osnovo za vzorčenje, tj. zahtevke ali plačila.
- Med načrtovanjem je možno, da vse informacije, potrebne za načrtovanje velikosti vzorcev, niso na voljo. Zato so potrebni nadaljnji ukrepi in nujne spremembe revizijskega načrta.

- Rezultati preizkusa kontrolnih postopkov med načrtovanjem niso na voljo. Velikost vzorca za preizkušanje podatkov je 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: preizkus procesov/postopkov, vključno s preizkusom kontrol, skladnosti in sistemov IT (v zvezi s procesi in postopki, relevantnimi za revizijski cilj št. 2), bo treba načrtovati:

- za časovno omejene ukrepe vzporedno s preizkušanjem podatkov, ki ga je treba opraviti takoj po določitvi revizijskega načrta (M4–M6). Vendar se lahko nekateri preizkusi IT in nekateri preizkusi kontrol opravijo pred začetkom preizkušanja podatkov;
- za ostale ukrepe, ki niso časovno omejeni, se mora to delo opraviti pred preizkušanjem podatkov.

##### *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 pa tudi preizkušanje sistemov IT in kontrol.
- Ovrednotiti ugotovljena tveganja ali odklone in podpreti rezultate v oceni zanesljivosti kontrolnih postopkov (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*

- Te ocene zanesljivosti kontrolnih postopkov bo treba upoštevati v mnenju o učinkovitosti sistema notranjih kontrol.
- V zvezi s preizkušanjem skladnosti se lahko uporabi preizkušanje z dvojnim namenom. To bo treba uporabiti za ponovno preverjanje pregledov na kraju samem.
- Preizkusi sistemov IT imajo pomembno vlogo pri oceni dela teh kontrolnih postopkov.

## ➤ Preizkušanje podatkov

### *Predlagani časovni načrt*

Kar zadeva revizijski cilj št. 2, je treba preizkušanje podatkov opraviti na podlagi kontrol, izvedenih za preverjanje zakonitosti in pravilnosti (glej zgoraj navedeni časovni načrt kontrol). Ker mora certifikacijski organ preveriti vse korake kontrole pri postopku odobritve, ki se pri plačilni agenciji izvede na podlagi drugačnega časovnega načrta, odvisnega od sheme, bi se lahko preizkušanje podatkov opravilo v več fazah v skladu s postopkom plačilne agencije.

EKJS/EKSRP IAKS: M2–M17

EKSRP ne-IAKS: M7–M19

Ukrepi, ki niso časovno omejeni: M8–M22

### *Glavne naloge*

- Proučiti naključni vzorec pregledov na kraju samem plačilne agencije (EKJS IAKS, EKSRP IAKS) in določiti reprezentativno osnovo za vzorec certifikacijskega organa. Določiti populacijo vseh dopustnih zahtevkov, ki jih je treba plačati in za katere je plačilna agencija opravila kontrole tako za EKJS kot za EKSRP ne-IAKS. Vzorčenje se lahko opravi v več fazah, da ne bi bila delovna obremenitev zgoščena ob koncu proračunskega leta.
- Zajeti vzorec na podlagi parametrov, ki so bili že določeni v fazi načrtovanja, in izvesti dejansko preizkušanje, pri čemer je treba znova preveriti upravne preglede in preglede na kraju samem v skladu s potekom postopka plačilne agencije. Kar zadeva populacijo EKJS/EKSRP ne-IAKS, mora certifikacijski organ znova preveriti preglede, ki jih je izvedla plačilna agencija: če plačilna agencija pregleda na kraju samem ni opravila, mora certifikacijski organ preveriti samo preglede, ki jih je opravila, tj. upravne preglede<sup>19</sup>, in obratno – če je bil pregled na kraju samem opravljen, ga mora tudi certifikacijski organ znova preveriti.
- Zbrati revizijske dokaze (tako kot pri vseh drugih korakih), zlasti za dokumentiranje ugotovljenih razhajanj (odklonov, napak).
- Spremljati transakcijo do kontrolne statistike/zadavnega poročila in plačila.

---

<sup>19</sup> Vključno z obiski na kraju samem pri naložbenih ukrepih.

### *Upoštevati je treba*

- Preden se lahko začne preizkušanje podatkov, je treba oceniti reprezentativnost vzorčne populacije (EKJS/EKSRP IAKS: naključni vzorec pregledov na kraju samem plačilne agencije; EKJS/EKSRP ne-IAKS: ocenjeni znesek odhodkov, določen na podlagi kontrol, ki jih je izvedla plačilna agencija, ali dejanski izplačani odhodki).
- Preizkusi sistemov IT imajo pomembno vlogo za preizkušanje dela kontrol odobritve, ki temeljijo na IT, npr. navzkrižni pregledi v okviru IAKS in geoprostorske vloge za pomoč (GSAA). To velja zlasti za avtomatizirane navzkrižne preglede (ki se izvedejo enkrat), ki jih opravi plačilna agencija, kot je preverjanje dvojne prijave v okviru geoprostorske vloge za pomoč.

### ➤ **Uskladitve**

#### *Predlagani časovni načrt*

Za revizijski cilj št. 2 je treba uskladitev v zvezi s kontrolno statistiko in pregled izjave o upravljanju opraviti proti koncu revidiranega proračunskega leta (M20–M24). Kot je navedeno zgoraj, se lahko nadaljnji ukrepi za izvajanje akcijskega načrta načrtujejo med revizijskimi postopki, zaključeni pa morajo biti, ko je pripravljena izjava o upravljanju.

#### *Glavne naloge*

- EKJS/EKSRP IAKS: opraviti sledenje za vse ponovno preverjene transakcije do kontrolne statistike/poročila in izračunati plačilo; EKJS/EKSRP ne-IAKS: obdobje kontrolne statistike/poročila o kontroli ne sovпада nujno z revidiranim proračunskim letom, ki bo podlaga za revizijo zakonitosti in pravilnosti v zvezi s temi populacijami. Vendar je treba preverjenim transakcijam slediti do kontrolnih podatkov plačilne agencije, s katerimi je podprto poročanje o upravljanju. Certifikacijski organ bo to uporabil v zvezi z zanesljivostjo navedb o splošnem upravljanju plačilne agencije.
- Pregledati postopek usklajevanja plačilne agencije, uporabljen za pripravo kontrolne statistike.
- Pregledati in preveriti informacije, vključene v izjavo o upravljanju.
- Potrditi stanje v zvezi z akcijskimi načrti in oceniti njihovo izvajanje.

### *Upoštevati je treba*

- Plačilne agencije kontrolno statistiko pogosto ponovno predložijo po roku, tj. po 15. juliju. Pomembno je, da certifikacijski organ oblikuje mnenje na podlagi predložene končne različice.
- 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 odkloni, ugotovljeni pri preizkušanju kontrolnih postopkov in preizkušanju podatkov, se lahko razlagajo vzporedno s temi revizijskimi postopki (M4–M17 in/ali M8–M22).

Vrednotenje napak za preizkušanje podatkov bi bilo treba zaključiti do M22, da se plačilni agenciji omogoči odziv.

### *Glavne naloge*

- Določiti in jasno dokumentirati izračun napak ter ovrednotiti napake.

### *Upoštevati je treba*

- Tudi če se napake, ugotovljene pri ponovnih preverjanjih zakonitosti in pravilnosti (pregledov na kraju samem in upravnih pregledov), popravijo pred plačilom, jih je treba upoštevati.
- Če se uporabi preizkušanje z dvojnimi namenoma, 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 (M23–M24).

### *Glavne naloge*

- Združiti rezultate ocene sistema notranjih kontrol, preizkušanja podatkov in uskladitve.
- Upoštevati rezultate iz preteklih let in oblikovati mnenje v zvezi s sistemom notranjih kontrol plačilne agencije ter zakonitostjo in pravilnostjo odhodkov, za katere je bilo od Komisije zahtevano povračilo (v primeru akcijskih načrtov, ki se še izvajajo, in slabosti, ki še niso bile v celoti odpravljene; tudi v primeru uporabe rotacijskega preizkušanja kontrol).
- Potrditev v zvezi s posebnimi shemami/ukrepi zagotoviti samo, če namerava plačilna agencija zmanjšati stopnjo kontrole v skladu s členom 41 Uredbe (EU) št. 908/2014 (po potrebi).

*Upoštevati je treba*

- Mnenje o sistemu notranjih kontrol je treba oblikovati ob upoštevanju ocene kontrolnih postopkov, določene tudi za revizijski cilj št. 1 (DEL A).

## **11 OCENA SISTEMA NOTRANJIH KONTROL**

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 tveganja pomembno napačne navedbe, je potrebno razumevanje subjekta in njegovega okolja. To med drugim vključuje razumevanje okolja 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 Uredbi (EU) št. 907/2014 (sestavne dele sistema notranjih kontrol):

- notranje okolje (vključno z organizacijsko strukturo, standardi v zvezi s človeškimi viri in prenosom nalog),
- 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). Ker ta ocena zajema oba revizijska cilja, jo je treba opraviti samo enkrat in upošteva pri reviziji letnih obračunov ter reviziji zakonitosti in pravilnosti.

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. 2, mora ta ocena zajemati naslednje glavne kontrolne postopke<sup>20</sup>:

- postopek vloge za pomoč v okviru IAKS (po potrebi vključno s predhodnimi pregledi) in GSAA;
- postopek vloge za pomoč zunaj IAKS;
- postopek sklepanja pogodb za javna naročila;
- odobritev plačil, vključno z upravnimi pregledi in pregledi na kraju samem;
- izračun plačil, vključno z znižanji/izključitvami in kaznimi;
- določitev plačilnih pravic (po potrebi);
- posodabljanje in vzdrževanje LPIS;
- pregledi s spremljanjem (po potrebi);
- metodologija za določitev možnosti poenostavljenega obračunavanja stroškov (po potrebi);
- priprava kontrolne statistike in poročil o upravljanju.

Oceno je treba opraviti na ravni populacije, ki se preizkuša (tj. EKJS IAKS, EKJS ne-IAKS, EKSRP IAKS in EKSRP ne-IAKS). Vendar se v primeru ugotovitve znatnih sistemskih slabosti<sup>21</sup> za posebne ukrepe priporoča, naj se ukrepi „izolirajo“ in preizkušajo posebej (tj. stratifikacija populacije za boljšo pokritost revizijskega tveganja).

### **11.1 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 sistema IT in človeških virov;

---

<sup>20</sup> Ti kontrolni postopki se obravnavajo kot glavni. Ta seznam se ne obravnava kot izčrpen, certificacijski organ pa naj ga uporablja zgolj kot osnovo in doda druge postopke, ki so po njegovem mnenju ustrezni.

<sup>21</sup> Bistvena tveganja se opredelijo in se s kontrolami ne morejo zmanjšati.

- stopnje napak<sup>22</sup>, vključene v rezultate kontrol in izjavo o upravljanju, in/ali prilagojeno stopnjo napak GD za kmetijstvo in razvoj podeželja, določeno v letnem poročilu o dejavnostih, v primeru pridrška;
- akcijske načrte, ki se izvajajo in še niso zaključeni.

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. Pri zgoraj navedenem postopku je treba kot referenčno merilo za primerjavo postopkov in kontrol plačilne agencije upoštevati ključne in pomožne kontrole, kot so opredeljene na seznamu ključnih in pomožnih kontrol v Smernici za izračun finančnih popravkov (C(2015) 3675).

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 11.3).

**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 <sup>23</sup> .	nizko

Splošna ocena sistema notranjih kontrol certifikacijskemu organu omogoča, da določi stopnjo zagotovila, ki jo je treba pridobiti s preizkušanjem podatkov.

## 11.2 Pregled kontrolnih postopkov

---

<sup>22</sup> Visoka stopnja napak lahko kaže na nizko ali srednje nizko stopnjo zagotovila za sistem. Lahko pa je znak delujočega sistema notranjih kontrol, ki zaznava napake. Certifikacijskemu organu se zato svetuje, da najprej analizira stopnje napak (visoke in nizke stopnje napak), temeljne slabosti in možne razlage/popravne ukrepe.

<sup>23</sup> To je pojasnjeno v preglednici v oddelku 5.2.3.

Certifikacijski organ mora na podlagi zanesljivosti kontrolnih postopkov, ocenjenih v prejšnjem koraku, načrtovati preizkus kontrolnih postopkov. 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;
- obravnavati prejšnje pridržke iz letnega poročila o dejavnostih s pregledom izvajanja povezanih akcijskih načrtov 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“ v procesu/postopku in povezanih kontrolah.

Pri zgoraj navedenem postopku je treba kot referenčno merilo za primerjavo postopkov in kontrol plačilne agencije upoštevati ključne in pomožne kontrole, kot so opredeljene na *seznamu ključnih in pomožnih kontrol v Smernici za izračun finančnih popravkov (C(2015) 3675)*.

S temi postopki morajo revizorji ugotoviti, 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, ki jih izvaja plačilna agencija, v skladu s ključnimi in pomožnimi kontrolami, kot jih je opredelila Komisija;
- se zagotavljata ustrezno usposabljanje in rotacija zaposlenih;
- obstajajo ustrezni postopki za preglede in spremljanje višjega vodstva ter
- ali se sprejme ustrezn 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, 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. 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.

### ***11.2.1 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.

### ***11.2.2 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**<sup>24</sup> 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;

---

<sup>24</sup> Kontrola je avtomatizirana, zato se njeno delovanje preizkusi le enkrat.

- 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.

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.

### ***11. 2.3 Ocena kontrolnih postopkov***

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

<b>Ocena kontrolnih postopkov</b>	<b>Ocena odklonov</b>
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 zmerno 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, kar pomeni, da kontrole v večini primerov delujejo in se z njimi preprečijo ali odkrijejo/popravijo napake.

Srednje visoka/visoka stopnja odklonov pomeni razhajanje v uporabljenih ali načrtovanih postopkih, kar pomeni, da kontrole niso uspešne pri preprečevanju ali odkrivanju/popravljanju napak. Zato se lahko pojavijo finančne napake.

### 11.3 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. Preizkušanje skladnosti se opravi 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:

- so potrebne kontrole vzpostavljene in zasnovane v skladu s pravnim okvirom;
- 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:

Zakonitost in pravilnost odhodkov<sup>25</sup>:

- **upravičenost transakcij:** odhodki so določeni (potrjeni in odobreni) v skladu z veljavnimi pravili o upravičenosti, vključno z upoštevanjem upravičenosti na ravni končnih upravičencev;
- **pojavljanje in merjenje:** osnovne transakcije obstajajo in so točno določene;

---

<sup>25</sup> Revizijske navedbe.

- **točnost izračunov in plačil:** vsi izračuni so opravljeni v skladu z veljavnimi pravili, izračunani znesek pa je bil plačan;
- **skladnost z drugimi regulativnimi zahtevami:** izpolnjena so merila, ki niso merila za upravičenost.

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 (glej del 3.3 tega dokumenta).

Za del postopka odobritve (upravni pregledi in pregledi na kraju samem) se lahko ti preizkusi za vse transakcije opravijo na podlagi kontrole aplikacije IT (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).

Preizkus kontrole je odvisen od vrste kontrole in pogostosti kontroliranja (glej preglednico v **oddelku 5.3**). Npr.: predlagani vzorec ročnih dnevni kontrol ali kontrol, ki se opravijo večkrat na dan, če razhajanja niso pričakovana ali je pričakovanih zelo malo razhajanj, znaša 25 enot.

Čeprav imata preizkušanje skladnosti in preizkušanje podatkov različna namena, se lahko izvajata sočasno. To je v MRS 330 opredeljeno kot „**preizkus z dvojnimi namenoma**“. Certifikacijski organ mora preizkus z dvojnimi namenoma, če ga uporabi, osnovati na predhodni oceni, da obstaja sprejemljivo nizko tveganje, da stopnja odklonov od predpisane kontrole v populaciji presega največjo stopnjo odklonov, ki jo je revizor pripravljen sprejeti brez spremembe načrtovane ocenjene stopnje tveganja pri

kontroliranju<sup>26</sup>. Na primer certifikacijski organ lahko načrtuje preizkus za proučitev zahtevka in ovrednoti njegove rezultate, da ugotovi, ali je bil potrjen, in zagotovi vsebinske revizijske dokaze o transakciji. Preizkus z dvojnimi namenoma 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 dvojnimi namenoma, je treba pri ekstrapolaciji napak za preizkušanje podatkov upoštevati kot naključne napake, razen če se znana napaka količinsko opredeli z dodatnim delom certifikacijskega organa. V zvezi s preizkušanjem skladnosti in preizkušanjem podatkov za ponovno preverjanje pregledov na kraju samem je treba uporabiti preizkušanje z dvojnimi namenoma.

### **Rotacija kontrol:**

Certifikacijski organ se lahko odloči za rotacijo kontrol ali celotnega preizkušanja kontrol nekaterih shem/ukrepov v zadevni populaciji. To je mogoče pod naslednjimi pogoji:

- sistem notranjih kontrol (sedanje in prejšnje obdobje) učinkovito deluje;
- certifikacijski organ je razumevanje procesov/postopkov in ustreznih kontrol v sedanjem obdobju potrdil s sledilnimi preizkusi;
- postopki so rutinski, v sedanjem obdobju pa ni bilo 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.

Če je certifikacijski organ v preteklih letih uporabljal rotacijo preizkušanja kontrol, se lahko ta nadaljuje za revizijo proračunskega leta 2018. Certifikacijskim organom se svetuje, naj v primeru sprememb sistema notranjih kontrol plačilne agencije, pa tudi v primeru novih shem/ukrepov in izvedbe novih pravil o upravičenosti rotacijski načrt znova proučijo.

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

<b>Ocena kontrolnih postopkov</b>	<b>Ocena napak</b>
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

<sup>26</sup> Rezultati preizkušanja podatkov se upoštevajo pri učinkovitosti kontrol. Certifikacijski organ poleg tega po revizijskih postopkih ponovno oceni tveganje pri kontroliranju.



	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 zmerne 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 bili odkriti.

Opredelitev manjših, zmernih in velikih napak je tesno povezana z opredelitvijo manjših, zmernih in velikih odklonov v oddečku 11.2.

#### 11.4 Rezultati ocene sistema notranjih kontrol

Certifikacijski organ bo moral ob upoštevanju zgoraj navedenih treh korakov sprejeti sklep o oceni postopkov notranje kontrole. V preglednici v nadaljevanju je predstavljen možen primer te dejavnosti:

Kontrolni postopek	Izvirna ocena (3.1)	Rezultat pregleda postopkov (3.2)	Rezultat preizkušanja skladnosti (3.3)	Končna ocena
<b>Odobritev plačila – upravni pregledi</b>	Dobro deluje.	Ugotovljena so bila manjša razhajanja/odkloni, odkriti s kontrolnim postopkom plačilne agencije.	Ugotovljena ni bila nobena napaka.	Deluje.
<b>Odobritev plačila – pregledi na kraju samem</b>	Delno deluje.	Ugotovljena so bila zmerne 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 11.2) in rezultat preizkušanja skladnosti (oddelek 11.3).

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

## 12 PREIZKUŠANJE PODATKOV

### 12.1 Cilj preizkušanja podatkov

Revizijski postopki za potrditev zakonitosti in pravilnosti odhodkov morajo vključevati **revizijske postopke preizkušanja podatkov**: preizkus podrobnosti in analitične postopke. Analitični postopki so pojasnjeni v oddelku 13: Uskladitev.

**Za populacije EKJS/EKSRP IAKS: preizkus podrobnosti v zvezi z zakonitostjo in pravilnostjo mora biti osredotočen na enote (operativne transakcije), v zvezi s katerimi je bil opravljen naključni pregled na kraju samem in ki so vključene v kontrolne podatke in/ali rezultate kontrol ter so bile plačane (in tako vključene tudi v računovodske izkaze). Za populacije EKJS/EKSRP ne-IAKS: preizkus podrobnosti v zvezi z zakonitostjo in pravilnostjo mora biti osredotočen na enote (operativne transakcije), ki so vključene v kontrolne podatke plačilne agencije (v zvezi z revidiranim proračunskim letom) in so bile plačane (ter tako vključene tudi v računovodske izkaze).**

Preizkušanje podatkov v zvezi z **operativnimi transakcijami** mora zajemati postopek za odobritev plačil vse do vključitve rezultatov kontrol v kontrolne podatke plačilne agencije, v zvezi z EKJS/EKSRP IAKS pa tudi v kontrolno statistiko/poročilo o kontroli. Vključevati mora preverjanje, ali (seznam ni izčrpen):

- so bili prejem in registracija zahtevkov ter upravni pregledi učinkoviti: vloge so bile obdelane v skladu z obstoječimi postopki (preverjanje upravičenosti vloge in pogojev, v skladu s katerimi plačila zapadejo, vključno z obstojem obveznosti in fizičnih sredstev<sup>27</sup>, kadar je to ustrezno);
- so bili podatki pravilno evidentirani in obdelani za odobritev;
- so bili upravni (navzkrižni) pregledi obsežni in so pravilno delovali;
- so bili rezultati pregledov na kraju samem pravilno obdelani in ustrezno določeni;
- je bil znesek, ki se plača, pravilno izračunan, pri čemer so se upoštevali rezultati upravnih pregledov in pregledov na kraju samem<sup>28</sup> ter posledična znižanja, izključitve in kazni;

---

<sup>27</sup> Pri odhodkih EKSRP ne-IAKS, kadar je plačilna agencija opravila obisk (inšpekcijske preglede) na kraju samem, da bi preverila obstoj fizičnih sredstev, zgrajenih ali kupljenih v okviru naložbenih projektov, kot del upravnih pregledov, se certifikacijskemu organu svetuje, da opravi ponovno preverjanje, vključno z obiskom na kraju samem.

<sup>28</sup> V zvezi z upravnimi pregledi in pregledi na kraju samem se navede sklic na sezname ključnih in pomožnih kontrol, kot so na voljo na CIRCABC: [Library](#) > [Audit of agricultural expenditure](#) > [New](#)

- so bili pravilni kontrolni podatki in rezultat vključeni v sistem plačilne agencije, za EKJS/EKSRP IAKS pa v kontrolno statistiko, predloženo Komisiji.

Po potrebi bi lahko ti preizkusi zajemali vrednotenje in preizkušanje kontrol, ki so vključene v informacijske sisteme, povezane s procesom. Zato lahko certifikacijski organ za ponovno preverjanje upravnih pregledov v okviru IAKS kot del preizkušanja podatkov uporabi revizijsko metodologijo za navzkrižna preverjanja populacij IAKS in celovitost podatkov.

Z upravnimi pregledi in pregledi na kraju samem, ki jih opravi plačilna agencija, je treba ugotoviti skladnost z vsemi merili za upravičenost, obveznostmi in drugimi obvezami itd., zato mora certifikacijski organ ponovno preveriti vse preglede, ki jih plačilna agencija opravi (ali bi jih morala opraviti) na izbranih transakcijah. Npr.: ponovno preverjanje pregledov na kraju samem, ki jih je opravila plačilna agencija, s strani certifikacijskega organa ne sme biti omejeno zgolj na ponovno izmero za sheme/ukrepe na podlagi površine, temveč mora zajemati tudi druge preglede obveznosti, dejavnosti itd.

## 12.2 Splošni pojmi

### Populacija/stratifikacija

Kar zadeva EKJS/EKSRP IAKS, mora populacija za namene vzorčenja vključevati vse zahtevane zneske (iz dopustnih zahtevkov), ki jih plačilna agencija izbere za naključni pregled na kraju samem. Za EKJS/EKSRP ne-IAKS mora populacija za vzorčenje vključevati vsa plačila (če certifikacijski organ meni, da za EKJS ne-IAKS ni elementa časovne omejitve) ali vse dopustne zahtevke, ki jih je treba plačati v revidiranem proračunskem letu. Če želi certifikacijski organ revizijske postopke načrtovati v več fazah, lahko vzorčenje začne tudi na podlagi dopustnih zahtevkov ali mesečnih/četrtletnih izjav. V tem primeru mora svoj vzorec pozneje prilagoditi ob upoštevanju dejanskih odhodkov, ugotovljenih s kontrolami plačilne agencije in plačanih v proračunskem letu.

Za revizijski cilj št. 2 mora certifikacijski organ izraziti mnenje o zakonitosti in pravilnosti odhodkov na ravni sklada ter o stopnji napak, ki jo je plačilna agencija navedla v izjavi o upravljanju. Plačilna agencija sporoči stopnje napak v izjavi o upravljanju za vsako glavno **populacijo**:

- EKJS IAKS iz Priloge I k Uredbi (EU) št. 1307/2013;
- EKJS ne-IAKS (vse druge sheme podpore v okviru EKJS, ki jih IAKS ne zajema);
- EKSRP IAKS iz členov 28, 29, 30, 31 itd. Uredbe (EU) št. 1305/2013;

---

[guidelines on the calculation on the financial corrections C\(2015\)3675](#) > [Final list of Key and Ancillary controls](#) (Knjižnica > Revizija kmetijskih odhodkov > Nove smernice za izračun finančnih popravkov C(2015) 3675 > Končni seznam ključnih in pomožnih kontrol).

- EKSRP ne-IAKS in vsi drugi ukrepi v okviru EKSRP, ki jih IAKS ne zajema, kot so navedeni v Uredbi (EU) št. 1305/2013.

Vendar se kontrole načrtujejo in izvajajo za pomembne sheme in ukrepe ali skupine ukrepov. Zato se priporoča, naj certifikacijski organ pri zgoraj navedenih štirih populacijah uporabi **stratifikacijo** v zvezi z nadzornimi načrti plačilne agencije ali na podlagi drugih premislekov:

- EKJS IAKS: plačila na površino, premije za živali;
- EKJS ne-IAKS: na shemo (npr. javno skladiščenje v okviru EKJS, ki ga zajema ne-IAKS, navedeno v Uredbi (EU) št. 1308/2013 in Delegirani uredbi Komisije (EU) št. 906/2014, mora biti ločen stratum);
- EKSRP IAKS: bodisi ni potrebno bodisi po ukrepu;
- EKSRP ne-IAKS: bodisi ni potrebno bodisi po ukrepu.

Stratifikacija in tako tudi izvedba (izbor vzorca in vrednotenje napak) imata lahko različen namen:

- (1) Kar zadeva EKJS IAKS, EKSRP IAKS in EKSRP ne-IAKS, se priporoča stratifikacija populacije za zagotovitev, da se ponovno preverjanje upravnih pregledov in pregledov na kraju samem opravi za vsak pomemben ukrep v populaciji. V primeru stratifikacije se za vsak stratum uporabi ista metoda vzorčenja, dodelitev vzorca stratumom pa je sorazmerna z zahtevanim zneskom/odhodki, ki ga/jih zastopajo stratumi. Če se uporabi metoda statističnega vzorčenja, se lahko izvede vrednotenje skupne statistične napake na ravni populacije.
- (2) Stratifikacijo lahko spodbujajo tudi drugi premisleki, npr. revizor pričakuje, da bo stopnja napake v delu populacije drugačna (npr. višja), zato za vsak stratum uporabi drugačno metodo vzorčenja ali drugačne parametre vzorčenja. Npr. za stratum z večjim tveganjem se določi večji vzorec. Pri tem gre za poseben primer, v katerem lahko certifikacijski organ za zadevno stratificirano populacijo sklep v zvezi z revizijskim ciljem št. 2 oblikuje samo na ravni stratumov. Vendar lahko certifikacijski organ v zvezi z revizijskim ciljem št. 2 oblikuje sklep, ne da bi določil konsolidirano stopnjo napak na ravni populacije, saj so rezultati na ravni stratumov primerljivi z rezultati plačilne agencije na ravni navedenih stratumov. Ta metoda se lahko uporabi zlasti za populacijo EKJS ne-IAKS, pa tudi za druge populacije, če namerava certifikacijski organ potrditi nekatere ukrepe in sheme za zmanjšanje stopnje kontrole v skladu s členom 41 Uredbe (EU) št. 908/2014 ter je zato treba upoštevati najmanjšo velikost vzorca na ukrep/shemo.
- (3) Če populacija vključuje netipične transakcije, tj. enote, ki presegajo interval vzorčenja (ključne enote), se zanje priporoča uporaba stratifikacije. Preizkusi se lahko 100 % enot visoke vrednosti, preostali del populacije pa se preizkusi na podlagi izbrane metode statističnega vzorčenja. Vse ugotovljene napake pri enotah visoke vrednosti se nato kot znane napake prištejejo zgornji meji napake, izračunani na podlagi statističnega vzorca, in vključijo v izračunano skupno napako (glej besedilo v nadaljevanju).

„Populacija de minimis“: ločene populacije za preizkušanje podatkov ni treba določiti pod naslednjimi pogoji (*ki morajo biti sočasno izpolnjeni*):

- populacija obsega **manj kot 2 %** skupnih bruto letnih odhodkov (po skladu) – kar se imenuje prag „de minimis“ –, zaradi česar se prepreči nepotrebna revizija nebitvenih zneskov;
- ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe za zadevno populacijo je minimalno ali nizko. Če se za ukrep poroča o ugotovitvah glede skladnosti in/ali pridržku v letnem poročilu o dejavnostih s povezanim akcijskim načrtom, ki se izvaja, morata zadevni ukrep in povezana populacija veljati za tvegana. Zato se v tem primeru pravilo „de minimis“ ne more uporabiti.

Da bi certifikacijski organ lahko ocenil sistem notranjih kontrol, vključno s procesi in postopki, naj revidira ključne postopke in izvede sledilne preizkuse. Poleg tega mora certifikacijski organ za namene preizkušanja skladnosti preizkusiti kontrole (vključno s ponovnim preverjanjem pregledov na kraju samem) za vsaj eno transakcijo. Certifikacijski organ lahko uporabi rotacijo preizkušanja kontrol, kakor je pojasnjeno v oddelku 5.3.

Navedeni revizijski postopki za sistem notranjih kontrol in uskladitve ustreznih kontrolnih statistik bodo osnova za mnenje certifikacijskega organa o rezultatih kontrol/izjavi o upravljanju ter bodo dopolnjevali mnenje o delovanju sistema notranjih kontrol ter zakonitosti in pravilnosti odhodkov, ki se poda na ravni sklada.

### **Vzorčna populacija – reprezentativnost**

Za revizijski cilj št. 2 se vzorčna populacija razlikuje od splošne populacije, za katero se bo proučilo splošno vrednotenje (rezultati).

Šteje se, da je najbolj reprezentativna stopnja napak za populacijo določena na podlagi napak, ugotovljenih v naključnem (ali relevantnem) vzorcu pregledov na kraju samem plačilne agencije (pri čemer ta vzorec izhaja iz upravnih pregledov in pregledov na kraju samem).

Če se izkaže, da je naključni (ali relevantni) vzorec pregledov na kraju samem plačilne agencije reprezentativen, se z metodo vzorčenja in izbora zagotovi reprezentativnost vzorca in tako reprezentativnost rezultatov za preostalo populacijo. V tem primeru lahko certifikacijski organ ta vzorec plačilne agencije uporabi tudi za oblikovanje lastnega vzorca in sklepa v zvezi z revizijskim ciljem št. 2.

Zato mora načrtovanje revizije za revizijski cilj št. 2 vključevati revizijski postopek, ki zajema proučitev reprezentativnosti vzorca pregledov na kraju samem plačilne agencije v zvezi s populacijami EKJS/EKSRP IAKS: naključni vzorec pregledov na kraju samem plačilne agencije mora biti osnova in tako tvoriti vzorčno populacijo za certifikacijski organ. Da bi certifikacijski organ lahko ocenil reprezentativnost naključnega vzorca pregledov na kraju samem plačilne agencije, naj preveri, da:

- je vzorec plačilne agencije izbran v skladu z zadevno zakonodajo, pravili in smernicami<sup>29</sup>, vključno z reprezentativnostjo<sup>30</sup>;
- je popolnoma naključen (tj. nepristranski).

Certifikacijski organ mora pri izboru lastnega vzorca preveriti, da je vzorec nepristranski in reprezentativen za naključni vzorec pregledov na kraju samem plačilne agencije.

Če certifikacijski organ ne more potrditi reprezentativnosti naključnega vzorca pregledov na kraju samem plačilne agencije (tj. da je izbran v skladu z zakonodajo in pravili in/ali je naključen), mora izdati revizijsko mnenje s pridržki glede zakonitosti in pravilnosti odhodkov zadevne populacije.

Za EKJS/EKSRP ne-IAKS morajo osnovo za vzorčenje za certifikacijski organ tvoriti vsi zneski, ki jih je plačilna agencija plačala v revidiranem proračunskem letu. Zato mora certifikacijski organ zagotoviti, da so bili vsi zahtevki/plačila vključeni v vzorčenje. Da bi certifikacijski organ olajšal razporeditev revizijskega dela skozi leto, lahko začne z oceno dejanskih odhodkov, ki se določijo na podlagi kontrol plačilne agencije in jih je treba plačati v proračunskem letu. Vzorčenje za ne-IAKS se lahko opravi tudi na podlagi mesečnih/četrletnih izjav.

### **Vzorčna enota**

Vzorčno enoto je treba oblikovati na podlagi operativnih transakcij. Certifikacijski organ mora za revizijski cilj št. 2 oblikovati sklep o zakonitosti in pravilnosti odhodkov. Zato mora preizkušeno transakcijo povezati z zneskom, določenim v sistemu plačilne agencije na podlagi kontrolnih podatkov, za populacije EKJS/EKSRP IAKS pa z zneskom, sporočenim v kontrolni statistiki/poročilih o kontrolah, in z dejanskim plačilom. Glede IAKS se priporoča, da se ocenjena plačila uporabijo za določitev velikosti vzorca, dejansko vzorčenje pa mora slediti naključni vzorčni enoti pregledov na kraju samem plačilne agencije (če je npr. vzorčna enota plačilne agencije zahtevk/upravičenec, mora certifikacijski organ uporabiti enak pristop). Za ne-IAKS lahko certifikacijski organ opravi vzorčenje na podlagi plačanih zneskov (zlasti za EKSRP ne-IAKS), kot je navedeno zgoraj, pa se lahko kot izhodišče uporabijo tudi ocenjena plačila na podlagi zahtevanih zneskov.

Če plačilna agencija glede IAKS naključno izbere upravičenca/zahtevk in izvede kontrolo vseh zahtevanih shem/ukrepov na kraju samem (v skladu s kaskadno metodo iz člena 34 Uredbe (EU) št. 809/2014), mora biti vzorec certifikacijskega organa oblikovan na enak način.

---

<sup>29</sup> Npr.: dokument DSCG/2014/32 – FINAL REV 2 – *SMERNICA ZA PREGLEDE NA KRAJU SAMEM IN IZMERO POVRŠIN* ter zlasti **prilogi 1 in 2** kot tudi dokument DS-CDP-2016-03.

<sup>30</sup> Člen 59(2) Uredbe (EU) št. 1306/2013 določa, da se naključni del vzorca pregledov na kraju samem izbere tako, da se pridobi reprezentativna stopnja napak. Zahteva glede reprezentativne stopnje napak je določena tudi v uvodni izjavi 33 Uredbe (EU) št. 809/2014.

Certifikacijski organ mora sprejeti ustrezne zaščitne ukrepe, da bi zagotovil, da svojega vzorca ne razkrije plačilni agenciji, dokler ta ne izvede pregledov na kraju samem.

### **Metoda vzorčenja**

Za vzorčno populacijo z več kot 200 transakcijami se mora uporabiti metoda statističnega vzorčenja. Predlaga se uporaba:

- enostavnega naključnega vzorčenja ali
- standardnega ali konzervativnega pristopa k VDE, če velja za ustrežnejšega.

Ti metodi, ki ju je treba uporabiti, sta podrobno pojasnjeni v Prilogi 2. Nekateri splošni pojmi, ki so pojasnjeni v nadaljevanju, se nanašajo samo na statistično vzorčenje.

Če je operativnih transakcij v populaciji manj kot 200, se priporoča uporaba nestatističnega vzorčenja. Podrobnosti so navedene v Prilogi 2. Priporočena metoda nestatističnega vzorčenja je naključno vzorčenje.

Kadar se uporabi stratifikacija (zlasti če temelji na drugih premislekih, kot je navedeno v točki 2 zgoraj), je treba število transakcij opredeliti na ravni stratuma. Zato se potreba po statističnem vzorčenju določi na ravni stratuma. To velja zlasti za populacijo EKJS ne-IAKS.

Ne glede na to pa je treba v vseh drugih primerih uporabiti metodo statističnega vzorčenja, saj zagotavlja rezultate, ki so reprezentativni za preizkušeno populacijo.

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 revizijskih ciljev. Zato bi se lahko ena transakcija uporabila za vse revizijske postopke v zvezi z zakonitostjo in pravilnostjo: preizkus zakonitosti in pravilnosti odhodkov, izjavo o upravljanju in kontrolno statistiko, certificiranje stopnje napak za namene člena 41 Uredbe (EU) št. 908/2014. Poleg tega lahko certifikacijski organ isto transakcijo uporabi za revizijske preizkuse v okviru različnih revizijskih ciljev, če meni, da je to ustrezno. Poleg tega se lahko ista transakcija uporabi za preizkušanje skladnosti in preizkušanje podatkov (preizkušanje z dvojnimi namenoma), kot je pojasnjeno v oddelku 11.

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

Pomembnost in dopustna napaka sta določeni pri 2 % zahtevanega zneska na ravni populacije/stratuma oziroma kontrolne statistike/poročila o kontroli.

### **Stopnja zaupanja, predvidena napaka, natančnost, variabilnost**

Te pojme je treba razlagati v skladu z oddelkom 6.2.

### **Velikost vzorca**

Velikost vzorca za **statistično vzorčenje** je treba glede na uporabljeno metodo vzorčenja določiti na podlagi zgoraj navedenih parametrov, tj. populacije, stopnje zaupanja, natančnosti, dopustne napake, predvidene napake in variabilnosti. Velikosti vzorcev so lahko zaradi uporabe različnih metod vzorčenja, vključno z ocenjevanjem standardnega odklona (pri pilotnem vzorcu), različne. Ne glede na metodo vzorčenja, ki jo uporablja

certifikacijski organ, je treba pri reviziji zakonitosti in pravilnosti odhodkov upoštevati naslednje najmanjše velikosti vzorca na populacijo:

Zagotovilo za sistem	visoko/srednje veliko	povprečno	srednje nizko	nizko
<b>Revizijsko tveganje</b>	5 %	5 %	5 %	5 %
<b>Stopnja zaupanja pri preizkušanju podatkov</b>	<b>ne manj kot 60 %</b>	<b>70 % (povprečna)</b>	<b>80 % (srednje visoka)</b>	<b>ne manj kot 90 %</b>
<b>Najmanjše velikosti vzorca</b>	<b>Izračunane z enostavnim naključnim vzorčenjem ali standardnim ali konzervativnim pristopom k VDE, vendar najmanj 30 enot.</b>	<b>Izračunane z enostavnim naključnim vzorčenjem ali standardnim ali konzervativnim pristopom k VDE, vendar najmanj 30 enot.</b>	<b>Izračunane z enostavnim naključnim vzorčenjem ali standardnim ali konzervativnim pristopom k VDE, vendar najmanj 30 enot.</b>	<b>Izračunane z enostavnim naključnim vzorčenjem ali standardnim ali konzervativnim pristopom k VDE, vendar najmanj 30 enot.</b>

V vseh primerih določitev velikosti vzorca temelji na stopnji zagotovila, določeni ob upoštevanju zagotovila za sistem v skladu z oddelkom 4.2. Glede na to, da je mogoče za preizkušanje podatkov uporabiti različne vrste stratifikacije, se lahko razlikuje tudi opredelitev velikosti vzorca za preizkušanje podatkov, in sicer:

- v primeru EKJS/EKSRP IAKS in EKSRP ne-IAKS (s stratifikacijo v skladu s točko 1 zgoraj): na podlagi vzorčne populacije se presodi, ali je treba uporabiti metodo statističnega vzorčenja. Če jo je treba uporabiti, se z izbrano metodo vzorčenja določi skupna velikost vzorca. Postavke je treba naključno izbrati iz vzorčne populacije. Enako velja, če se uporabi nestatistično vzorčenje. V obeh primerih se lahko za večjo reprezentativnost prouči možnost stratifikacije in določitve velikosti vzorca na stratum;
- v primeru populacije EKJS ne-IAKS in uporabe stratifikacije zaradi drugih premislekov (točka 2 zgoraj), npr. če je treba za nekatere ukrepe upoštevati najmanjšo velikost vzorca zaradi potrditve ukrepov za namene člena 41 Izvedbene uredbe Komisije (EU) št. 908/2014:
  - se določijo vsi stratumi;
  - se določi 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 dejansko plačanih zneskov. Ker mora certifikacijski organ preveriti zakonitost in pravilnost odhodkov, delo pa začne na podlagi zahtevanih zneskov, je v zvezi s tem potrebno končno preverjanje vzorca. Če mora certifikacijski organ v tej fazi prilagoditi vzorec in opraviti dodatno vzorčenje, da nadomesti enote, ki niso bile plačane, za te dodatne enote ne bo mogel znova preveriti pregledov na kraju samem. Te preizkuse bo treba opraviti na podlagi



dokazil (za upravne preglede in preglede na kraju samem). Če je treba nadomestiti samo nekaj enot, lahko certifikacijski organ preveri, ali se lahko s ponovnim izračunom stopnje zaupanja za manjši vzorec v zvezi z dejansko plačanimi zneski zagotovijo dokončni rezultati v skladu s predpostavljenim zagotovitvom za sistem.

Poleg tega se v zvezi s populacijami ne-IAKS priporoča, da certifikacijski organ za ponovno preverjanje uporabi vzorec z najmanj 30 pregledi na kraju samem, če se za zadevno populacijo uporabi metoda statističnega vzorčenja. Če prvotni vzorec zajema manj kot 30 pregledov na kraju samem (na podlagi tveganja in naključnih), mora certifikacijski organ naključno izbrati dodatne preglede na kraju samem, tako da jih bo v vzorcu 30. Dodaten izbor bi moral potekati iz plačil, izvedenih v proračunskem letu, v zvezi s katerimi je bil za zadevno populacijo opravljen pregled na kraju samem (naključno *in* na podlagi tveganja, ne glede na to, kdaj je bil pregled na kraju samem opravljen). Za izbiro dodatnih enot je treba uporabiti isto metodo vzorčenja kot za prvotni vzorec, zato je treba predložiti celovito vrednotenje statistične napake na podlagi celotnega vzorca. Če ima prvotni vzorec, izbran iz plačil, več kot 30 enot, za katere je bil opravljen pregled na kraju samem, mora certifikacijski organ znova opraviti preglede za vse enote in ne sme omejiti ponovnega preverjanja pregledov na kraju samem na zgolj 30 enot.

Poleg tega se v primeru, da certifikacijski organ izbere enoto, povezano samo z naknadnim pregledom ali dodatnim pregledom na kraju samem v zvezi z zeleno komponento v okviru člena 26(4) Uredbe (EU) št. 809/2014, priporoča, da se obravnava poleg 30 enot, ki jih je treba izbrati za ponovno preverjanje pregledov na kraju samem.

Če naključni vzorec pregledov na kraju samem plačilne agencije za posamezno populacijo obsega majhno populacijo (pod 200 transakcijami), se lahko uporabi nestatistično vzorčenje. V vzorcu za **nestatistično vzorčenje** je lahko od 1 do 40 transakcij, odvisno od ocenjenega zagotovila za sistem. Nestatistično izbiranje je treba opraviti z uporabo statistične metode, pri čemer je edina razlika ta, da natančnost ne bo izračunana (glej Prilogo 2/oddelek 4.1 – Vzorčenje pri majhnih populacijah operativnih transakcij).

Če populacija plačil plačilne agencije, v zvezi s katerimi je bil opravljen pregled na kraju samem (naključen *in* na podlagi tveganja), za EKJS ne-IAKS in za EKSRP ne-IAKS obsega majhne populacije, se lahko uporabi nestatistično vzorčenje, kot je navedeno zgoraj.

## **Dvofazno vzorčenje**

Na splošno je treba revidirati vse odhodke, prijavljene za izbrane transakcije. Vendar se lahko v primeru, ko je treba pregledati veliko računov ali enakovrednih dokumentov (npr. račune za ukrepe ne-IAKS ali parcele za IAKS), uporabi dvofazno vzorčenje. Za vsako izbrano transakcijo je treba izračunati ustrezno velikost vzorca, napake, ugotovljene v tem vzorcu, pa je treba najprej projicirati na vrednost transakcije. Nato je treba to transakcijo z napako, določeno na ravni transakcije, projicirati (ekstrapolirati) na celotno populacijo (če ni znana napaka ali ključne enote, preizkušene ločeno). Za več podrobnosti glej Prilogo 2 k tej smernici.

## **Vrednotenje rezultatov vzorčenja**

## Skupna projicirana napaka (stopnja neskladnosti) – zgornja meja napake/skupna napaka – dodatno delo

V skladu z MRS 530 mora certifikacijski organ ovrednotiti:

- rezultate vzorca: certifikacijski organ bo moral za vrednotenje rezultatov preizkušanja podatkov, izvedenega na podlagi metode statističnega vzorčenja, določiti skupno projicirano napako in zgornjo mejo napake ter
- 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. 2 se to imenuje projicirana stopnja neskladnosti (*projected incompliance rate* – PIR).

Zgornja meja napake ali zgornja projicirana stopnja neskladnosti (*upper projected incompliance rate* – UPI) 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:

- projicirana stopnja neskladnosti ali najverjetnejši obseg napake presega pomembnost. Sklene se lahko, da je tveganje pomanjkljivosti pri kontroli, ki lahko povzroči tveganje za sklad, pomembno, največje tveganje pa je: projicirana stopnja neskladnosti + natančnost = zgornja projicirana stopnja neskladnosti;
- projicirana stopnja neskladnosti (skupna projicirana napaka/najverjetnejši obseg napake) in zgornja projicirana stopnja neskladnosti (zgornja meja napake) ne presegata pomembnosti. Navede se lahko, da ob navedenem tveganju pri vzorčenju pomembnega tveganja za sistem upravljanja in kontrol oziroma za sklad ni. Največje tveganje je enako zgornji meji napake;
- projicirana stopnja neskladnosti (skupna projicirana napaka ali najverjetnejši obseg napake) ne presega pomembnosti, zgornja projicirana stopnja neskladnosti (zgornja meja napake) pa presega pomembnost. 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, lahko:

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

Na voljo so naslednji 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. Upoštevati je treba tudi, da je v tej fazi ponovno preverjanje pregledov na kraju samem omejeno. V nekaterih primerih lahko različne metode za vrednotenje napak na podlagi enostavnega naključnega vzorčenja prinesejo precej drugačne rezultate. Takšne situacije so pojasnjene v Prilogi 2.

Skupna stopnja neskladnosti je vsota zgornje projicirane stopnje neskladnosti (zgornja meja napake) in znanih napak (vključno s tistimi, ki se pridobijo iz dodatnega vzorca za plačila). Raven skupne stopnje neskladnosti mora biti pri oblikovanju končnega sklepa za revizijsko mnenje okvirna.

Za metodo nestatističnega vzorčenja se lahko izračuna samo projicirana stopnja neskladnosti. V temu primeru se projicirana stopnja neskladnosti določi s seštevkem ugotovljenih razlik med evidentiranimi in revidiranimi vrednostmi ter delitvijo skupne napake s skupno vrednostjo pregledanih enot. To projicirano stopnjo neskladnosti je treba primerjati s pomembnostjo za sklep certifikacijskega organa v zvezi z obsegom napake v populaciji.

## **13 USKLADITVE – ANALITIČNI POSTOPKI**

Certifikacijski organ bo moral za sklep o zakonitosti in pravilnosti odhodkov (revizijski cilj št. 2) uskladiti:

- kontrolno statistiko z zbirko podatkov plačilne agencije;
- izjavo o upravljanju s povezanimi osnovnimi podatki.

Poleg tega mora preveriti 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.

### **13.1 Kontrolna statistika**

Delo v zvezi s kontrolno statistiko mora zajemati:

- pregled statistike EKJS IAKS v skladu z Uredbo Komisije (EU) št. 809/2014;
- pregled kontrolne statistike za ukrepe za razvoj podeželja in tehnično pomoč v skladu z Uredbo Komisije (EU) št. 809/2014;
- sheme podpore v vinskem sektorju iz členov 46 in 47 Uredbe (EU) št. 1308/2013 v skladu z Uredbo Komisije (EU) št. 809/2014.

Uskladitve morajo zajemati vprašanja, ali:

- je plačilna agencija kontrolno statistiko pravilno zbrala in uskladila s podatki, evidentiranimi v informacijskih sistemih, ter ali je na voljo zadostna revizijska sled. Pozitiven sklep v zvezi s tem se lahko sprejme, če skupno razhajanje med informacijami iz vprašalnika, predloženega službam Komisije, in podatki, vključenimi

v informacijskih sistemih, ne presega 2 % plačanega zneska glede na zbirko podatkov, ter

- informacije v sistemih temeljijo na poročilih o pregledih na terenu, ki so pregledana in ocenjena kot točna. Pozitiven sklep v zvezi s tem se lahko sprejme, če razhajanje med sporočenimi podatki in informacijami, vključenimi v informacijske sisteme, za vzorec zadevnih poročil ne presega 2 % zneska, plačanega v skladu s temi podatki.

Ta analitični postopek lahko temelji na revizijskih postopkih, uporabljenih za oceno sistema notranjih kontrol in preizkušanje podatkov. Dodatno vzorčenje ni potrebno, razen če se certifikacijski organ odloči za to na podlagi svoje strokovne presoje. Ne glede na to je treba transakcijam, za katere je bilo opravljeno preizkušanje podatkov v zvezi z zakonitostjo in pravilnostjo, slediti do kontrolnih podatkov, da lahko certifikacijski organ preveri, ali so bili sporočeni pravilni zneski iz pregledov na kraju samem. Kar zadeva populacije ne-IAKS, poročila o pregledih na terenu, ki jih pregleda certifikacijski organ za revidirano proračunsko leto, morda niso povezana z zadevno kontrolno statistiko/poročila o kontrolah za izjavo o upravljanju. Ne glede na to certifikacijski organ na podlagi dela, ki ga je treba opraviti, kot je opisano zgoraj, pridobi zagotovilo v zvezi z zanesljivostjo kontrolnih podatkov, vključenih v sisteme plačilne agencije. Zato se s temi rezultati opredeli zagotovilo, ki ga je mogoče pridobiti na podlagi kontrolne statistike/poročila o kontroli in stopenj napak, sporočenih v izjavi o upravljanju.

Kontrolna statistika v zvezi z ukrepi EKJS ne-IAKS (nepovezana z revizijskim ciljem št. 2):

- poročati bo treba o kontrolnih pregledih iz člena 80(1) Uredbe (EU) št. 1306/2013 in členov 42 do 47 oddelka 2 poglavja IV Izvedbene uredbe Komisije (EU) št. 908/2014 ter o nadaljnjih ukrepih plačilne agencije v zvezi z rezultati navedenih kontrol.

Pregled mora vključevati ugotovitve (o morebitnih nepravilnostih) posebnega oddelka, ki se sporočijo plačilni agenciji, da se preveri, ali je plačilna agencija sprejela ustrezne nadaljnje ukrepe v zvezi z vsemi sporočenimi primeri, ali pa se zagotovi utemeljitev v primerih, ko se plačilna agencija odloči, da ne bo izvedla izterjave ali sprejela kakršnih koli ukrepov.

### **13.2 Analitični postopki v zvezi z izjavo o upravljanju**

Delo mora zajemati naslednje korake:

- preverjanje, ali so informacije, vključene v izjavo o upravljanju, usklajene z osnovnimi podatki, zbirko podatkov, poročili, sistemom itd.;
- preverjanje, ali so stopnje napak, vključene v Prilogo II k izjavi o upravljanju, usklajene z rezultati, vključenimi v kontrolne podatke;
- preverjanje, ali prilogi III in IV vsebujeta pravilne informacije v zvezi z nadaljnjimi ukrepi in stanjem ugotovitev o skladnosti ter ali sta popolni.

### **13.3 Analitični postopki v zvezi z akcijskimi načrti**

Akcijski načrti, ki so posledica ugotovitev o skladnosti, zaradi katerih se v izjavi o upravljanju GD za kmetijstvo in razvoj podeželja iz letnega poročila o dejavnostih navedejo pridržki, morajo vplivati na načrtovanje revizijskih postopkov certifikacijskega

organa (glej oddelek 12.1). 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.

Za del teh analitičnih postopkov imajo lahko ključno vlogo ustrezni preizkusi sistemov IT.

## 14 KATEGORIZACIJA IN KONSOLIDACIJA NAPAK

### 14.1 Kategorizacija napak

Kar zadeva revizijo zakonitosti in pravilnosti odhodkov (revizijski cilj št. 2), je treba uporabiti naslednjo kategorizacijo napak:

- na podlagi stanja odklona:
  - stanje odklona za stopnjo neskladnosti pomeni **razliko med zneskom, ki ga potrdi plačilna agencija, in zneskom, ki ga potrdi certifikacijski organ** pri ponovnem preverjanju upravnih pregledov in pregledov na kraju samem pred uporabo kazni;
  - drugi ugotovljeni **odkloni**/napake, ki glede na svojo vrsto **ostajajo formalni**, npr. očitne napake prosilca ali formalne napake v postopku plačilne agencije (plačilo je dejansko pravilno glede na znesek, vendar pomeni transakcijo, pri kateri je bila ena ali več kontrol neuspešnih, npr. plačilo ni bilo odobreno na pravilni ravni);
- na podlagi vrste napake:
  - v zvezi s sistemskimi, znanimi in naključnimi napakami glej oddelek 8.1;
- na podlagi revizijskega postopka, pri katerem se ugotovi odklon:
  - „**odkloni pri preizkusih kontrolnih postopkov in preizkušanju skladnosti**“: za razlago števila odklonov in napak, ugotovljenih pri oceni sistema notranjih kontrol, glej oddelek 12. Pri stopnji neskladnosti je treba upoštevati naključne napake, ugotovljene pri preizkušanju z dvojnim namenom;
  - „**stopnja neskladnosti (*incompliance rate* – IRR)**“, **skupna projicirana stopnja neskladnosti pri statističnem ali nestatističnem vzorčenju**: v okviru revizijskega cilja št. 2 za vse transakcije, vključene v preizkušanje podatkov, ne glede na njihov status odobritve in zadevni finančni vpliv, ugotovljen med potrditvijo operacij/odobritve. Namen je oceniti morebitni finančni vpliv napak v primarnih kontrolah upravičenosti v plačilni agenciji (upravnih pregledih in pregledih na kraju samem pred uporabo kazni). Vrednotenje mora temeljiti na znesku odhodkov, ki je bil določen po kontrolah plačilne agencije, vnesen v zbirko podatkov/evidence in plačan (glej Prilogo 5);
  - „**odkloni pri uskladitvi**“: napake, ugotovljene pri uskladitvi/analitičnih postopkih.

### 14.2 Konsolidacija napak

Za sklep certifikacijskega organa v zvezi z revizijskim ciljem št. 2 je njegova najboljša ocena največjega tveganja napak v populaciji vsota skupne napake na podlagi preizkušanja podatkov (zgornja projicirana stopnja neskladnosti + znane napake) in vseh napak, povezanih z zadevnimi podatki iz kontrolne statistike/poročila o kontroli in ugotovljenih zunaj vzorca podatkov, npr. napak, ugotovljenih pri preizkušanju skladnosti (če preizkušanje z dvojnim namenom ni bilo uporabljeno in zato še ni vključeno),

odklonov pri uskladitvi. Od certifikacijskega organa se pričakuje, da bo utemeljil, kako vrednotenje konsolidirane stopnje neskladnosti na ravni populacije vpliva na revizijska mnenja.

Ta konsolidacija se uporabi, kadar se v populaciji ne uporabi stratifikacija ali kadar se uporabi stratifikacija iz točke 1 oddelka 12.2 ter za stratume, ki se preizkušajo s statističnimi metodami.

Če se uporabi stratifikacija iz točke 2 oddelka 12.2 in zlasti v primeru populacije EKJS ne-IAKS se lahko certifikacijski organ odloči, da bo za svoj sklep ocenil skupno projicirano stopnjo neskladnosti na ravni vsakega stratuma.

Če je bilo za večino populacije opravljeno statistično preizkušanje z enim stratumom, iz posebnih razlogov pa sta bila določena en ali dva dodatna stratuma, za katera se je uporabila druga metoda vzorčenja, lahko certifikacijski organ določi konsolidirano skupno stopnjo neskladnosti na ravni populacije tako, da sešteje zgornjo projicirano stopnjo neskladnosti iz statističnega vzorca in skupne projicirane napake (stopnjo neskladnosti) iz drugih vzorcev, če se šteje, da je potrebno vrednotenje največjega tveganja na ravni populacije.

V primeru IAKS je treba stopnjo neskladnosti, ki se določi na podlagi naključnega pregleda na kraju samem, ekstrapolirati na vse odhodke in tako določiti splošno raven tveganja (glej Prilogo 5.1), to pa nato primerjati s pragom pomembnosti.

## **15 SKLEP V ZVEZI Z REVIZIJSKIM CILJEM ŠT. 2**

### **15.1 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 zavrni izdajo mnenja.

Sklep o zakonitosti in pravilnosti odhodkov, za katere je bilo od Komisije zahtevano povračilo, mora temeljiti na:

- oceni postopkov notranjih kontrol za zadevne funkcije plačilne agencije (odobritev plačil);
- rezultatih preizkušanja podatkov (skupna projicirana napaka, stopnja neskladnosti, zgornja meja napake) ter
- konsolidirani stopnji neskladnosti, ki vključuje znane napake in odklone, nastale pri uskladitvi.

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	Zakoničnost in pravilnost odhodkov
Ocena sistema notranjih kontrol na ravni populacije/stratuma za odobritev: delno deluje – deluje – dobro deluje.	a) $PIR < UPI < TM$ b) konsolidirana IRR na ravni populacije $< TM$	Lahko se potrди, največje tveganje za napake je UEL.
	a) $PIR < UPI < TM$ b) konsolidirana IRR na ravni populacije $> TM$	Ni mogoče potrđiti – plačilna agencija mora popraviti napake, največje tveganje za napake pa je konsolidirana IRR na ravni populacije/stratuma.
	a) $PIR < TM < UPI$ b) konsolidirana IRR na ravni populacije $> TM$	Ni mogoče potrđiti – potrebno je dodatno delo (oddelek 12.2), največjega tveganja v tej fazi ni mogoče količinsko opredeliti.
	a) $TM < PIR < UPI$ b) konsolidirana IRR na ravni populacije $> TM$	Ni mogoče potrđiti – plačilna agencija mora popraviti napake, v nasprotnem primeru se lahko poda mnenje s pridržki, največje tveganje je UEL.
Ocena sistema notranjih kontrol na ravni sklada <u>za odobritev</u> : Ne deluje.	<i>eden od zgornjih štirih scenarijev</i>	Ni mogoče potrđiti. Mnenje s pridržki za pomanjkljiv kontrolni postopek (postopke je treba popraviti – revizijski postopek v zvezi s skladnostjo, povezan z vprašanjem zakonitosti in pravilnosti).

Sklep o splošni oceni učinkovitosti sistema notranjih kontrol plačilne agencije je treba oblikovati na podlagi DELA C.

Za potrđitev navedb v izjavi o upravljanju (in kontrolni statistiki) je treba zgornjo projicirano stopnjo neskladnosti (zgornjo mejo napake) iz vzorca v zvezi z zakoničnostjo in pravilnostjo primerjati z ravnijo pomembnosti. Če je stopnja neskladnosti nižja od 2 % zneska odhodkov (glej Prilogo 5.1), se lahko navedbe v izjavi o upravljanju in točnost kontrolne statistike potrđijo.



V zvezi z izjavo o upravljanju lahko certifikacijski organ na podlagi teh rezultatov sklene še:

- ali so navedbe v izjavi o upravljanju pravilno navedene;
- ali stopnje napak v izjavi o upravljanju točno predstavljajo oceno sistema notranjih kontrol plačilne agencije;
- ali sta stanje nadaljnjih ukrepov v zvezi z ugotovitvami o skladnosti in izvajanje akcijskih načrtov pravilno sporočeni.

Poleg tega bodo rezultati podprli tudi potrditev, ki jo mora certifikacijski organ v mnenju zagotoviti za ustrezne ukrepe ali sheme za zmanjšanje stopnje kontrole v skladu s členom 41 Uredbe Komisije (EU) št. 908/2014.

## **16 POSEBNI PREMISLEKI**

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

Certifikacijski organ lahko nekatere revizijske postopke, kot je ponovno preverjanje pregledov na kraju samem, odda v zunanje izvajanje strokovnjakom/strokovnim organom, če imajo ustrezno usposobljenost in strokovno znanje. Če certifikacijski organ najame zunanje izvajalce za del svojih ponovnih preverjanj, 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*.

Da se zagotovi popolnoma nepristranska ocena, certifikacijski organ tega ponovnega preverjanja načeloma ne sme oddati v izvajanje plačilni agenciji. Če pa se certifikacijski organ pri razlagi rezultatov ponovnega preverjanja pregledov na kraju samem v kakršnem koli obsegu zanaša na strokovnjake plačilne agencije, mora upoštevati zahteve iz odstavka 8 MRS 500 *Revizijski dokazi*. 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.

### **16.2 Preverjanje navzkrižne skladnosti**

Certifikacijski organ mora v zvezi z navzkrižno skladnostjo pregledati postopek in zato oceniti kakovost dela, za katero je odgovorna plačilna agencija. Upoštevanje zahtev o navzkrižni skladnosti se lahko preveri z udeležbo pri prvostopenjskih pregledih na kraju samem, ki jih izvede plačilna agencija, in po potrebi z upravnimi pregledi za enote, izbrane za vzorec za preizkušanje podatkov. To preverjanje se lahko dopolni s pregledom analize tveganja v zvezi z navzkrižno skladnostjo, ki jo izvede plačilna agencija. Če se ugotovijo visoka tveganja napak ali odklonov, se lahko certificacijski organ odloči, da bo pregledal zadevne kontrolne postopke plačilne agencije/pooblaščenega organa ali pa da bo povečal vzorec (ki ga zajema preizkušanje podatkov), da bo lahko bolje ocenil finančne napačne navedbe. Ugotovljeni odkloni se ne smejo vključiti v stopnjo napak, izračunano za preizkušanje podatkov. Treba pa jih je vključiti v poročilo.

Če navzkrižno skladnost preverja drug organ, mora certificacijski organ pregledati vsaj poročanje ter komunikacijske tokove med plačilno agencijo in drugim organom in/ali oceniti nadzorno vlogo plačilne agencije ali njeno vlogo spremljanja v zvezi s formalnim ali neformalnim prenosom nalog (po potrebi).

## **17 POTRJENA STOPNJA NAPAK – ZMANJŠANJE STOPNJE KONTROLE**

V skladu s členom 41 Uredbe (EU) št. 908/2014 se države članice lahko odločijo za zmanjšanje minimalne stopnje pregledov na kraju samem v skladu s členom 59(5) Uredbe (EU) št. 1306/2013, če je med drugimi pogoji izpolnjen naslednji:

*„certifikacijski organ je v skladu s členom 9 Uredbe (EU) št. 1306/2013 podal mnenje, v katerem potrjuje, da sistem notranjih kontrol deluje pravilno in da je stopnja napak za zadevno populacijo pod pragom pomembnosti v višini 2,0 % za vsaj dve zaporedni proračunski leti pred letom, v katerem naj bi se zmanjšana stopnja kontrole uporabila“.*

V skladu s členom 41(a) Uredbe (EU) št. 908/2014 mora imeti certificacijski organ možnost, da poda mnenje o stopnji napak za zadevno populacijo, tj. posebno shemo/ukrep, npr. shemo osnovnega plačila, shemo enotnega plačila na površino, prerazporeditveno plačilo in shemo za male kmete v okviru EKJS IAKS ter kmetijsko-okoljsko-podnebne ukrepe in ekološko kmetovanje v okviru EKSRP IAKS. To pomeni, da je treba na ravni vsake od teh shem/ukrepov opraviti zadostno preizkušanje (podatkov).

V primeru metode statističnega vzorčenja mora najmanjša velikost vzorca za zgornje sheme/ukrepe znašati **25** transakcij na shemo ali ukrep. Če se uporabi metoda nestatističnega vzorčenja, se najmanjša velikost vzorca določi na podlagi te metode za posebno shemo ali ukrep (glej Prilogo 2).

Pri preostalih ukrepih v okviru EKSRP IAKS mora certificacijski organ preizkusiti najmanj **25** transakcij iz naključnih pregledov na kraju samem, ki jih je izvedla plačilna agencija, in zagotoviti, da je vzorec reprezentativen za populacijo pregledov na kraju samem plačilne agencije. Pri ukrepih v okviru EKSRP ne-IAKS mora certificacijski organ preizkusiti najmanj **50** transakcij iz vseh pregledov na kraju samem za navedeno populacijo, ki jih je izvedla plačilna agencija, in zagotoviti, da je vzorec reprezentativen za populacijo pregledov na kraju samem plačilne agencije. Če se uporabi metoda nestatističnega vzorčenja, se najmanjša velikost vzorca določi na podlagi te metode za populacijo/stratum (glej Prilogo 2).

Za posamezne sheme/ukrepe ali posebno populacijo/stratum je treba zagotoviti ločeno vrednotenje napak na podlagi izbrane metode vzorčenja (glej Prilogo 5.1 – *IRR\_IAKS\_člen 41*). To stopnjo napak je treba dodati stopnji napak, ki jo plačilna agencija sporoči za posamezno shemo/ukrep, da se ugotovi, ali presega dvo odstotni prag.

V primeru EKSRP ne-IAKS in EKSRP IAKS, razen kmetijsko-okoljskih ukrepov in ekološkega kmetovanja, mora certifikacijski organ imeti ločeno vrednotenje za vzorec, ki se preizkusi za zmanjšanje stopnje kontrole. To stopnjo neskladnosti je treba dodati stopnji napak, ki jo plačilna agencija sporoči za posamezno populacijo/stratum.

Poleg tega se certifikacijskemu organu svetuje, da upošteva stopnjo neskladnosti, ki izhaja iz preizkušanja zakonitosti in pravilnosti za posamezno populacijo, zlasti če presega 2 %. Certifikacijski organ mora v tem primeru pojasniti, zakaj meni, da je certificiranje stopnje napak, nižje od 2 %, za namene zmanjšanja stopnje kontrole še vedno možno.

Zahteve za poročanje glede tega so vključene v Smernico št. 3 in delovni dokument Ares(2017)4566667 – 19. september 2017.

**DEL C**

## 18 UPOŠTEVANJE SKLEPOV V REVIZIJSKEM MNENJU

Certifikacijski organ na podlagi sklepov, sprejetih v skladu z oddelkom 9 v zvezi z revizijskim ciljem št. 1, in sklepov, sprejetih v skladu z oddelkom 15 v zvezi z revizijskim ciljem št. 2, sprejme sklep o naslednjih elementih mnenja:

na podlagi oddelka 9 – revizijski cilj št. 1:

- o popolnosti, točnosti in resničnosti letnih obračunov;

na podlagi oddelka 15 – revizijski cilj št. 2:

- o zakonitosti in pravilnosti odhodkov, za katere je bilo od Komisije zahtevano povračilo;
- o navedbah v izjavi o upravljanju;
- o shemah, ukrepih za zmanjšanje stopnje kontrole v skladu s členom 41 Uredbe (EU) št. 908/2014.

V zvezi z oceno sistema notranjih kontrol mora certifikacijski organ združiti rezultate revizije v okviru revizijskih ciljev št. 1 in 2.

Tudi če certifikacijski organ za načrtovanje preizkušanja podatkov uporabi oceno zagotovila za sistem v zvezi s posebnim stratumom (skupino ukrepov ali ukrepom/shemo), mora imeti možnost, da sprejme sklep o zagotovitvi za sistem na ravni vsake populacije v okviru revizijskega cilja št. 2: EKJS IAKS, EKJS ne-IAKS, EKSRP IAKS in EKSRP ne-IAKS. Poleg tega mora certifikacijski organ upoštevati oceno kontrolnih postopkov v okviru revizijskega cilja št. 1 in zagotoviti povzetek ocene v skladu s primerom, predstavljenim v nadaljevanju:

<b>Populacija</b>	<b>EKJS IAKS</b>	<b>EKJS ne-IAKS</b>	<b>EKSRP IAKS</b>	<b>EKSRP ne-IAKS</b>
<b>Kontrolni postopek</b>				
<b>Odobritev plačila – upravni pregledi</b>	Dobro deluje.	Delno deluje.	Deluje.	Deluje.
<b>Odobritev plačila – pregledi na kraju samem</b>	Delno deluje.	Ne deluje.	Deluje.	Delno deluje.
<b>Izvršitev plačila</b>	Dobro deluje.	Dobro deluje.	Deluje.	Dobro deluje.
<b>Obračunavanje plačil</b>	Dobro deluje.	Dobro deluje.	Ugotovljena ni nobena napaka.	Deluje.
<b>Upravljanje</b>	Delno deluje.	Delno deluje.	Delno deluje.	Delno deluje.

<b>nepravilnosti in dolgov</b>				
------------------------------------	--	--	--	--

Za kontrolne postopke plačilne agencije v zvezi s plačili, obračunavanjem in upravljanjem dolgov se ocena, določena na ravni sklada, uporablja za obe populaciji (IAKS, ne-IAKS), kot je določeno v okviru revizijskega cilja št. 2.

Enotne združene stopnje zanesljivosti na populacijo (dobro deluje, deluje itd.) ni treba zagotoviti. Vendar mora certifikacijski organ v sklepu v mnenju oceniti pomen najnižje stopnje zanesljivosti (npr. če kontrola ne deluje učinkovito) in vpliv, ki ga lahko ima na splošno raven uspešnosti sistema notranjih kontrol plačilne agencije. Tudi ta sklep je treba podpreti z rezultati preizkušanja podatkov.

Certifikacijski organ lahko na podlagi navedenega primera in ob upoštevanju ocene v smislu pomena in vpliva, kot je navedeno zgoraj, sklene, da sistem notranjih kontrol plačilne agencije deluje, pripombe in priporočila v zvezi s pregledi na kraju samem v okviru EKJS ne-IAKS pa poda v obliki poudarkov.

## **19 UPORABA IN RAZLAGA REVIZIJSKIH SKLEPOV V ZVEZI Z REVIZIJSKIM CILJEM ŠT. 1**

Kot je navedeno v oddelku 3, je treba s certifikacijskim delom v okviru revizijskega cilja št. 1 priskrbeti zagotovilo za odločitev o finančni potrditvi obračunov. Rezultati iz poročila in mnenja certifikacijskega organa se bodo uporabili pri odločitvi o finančni potrditvi obračunov. Ta bo temeljila na istih načelih kot doslej. V zvezi s tem se je treba sklicevati na oddelek 10 Smernice Komisije o izračunu finančnih popravkov in Prilogo 5 k tej smernici.

Poudariti je treba, da lahko plačilna agencija v primeru, da se pri certifikacijski reviziji ugotovijo bistveni odkloni/napake pri preizkušanju podatkov, pred predložitvijo obračunov zmanjša vpliv teh napak. Popravki (npr. odbitki v letni izjavi) se lahko upoštevajo, ko se sprejme odločitev o finančni potrditvi obračunov. Če pa se odkrijejo sistemske slabosti, morajo popravni ukrepi zajemati dolgoročne posebne naloge v zvezi s popraviljanjem kontrolnih postopkov. Plačilna agencija lahko začne izvajati te popravne ukrepe, o tem pa lahko poroča certifikacijski organ v poročilu ali plačilna agencija v izjavi o upravljanju. Vpliv teh popravnih ukrepov se lahko oceni samo v naslednjih certifikacijskih dejavnostih.

## **20 UPORABA IN RAZLAGA REVIZIJSKEGA SKLEPA V ZVEZI Z REVIZIJSKIM CILJEM ŠT. 2**

Kot je navedeno v oddelku 3, je treba z revizijskim delom v okviru revizijskega cilja št. 2 priskrbeti zagotovilo o zakonitosti in pravilnosti odhodkov, ki se uporablja pri izračunu preostalega tveganja, ki ga opravi GD za kmetijstvo in razvoj podeželja. Rezultate iz poročila in mnenja certifikacijskega organa bo GD za kmetijstvo in razvoj podeželja uporabil pri pripravi letnega poročila o dejavnostih. Če se šteje, da je delo certifikacijskega organa v zvezi z zakonitostjo in pravilnostjo zanesljivo, se lahko rezultat certifikacijskega organa pri izračunu tveganja napak uporabi pri izračunu napake GD za kmetijstvo in razvoj podeželja, kot je navedeno tudi v oddelku 15. Kot je navedeno v preglednici iz oddelka 3.4, se lahko v zadnjenavedenem primeru delo GD za kmetijstvo in razvoj podeželja (npr. revizijski postopki v zvezi s skladnostjo) nadomesti z

delom certifikacijskega organa v smeri enotnega revizijskega pristopa. Alternativno se lahko zgornja projicirana stopnja neskladnosti uporabi kot osnova za začetek postopkov potrditve skladnosti. Za več podrobnosti o obravnavanju izračuna tveganja napak, ki ga opravi certifikacijski organ, glej Prilogo 7 k tej smernici.