|  |  |
| --- | --- |
| logo_ec_17_colors_300dpi | EURÓPSKA KOMISIA  GENERÁLNE RIADITEĽSTVO PRE POĽNOHOSPODÁRSTVO A ROZVOJ VIDIEKA    Riaditeľstvo H. Vierohodnosť a audit  **H.5 Vierohodnosť a finančný audit** |

V Bruseli 19. júla 2017

Usmernenie č. 2

**USMERNENIE K ROČNÉMU CERTIFIKAČNÉMU AUDITU VÝDAVKOV EPZF/EPFRV**

**Rozpočtový rok 2018**

[NA RIEŠENIE POŽIADAVIEK PRE CERTIFIKAČNÉ ORGÁNY V SÚLADE S ČLÁNKOM 9 NARIADENIA (EÚ) Č. 1306/2013 O FINANCOVANÍ, RIADENÍ A MONITOROVANÍ SPOLOČNEJ POĽNOHOSPODÁRSKEJ POLITIKY]

**OBSAH**

1. Účel 7

2. Model uistenia a právny kontext 8

2.1. Model uistenia 8

2.2. Právny kontext 9

3. Ciele auditu 11

3.1. Prvý cieľ auditu 11

3.2. Rozsah auditu pre prvý cieľ auditu 11

3.3. Druhý cieľ auditu 12

3.4. Rozsah auditu pre druhý cieľ auditu 13

4. Model audítorského rizika a audítorské postupy 15

4.1. Model audítorského rizika 15

4.2. Stupne uistenia v prípade audítorských postupov 17

4.3. Používanie audítorských dôkazov získaných v predchádzajúcich auditoch a od iných audítorov 18

4.4. Audítorský prístup – reakcia certifikačného orgánu na posudzované riziká a získavanie uistenia 18

ČASŤ A 22

4.5. Audítorské postupy 23

 Definícia modelu audítorského rizika a stupňov uistenia 23

 Posúdenie systému vnútornej kontroly 24

 Testovanie vecnej správnosti 24

 Zosúhlasenia 25

 Výklad chýb, výsledky 25

 Sformulovanie stanoviska 26

5. Posúdenie systému vnútornej kontroly 26

5.1. Posúdenie kontrolného prostredia na získanie uistenia o fungovaní systému 28

5.2. Preskúmanie kontrolných postupov 29

*5.2.1. Preskúmanie všeobecných kontrol IT* 30

*5.2.2. Preskúmanie kontrol aplikácií IT* 30

5.3. Testovanie súladu (testovanie kontroly) 32

5.4. Výsledky posúdenia systému vnútornej kontroly 37

6. Testovanie vecnej správnosti 38

6.1. Cieľ testovania vecnej správnosti 38

6.2. Všeobecné koncepcie 39

7. Zosúhlasenia – analytické postupy 44

7.1. Všeobecné analytické postupy 44

7.2. Omeškané platby 45

7.3. Dodržiavanie finančných stropov 45

7.4. Dodržiavanie ukazovateľov intenzity pomoci 45

7.5. Dodatočné výdavky nahlásené iba v ročnom výkaze 45

8. Kategorizácia a konsolidácia chýb 45

8.1. Kategorizácia chýb 45

8.2. Konsolidácia chýb 47

9. Záver, pokiaľ ide o prvý cieľ auditu 47

ČASŤ B 50

10. Model audítorského rizika a audítorské postupy 51

10.1. Audítorské postupy 51

 Vymedzenie modelu audítorského rizika a stupňov uistenia 52

 Posúdenie systému vnútornej kontroly 53

 Testovanie vecnej správnosti 54

 Zosúhlasenia 55

 Výklad chýb, výsledky 56

 Sformulovanie stanoviska 56

11. Posúdenie systému vnútornej kontroly 57

11.1. Posúdenie kontrolného prostredia na účely určenia uistenia o fungovaní systému 58

11.2. Preskúmanie kontrolných postupov 59

*11.2.1. Preskúmanie všeobecných kontrol IT* 61

*11.2.2. Preskúmanie kontrol aplikácií IT* 61

11.3. Testovanie súladu (testovanie kontroly) 63

11.4. Výsledky posúdenia systému vnútornej kontroly 66

12. Testovanie vecnej správnosti 67

12.1. Cieľ testovania vecnej správnosti 67

12.2. Všeobecné koncepcie 68

13. Zosúhlasenia – analytické postupy 76

13.1. Kontrolné štatistiky 76

13.2. Analytické postupy v súvislosti s vyhláseniami hospodáriaceho subjektu 78

13.3. Analytické postupy v súvislosti s akčnými plánmi 78

14. Kategorizácia a konsolidácia chýb 78

14.1. Kategorizácia chýb 78

14.2. Konsolidácia chýb 79

15. Záver, pokiaľ ide o druhý cieľ auditu 80

15.1. Hodnotenie dostatočnosti a náležitosti audítorských dôkazov 80

16. Osobitné úvahy 82

16.1. Použitie prác vykonaných inými audítormi/odbornými orgánmi 82

16.2. Overovanie krížového plnenia 83

17. Potvrdená miera chybovosti – zníženie miery kontrol 83

ČASŤ C 85

18. Zapracovanie záverov do stanoviska audítora 86

19. Použitie a výklad záverov auditu, pokiaľ ide o prvý cieľ auditu 87

20. Použitie a výklad záverov auditu, pokiaľ ide o druhý cieľ auditu 87

**Zoznam príloh**

**Príloha 1:** **Vývojový diagram: plánovanie audítorských postupov pre prvý cieľ auditu a druhý cieľ auditu**

**Príloha 2:**  **Testovanie vecnej správnosti – metódy výberu vzorky**

**Príloha 3:** **Hlavné kritériá oprávnenosti podľa súboru**

**Príloha 4: Akreditačná matica**

**Príloha 5: Hodnotenie chýb**

**Príloha 6:** **Finančné schvaľovanie účtovných závierok – použitie výsledkov certifikačných orgánov**

**Príloha 7:** **Použitie výsledkov certifikačného orgánu na druhý cieľ**

**Použité skratky:**

CO: certifikačný orgán

CR: kontrolné riziko

CST: kontrolná štatistika

DR: detekčné riziko

EK: Európska komisia

ECA: Európsky dvor audítorov

EÚ: Európska únia

GSAA: geopriestorová žiadosť o pomoc

IACS: integrovaný administratívny a kontrolný systém

SVK: systém vnútornej kontroly

IR: inherentné riziko

LPIS: systém identifikácie poľnohospodárskych pozemkov

MCS: systém riadenia a kontroly [v zmysle článku 1 nariadenia (EÚ) č. 1306/2013 a vykonávacieho nariadenia Komisie (EÚ) č. 908/2014]

MD: vyhlásenie hospodáriaceho subjektu

ČŠ: členský štát

MUS: výber podľa hodnoty peňažnej jednotky

OTSC kontrola na mieste

PA: platobná agentúra

RV: rozvoj vidieka

# Účel

Cieľom tohto dokumentu je poskytnúť certifikačným orgánom (CO) usmernenie k stanovovaniu stratégie auditu v rámci ich úlohy zhromažďovať dostatočné a náležité audítorské dôkazy na vydanie stanoviska audítora. Podľa článku 9 nariadenia (EÚ) č. 1306/2013 sa má stanovisko audítora vyhotoviť v súlade s medzinárodne prijatými audítorskými štandardmi a mala by sa v ňom posudzovať úplnosť, presnosť a vecná správnosť ročnej účtovnej závierky akreditovanej platobnej agentúry (PA), riadne fungovanie jej systému vnútornej kontroly a zákonnosť a správnosť výdavkov, v prípade ktorých sa od Komisie žiada úhrada. V stanovisku sa uvedie aj to, či pri preskúmaní vznikli pochybnosti o tvrdeniach uvedených vo vyhlásení hospodáriaceho subjektu.

Uvedené stanovisko treba priložiť k súboru dokumentov, ktoré Komisii predloží zodpovedný pracovník platobnej agentúry do 15. februára roka nasledujúceho po skončení príslušného rozpočtového roka. Medzi tieto dokumenty patria ročná účtovná závierka, vyhlásenie hospodáriaceho subjektu a ročný súhrn záverečných audítorských správ a vykonaných kontrol vrátane analýzy povahy a rozsahu chýb a zistených systémových nedostatkov, ako aj prijatých alebo plánovaných nápravných opatrení [článok 7 ods. 3 písm. a) až c) nariadenia (EÚ) č. 1306/2013].

V tomto usmernení sa opisuje navrhovaná audítorská metodika, ktorou sa certifikačný orgán má riadiť, aby mohol vydať stanovisko, ako sa uvádza vyššie. V navrhovanej metodike sú vymedzené dva ciele auditu a je v nej predstavený audítorský prístup, ktorý je potrebné dodržať v prípade každého fondu:

* Prvý cieľ auditu: audit ročných účtovných závierok,
* Druhý cieľ auditu: audit zákonnosti a správnosti výdavkov.

V usmernení sa ďalej uvádza, ako by sa mali interpretovať výsledky a kedy môžu byť na základe výsledkov auditu potrebné ďalšie práce, aby certifikačný orgán mohol dospieť k záveru o finančných a reziduálnych rizikách na úrovni fondu alebo relevantnej úrovni, pokiaľ ide o systém vnútornej kontroly, zákonnosť a správnosť transakcií, ročnú účtovnú závierku a s tým súvisiace vyhlásenia hospodáriaceho subjektu predložené platobnou agentúrou v danom finančnom kontexte.

V **ČASTI A** sa uvádzajú usmernenia k auditu ročných účtovných závierok.

V **ČASTI B** sa vysvetľuje, čo treba urobiť vo vzťahu k auditu zákonnosti a správnosti výdavkov, v prípade ktorých sa od Komisie žiada úhrada.

ČASŤ A sa zaoberá skúmaním a ČASŤ B posudzovaním systému vnútornej kontroly.

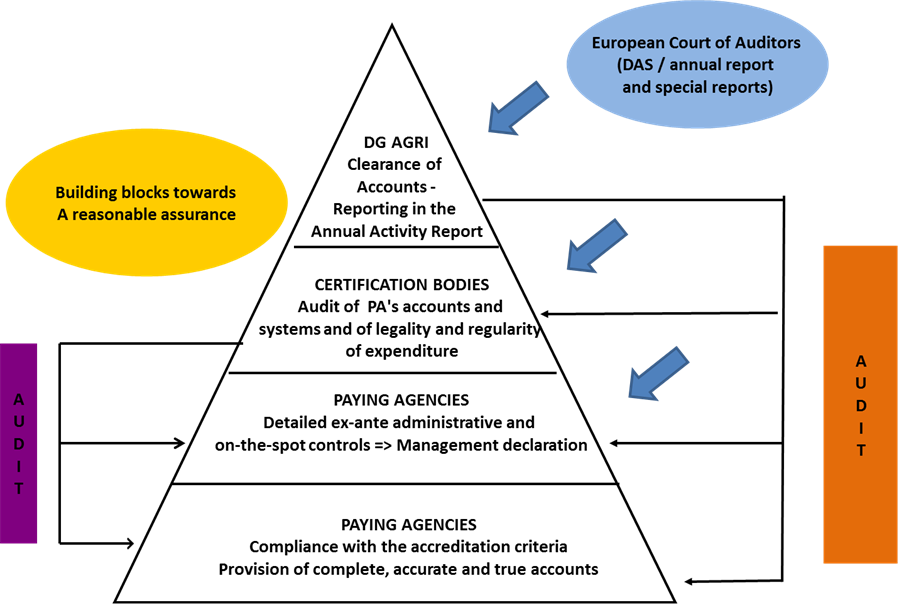
V **ČASTI C** sa vymedzuje metodika zhromažďovania výsledkov auditu na účely stanoviska audítora a ďalej sa v nej opisujú spôsoby výkladu a použitia výsledkov auditu.

Toto usmernenie sa bude pravidelne revidovať a aktualizovať vzhľadom na získané skúsenosti.

# Model uistenia a právny kontext

## 2.1. Model uistenia

Uistenie je objektívne preskúmanie dôkazov na účely posúdenia účinnosti procesov riadenia rizík, kontroly a správy. Až 99 % výdavkov SPP sa vypláca v rámci systému zdieľaného hospodárenia s členskými štátmi. Uistenie GR AGRI, ktoré sa uvádza vo vyhlásení o uistení vo výročnej správe o činnosti, je postavené na týchto základných prvkoch, pokiaľ ide o výdavky vynaložené na základe zdieľaného hospodárenia:



1. V širšom zmysle musia členské štáty zriadiť systém riadenia a kontroly SPP v rámci systému zdieľaného hospodárenia fondov. Platobné agentúry musia konkrétne zriadiť systém vnútornej kontroly, ktorý bude v súlade s akreditačnými kritériami [článok 1 a príloha 1 delegovaného nariadenia Komisie (EÚ) č. 907/2014], a musia zabezpečiť úplnosť, presnosť a vecnú správnosť ročných účtovných závierok [článok 29 vykonávacieho nariadenia Komisie (EÚ) č. 908/2014].
2. V rámci systému riadenia a kontroly SPP, a teda aj samotného systému vnútornej kontroly, musia platobné agentúry vždy ešte pred úhradou vykonať podrobné administratívne kontroly a kontroly na mieste (podľa právnych predpisov odvetvia). Výsledky týchto kontrol sa uvedú do vyhlásenia hospodáriaceho subjektu [článok 3 prílohy 1 k nariadeniu (EÚ) č. 908/2014].
3. Certifikačné orgány budú musieť vykonať audit na predchádzajúcich dvoch prvkoch a poskytnúť stanovisko v súlade s článkom 9 nariadenia (EÚ) č. 1306/2013 na základe stratégie auditu, ktorú majú vypracovať v súlade s týmto dokumentom. Stratégia auditu sa tak považuje za základný prvok celkového modelu uistenia.
4. GR AGRI musí zohľadniť predchádzajúce tri prvky, t. j. stanovisko audítora certifikačného orgánu, vlastný postup schvaľovania účtovných závierok a správy externých audítorov (ECA) s cieľom získať uistenie, pokiaľ ide o vyplatené výdavky, a musí stanoviť riziko chýb.

Cieľom uvedeného audítorského systému je teda zabezpečiť celkové uistenie o spoľahlivosti systému vnútornej kontroly, a teda aj o riziku chýb.

Preto je model uistenia, ktorý uplatňujú certifikačné orgány, postavený na trojvrstvovom systéme, ktorý sa zohľadňuje v nariadení o rozpočtových pravidlách (článok 59 ods. 4 a 5), ako aj v stanovisku audítora, ktorý majú vystaviť certifikačné orgány v súlade s článkom 9 nariadenia (EÚ) č. 1306/2013:

* o úplnosti, presnosti a vecnej správnosti ročnej účtovnej závierky platobnej agentúry,
* o riadnom fungovaní jej systému vnútornej kontroly,
* o zákonnosti a správnosti výdavkov, v prípade ktorých sa od Komisie žiada úhrada.

Model uistenia, ktorý uplatňujú certifikačné orgány, je založený na stupni uistenia získanom z testovania vnútornej kontroly (vrátane testovania súladu a posúdenia zavedených procesov/postupov) a z testovania vecnej správnosti viacerých spisov s cieľom overiť zákonnosť a správnosť transakcie počas celého cyklu až do schválenia platby.

Tento model by mal certifikačnému orgánu umožniť:

* posúdiť systém vnútornej kontroly a dospieť k záveru vzhľadom na súlad s akreditačnými kritériami,
* posúdiť zákonnosť a správnosť výdavkov vyplývajúcich z potvrdenia miery chybovosti vykázanej v kontrolných štatistikách a/alebo vo vyhlásení hospodáriaceho subjektu a vyjadriť k tomu stanovisko,
* vyjadriť stanovisko k spoľahlivosti ročných účtovných závierok, ktoré sa zakladajú na výkazoch výdavkov poskytnutých Komisii.

## 2.2. Právny kontext

Nižšie sa uvádza prehľad právnych predpisov, ktorými sa riadi finančné schvaľovanie účtovných závierok, predkladanie správ o hospodárení a súvisiace certifikačné postupy:

Platobné agentúry (PA)

Podľa ustanovení článku 53 nariadenia (EÚ) č. 1306/2013 musí byť schvaľovanie účtovných uzávierok akreditovaných platobných agentúr založené na informáciách predložených v súlade s článkom 102 ods. 1 písm. c) toho istého nariadenia.

Platobná agentúra by mala poskytnúť Komisii tieto dokumenty k ročným výdavkom v rámci EPZF a EPFRV a súvisiacim vykonaným transakciám a zavedenému systému vnútornej kontroly:

* ročné účtovné závierky podľa článku 29 nariadenia (EÚ) č. 908/2014,
* vyhlásenie hospodáriaceho subjektu podľa článku 3, prílohy 1 k nariadeniu (EÚ) č. 908/2014 vrátane ročného zhrnutia výsledkov všetkých dostupných auditov a kontrol vykonaných v súlade s harmonogramom a podrobnými ustanoveniami stanovenými v osobitných pravidlách pre daný sektor podľa článku 102 ods. 1 písm. c) bod iv) nariadenia (EÚ) č. 1306/2013.

V súvislosti s vyhlásením hospodáriaceho subjektu musia platobné agentúry predložiť aj kontrolné údaje a štatistiky podľa vykonávacieho nariadenia Komisie (EÚ) č. 809/2014 a ďalších príslušných odvetvových nariadení.

*Usmernenia/oznámenie Výboru pre poľnohospodárske fondy:*

* usmernenie č. 1 o akreditácii,
* usmernenie č. 4 o vyhlásení hospodáriaceho subjektu,
* usmernenie č. 5 o nezrovnalostiach,
* výročná poznámka k informáciám, ktoré sa majú predložiť vo vzťahu k ročným účtovným závierkam.

Certifikačné orgány

Pravidlá týkajúce sa úloh certifikačných orgánov vrátane kontrol, stanoviska a správ, ktoré tieto orgány majú vypracovať, sú spolu so sprievodnými dokumentmi stanovené v článku 9 nariadenia (EÚ) č. 1306/2013 a článkov 5 až 7 nariadenia (EÚ) č. 908/2014. Certifikačné orgány vykonajú certifikačný audit a na jeho základe pripravia certifikačnú správu a stanovisko.

*Príslušné usmernenia:*

* usmernenie č. 2 o stratégii auditu,
* usmernenie č. 3 o požiadavkách na podávanie správ certifikačných orgánov.

**Toto usmernenie sa celkovo zaoberá požiadavkami článku 9 nariadenia (EÚ) č. 1306/2013 v spojení s požiadavkami článku 59 ods. 4 a 5 nariadenia (EÚ) č. 966/2012 (nariadenie o rozpočtových pravidlách).**

# Ciele auditu

## 3.1. Prvý cieľ auditu

Ciele auditu sú definované v opísanom modeli uistenia. Certifikačné orgány musia potvrdiť, že:

* **účty, ktoré sa majú poskytnúť Komisii, sú pravdivé, úplné a presné,**
* výdavky, v prípade ktorých sa žiada úhrada, sú zákonné a správne a že
* **postupy vnútornej kontroly sa uplatnili uspokojivo.**

V stanovisku certifikačného orgánu sa uvedie aj to, či pri preskúmaní vznikli pochybnosti o tvrdeniach uvedených vo vyhlásení hospodáriaceho subjektu.

**Účelom prvého cieľa auditu je získať uistenie o rozhodnutí o finančnom schválení účtovných závierok prostredníctvom auditu ročných účtovných závierok a kontrolných postupov.**

V **ČASTI A tohto usmernenia** sa uvádzajú podklady pre audit zameraný na prvý cieľ auditu.

V dôsledku uplatnenia tohto audítorského prístupu budú môcť certifikačné orgány poskytnúť stanovisko k:

1. účinnosti systému vnútornej kontroly a/alebo systému riadenia a kontroly platobných agentúr (pokiaľ ide o príslušné kontrolné postupy: vykonanie platby, zaúčtovanie platby, riadenie nezrovnalostí a pohľadávok),
2. úplnosti, presnosti a vecnej správnosti ročnej účtovnej závierky (vzhľadom na výsledky testovania vecnej správnosti a zosúhlasenie účtov).

Certifikačný orgán by mal vypracovať správu o svojich zisteniach a výsledok zohľadniť vo svojom stanovisku. Správa a stanovisko by mali byť vo formáte uvedenom v usmernení č. 3 o požiadavkách na podávanie správ.

## 3.2. Rozsah auditu pre prvý cieľ auditu

Audit vykonávaný v rámci prvého cieľa auditu je zameraný na ročné účtovné závierky. Tak budú do tohto cieľa auditu patriť tieto kontrolné postupy v prípade operačných transakcií: vykonávanie platieb, účtovanie platieb a v prípade iných ako operačných transakcií: riadenie nezrovnalostí a pohľadávok vrátane započítavania a účtovania vymožených súm, zosúhlasenia a zostavenia výkazov vykonané na platbách a iných ako operačných transakciách uskutočnených v rámci rozpočtového roka.

V tabuľke nižšie sa uvádza prehľad cieľov auditu, audítorského prístupu a výsledkov auditu použitých v rámci postupov uistenia GR AGRI a týkajúcich sa audítorskej práce opísanej v ČASTI A a ČASTI B usmernenia.

## 3.3. Druhý cieľ auditu

Ciele auditu sú definované v opísanom modeli uistenia. Certifikačné orgány musia potvrdiť, že:

* účty, ktoré sa majú poskytnúť Komisii, sú pravdivé, úplné a presné,
* **výdavky, v prípade ktorých sa žiada úhrada, sú zákonné a správne a**
* **postupy vnútornej kontroly sa uplatnili uspokojivo.**

**V stanovisku certifikačného orgánu sa uvedie aj to, či pri preskúmaní vznikli pochybnosti o tvrdeniach uvedených vo vyhlásení hospodáriaceho subjektu.**

**Účelom druhého cieľa auditu je získať uistenie o zákonnosti a správnosti výdavkov, v prípade ktorých sa od Komisie žiada úhrada. Tá sa má dosiahnuť pomocou auditu zákonnosti a správnosti výdavkov a kontrolných postupov. V rámci auditu zákonnosti a správnosti by sa okrem toho mali potvrdiť tvrdenia uvedené vo vyhlásení hospodáriaceho subjektu, ktoré predstavuje vykázané riziko chýb (reziduálne riziko).**

V **ČASTI B tohto usmernenia** sa uvádzajú podklady pre audit zameraný na druhý cieľ auditu.

V dôsledku uplatnenia tohto audítorského prístupu budú môcť certifikačné orgány poskytnúť stanovisko k:

1. účinnosti systému vnútornej kontroly a/alebo systému riadenia a kontroly platobných agentúr (pokiaľ ide o príslušné kontrolné postupy: schválenie platieb),
2. zákonnosti a správnosti výdavkov, v prípade ktorých sa od Komisie žiada úhrada,
3. tvrdeniam vedúceho platobnej agentúry, ktoré sa uvádzajú vo vyhlásení hospodáriaceho subjektu,
4. potvrdeniu vo vzťahu k opatreniam/režimom, v prípade ktorých platobná agentúra zamýšľa znížiť mieru kontrol podľa článku 41 nariadenia (EÚ) č. 908/2014 (ak sa uplatňuje).

Certifikačný orgán by mal vypracovať správu o svojich zisteniach a výsledok zohľadniť vo svojom stanovisku. Správa a stanovisko by mali byť vo formáte uvedenom v usmernení č. 3 o požiadavkách na podávanie správ.

## 3.4. Rozsah auditu pre druhý cieľ auditu

Audit vykonávaný v rámci druhého cieľa auditu v prípade súborov IACS sa bude zakladať na odhadovaných platbách[[1]](#footnote-2), ale samotný výber vzorky sa uskutoční podľa žiadaných súm. V prípade súborov mimo IACS budú základom pre druhý cieľ auditu nahlásené alebo odhadované výdavky[[2]](#footnote-3) v rozpočtovom roku, ale ak to bude certifikačný orgán považovať za vhodné, samotný výber vzorky sa môže uskutočniť aj podľa žiadaných súm. Keďže v prípade súborov mimo IACS v rámci EPFRV nie sú stanovené žiadne lehoty, výber vzorky by sa mohol zakladať na skutočných platbách. Audítorská práca vykonaná v rozsahu druhého cieľa auditu sa týka kontrolných údajov platobnej agentúry a jej správ o kontrole v prípade určitých opatrení, ktoré nie sú vykázané v kontrolných štatistikách. Do rozsahu auditu by mali byť zahrnuté všetky kontrolné postupy (administratívne kontroly a kontroly na mieste, zosúhlasovanie a zostavovanie vyhlásení hospodáriaceho subjektu) vykonané na účely schválenia platby za transakcie vykázané v kontrolných štatistikách/správach o kontrole.

V tabuľke ďalej sa uvádza prehľad cieľov auditu, audítorského prístupu a výsledkov auditu použitých v rámci postupov uistenia GR AGRI, pokiaľ ide o ČASŤ A a ČASŤ B usmernenia.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Ciele auditu** | **Audítorský prístup** | **Výsledky auditov** | **Použitie GR AGRI** |
| ***Prvý cieľ auditu***  Vyjadriť stanovisko k:   * riadnemu fungovaniu zavedených systémov kontroly (súladu s akreditačnými kritériami – vykonaniu platby, zaúčtovaniu platby, zaevidovaniu pohľadávok), * úplnosti, presnosti a vecnej správnosti ročnej účtovnej závierky. | Hlavné audítorské postupy:   * preskúmanie systému vnútornej kontroly (testovanie postupov, testovanie súladu), * testovanie vecnej správnosti: * overenie vykonania a zaúčtovania platby; * nezrovnalosti, pohľadávky; * preskúmanie zosúhlasenia: * finančné zosúhlasenie. | 1. Meranie účinnosti systému vnútornej kontroly platobnej agentúry: **klasifikácia príslušných kontrolných postupov** na základe:  * preskúmania systému vnútornej kontroly; * výsledkov testovania vecnej správnosti: **chybovosti;**  1. **Stanovisko audítora** o úplnosti, presnosti a vecnej správnosti ročnej účtovnej závierky na základe finančného zosúhlasenia a písm. a). | Po overení stanoviska certifikačného orgánu posúdením jeho správy sa výsledky auditu zohľadnia v postupe **finančného schvaľovania účtovných závierok**.  Na základe týchto výsledkov možno začať **audit súladu**, pokiaľ ide o platobnú/účtovnú funkciu platobnej agentúry a jej funkciu riadenia pohľadávok, ak by sa to považovalo za potrebné. |
| ***Druhý cieľ auditu***  Vyjadriť stanovisko k:   * riadnemu fungovaniu zavedených systémov kontroly (súladu s akreditačnými kritériami), * zákonnosti a správnosti výdavkov nahlásených fondu, * tvrdeniam uvedeným vo vyhlásení hospodáriaceho subjektu, * systému konkrétnych opatrení/režimov, pokiaľ ide o zníženie miery kontrol (ak sa uplatňuje). | Hlavné audítorské postupy:   * preskúmanie systému vnútornej kontroly (testovanie postupov, testovanie súladu), * testovanie vecnej správnosti: * overenie schválenia platieb (administratívne kontroly a kontroly na mieste); * preskúmanie správ o hospodárení: * kontrolné štatistiky, iné správy o kontrole; * akčné plány; * vyhlásenie hospodáriaceho subjektu. | 1. Meranie účinnosti systému vnútornej kontroly platobnej agentúry: klasifikácia príslušných kontrolných postupov na základe:  * preskúmania systému vnútornej kontroly; * výsledkov testovania vecnej správnosti: **miery nesúladu;**  1. **Stanovisko audítora** k zákonnosti a správnosti výdavkov nahlásených fondu na základe písm. a); 2. **Záporné stanovisko** k tvrdeniam uvedeným vo vyhlásení hospodáriaceho subjektu na základe písm. a) a b) a preskúmania správ o hospodárení. | Po overení stanoviska certifikačného orgánu posúdením jeho správy sa výsledky auditu zohľadnia pri stanovení **úrovne rizika** vo **výročnej správe o činnosti GR AGRI.**  Na základe týchto výsledkov možno začať audit súladu, pokiaľ ide o kontroly platobnej agentúry v súvislosti so schvaľovaním platieb.  Ak sa bude práca certifikačného orgánu na zákonnosti a správnosti považovať za spoľahlivú, výsledky certifikačného orgánu sa budú považovať za **výsledky GR AGRI.** |

**Ciele, prístup a výsledky auditu použité v rámci postupov uistenia GR AGRI**

# Model audítorského rizika a audítorské postupy

Cieľom certifikačného orgánu je získať dostatočné a náležité audítorské dôkazy o posudzovaných rizikách významnej nesprávnosti, a to navrhnutím a zavedením primeraných reakcií na riziká zistené v priebehu auditu.

## 4.1. Model audítorského rizika

Vymedzenie modelu audítorského rizika je nevyhnutné na plánovanie vykonávania auditu a stanovenie audítorských postupov.

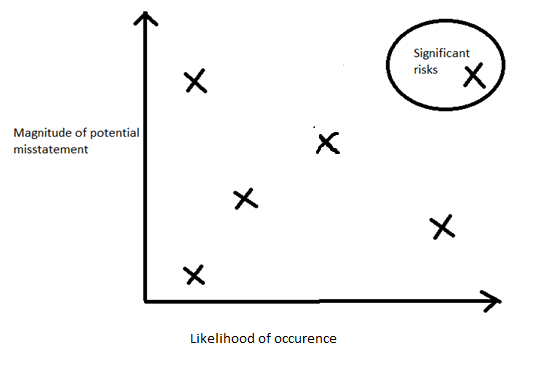
Model audítorského rizika v prípade auditu EPZF/EPFRV je zosúladený s modelom audítorského rizika pre štrukturálne fondy[[3]](#footnote-4).

**Audítorské riziko (AR)** je riziko, že audítor vydá stanovisko bez výhrad v prípade, keď výkaz výdavkov obsahuje významné chyby. Certifikačný orgán musí na základe svojich audítorských postupov zabezpečiť 95 % stupeň uistenia, aby mohol vo svojom stanovisku audítora tvrdiť, že získal „primerané uistenie“. Audítorské riziko je teda 5 %.

Tri zložky audítorského rizika sa označujú ako inherentné riziko (IR), kontrolné riziko (CR) a detekčné riziko (DR) a v modeli audítorského rizika sú obsiahnuté takto:

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

**Inherentné riziko (IR)** predstavuje vnímanú úroveň rizika, že v certifikovaných výkazoch výdavkov určených pre Komisiu alebo na podkladových úrovniach transakcií sa môže vyskytnúť významná chyba, ak chýbajú postupy vnútornej kontroly. Inherentné riziko je spojené s činnosťami platobnej agentúry a bude závisieť od externých faktorov (kultúrne, politické, ekonomické, obchodné činnosti, klienti a dodávatelia atď.) a interných faktorov (druh organizácie, postupy, odborná spôsobilosť zamestnancov, nedávne zmeny postupov alebo zmeny na riadiacich pozíciách atď.). Inherentné riziko sa musí posúdiť ešte pred začatím podrobných audítorských postupov (rozhovory s riadiacimi pracovníkmi a kľúčovým personálom, preskúmanie kontextových informácií, ako sú organizačné grafy, manuály a interné/externé dokumenty). Certifikačný orgán by mal posúdiť inherentné riziko na príslušnej úrovni (vrstva alebo súbor), pričom ho môže posúdiť ako vysoké (100 %) alebo nízke (60 %). Certifikačný orgán na základe svojho odborného úsudku určí medzi inherentnými rizikami tie riziká, ktoré si vyžadujú osobitnú pozornosť (významné riziko[[4]](#footnote-5)). Významné riziká môžu zahŕňať režimy/opatrenia/transakcie, ktoré sú zložité, riadené tretími stranami, náchylné na podvody, podliehajú vysokému stupňu subjektivity atď. Ak sú napríklad splnené všetky predchádzajúce podmienky, malo by sa v prípade daného súboru/vrstvy vychádzať z vysokého inherentného rizika. Platí to predovšetkým pre súbory mimo IACS (EPZF, EPFRV). Ak certifikačný orgán považuje inherentné riziko súboru mimo IACS za nízke, tento úsudok by mal byť vysvetlený v stratégii auditu a certifikačnej správe.



**Kontrolné riziko (CR)** predstavuje vnímanú úroveň rizika, že pomocou postupov vnútornej kontroly, ktoré uplatňuje manažment, sa nepodarí zabrániť významným chybám v certifikovaných výkazoch výdavkov určených pre Komisiu alebo na podkladových úrovniach transakcie a ani ich odhaliť a opraviť. Takto vymedzené kontrolné riziká súvisia s tým, ako dobre sú riadené (kontrolované) inherentné riziká, a budú závisieť od systému vnútornej kontroly vrátane kontrol aplikácií, kontrol IT a organizačných kontrol. Kontrolné riziká možno vyhodnotiť pomocou systémového auditu – podrobného testovania kontrol a podávania správ, ktorého cieľom je zabezpečiť dôkazy o účinnosti návrhu a fungovania systému kontroly pri predchádzaní či odhaľovaní významných chýb a o schopnosti organizácie zaznamenať, spracovať, sumarizovať a vykazovať údaje. Kontrolné riziko by malo byť posúdené ako: nízke (možno sa spoľahnúť na kontroly) alebo vysoké (nemožno sa spoľahnúť na kontroly).

Posúdenie kombinovaného rizika, t. j. (IR x CR) sa vyhodnotí na základe znalostí a skúseností audítorov ako minimálne, nízke, mierne a vysoké, a nie pomocou presnej miery pravdepodobnosti. Ak sa počas systémového auditu odhalia veľké nedostatky, kontrolné riziko bude vysoké a stupeň uistenia, ktorý sa má získať zo systému, bude nízky (kombinované riziko posúdené ako mierne alebo vysoké). Ak sa neodhalia žiadne veľké nedostatky, kontrolné riziko bude nízke a ak bude nízke aj inherentné riziko, stupeň uistenia získaný zo systému bude vysoký (kombinované riziko posúdené ako minimálne).

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Posúdenie inherentného rizika |  | Posúdenie kontrolného rizika | |
|  | Spoľahnutie sa na kontroly (nízke CR) | Nemožnosť spoľahnutia sa na kontroly (vysoké CR) |
| Nízke | **Minimálne** | **Mierne** |
| Vysoké | **Nízke** | **Vysoké** |
| Významné riziko | Mimoriadna pozornosť pri audite | |

Ďalšie vysvetlenia sa opisujú v oddiele 5: Posúdenie systému vnútornej kontroly.

Súčin inherentného a kontrolného rizika sa označuje ako riziko významnej chyby.

***AR = riziko významnej nesprávnosti x DR***

Riziko významnej chyby súvisí s výsledkom systémových auditov.

**Detekčné riziko** predstavuje vnímanú úroveň rizika, že audítor neodhalí významnú chybu v certifikovaných výkazoch výdavkov určených pre Komisiu alebo na podkladových úrovniach transakcie. Detekčné riziká súvisia s primeranosťou vykonávania auditov vrátane metodiky výberu vzorky, odbornej spôsobilosti personálu, audítorských metód, audítorských nástrojov atď. Detekčné riziká súvisia s vykonávaním auditu operácií vrátane testovania vecnej správnosti (t. j. testovania podrobností transakcií, a to spravidla na základe výberu vzorky z operácií). Detekčné riziko možno určiť na základe stanoveného audítorského rizika, inherentného rizika a kontrolného rizika.

*DR = AR/(IR x CR)*

## 4.2. Stupne uistenia v prípade audítorských postupov

Cieľom postupu certifikačného orgánu na posúdenie rizík je odhaliť a posúdiť **riziko významnej nesprávnosti.** Ďalej sa v usmernení vysvetľuje spôsob navrhovania a vykonávania celkových reakcií pomocou audítorského testovania a postupov na riešenie posudzovaných rizík významnej nesprávnosti.

Takéto posudzovanie rizika zahŕňa niekoľko krokov, ktoré by mali byť zhrnuté v stratégii/pláne auditu. V medzinárodne prijatých audítorských štandardoch sa vo všeobecnosti uvádzajú tieto kroky:

1. **poznanie účtovnej jednotky a jej prostredia,** čo by malo zahŕňať:

* kontrolné prostredie vrátane príslušného právneho a regulačného rámca, a to na základe znalosti zavedených systémov riadenia a kontroly, a najmä rizík zistených v predchádzajúcich obdobiach pre každé opatrenie zahŕňajúce významnú úroveň výdavkov. Toto posúdenie by sa malo priebežne aktualizovať podľa príslušných zistení vyplývajúcich z auditu vykonaného certifikačným orgánom na dosiahnutie možného zlepšenia, ako aj s prihliadnutím na zistenia iných audítorov, ako je Európsky dvor audítorov, riaditeľstvo Vierohodnosť a audit GR AGRI atď.,
* kontrolné činnosti (hlavné činnosti a monitorovanie) a činnosti, ktoré sú súčasťou informačného systému a ktoré podporujú hlavné procesy; audítor posúdi štruktúru týchto kontrol a určí, či boli zavedené a či sú uplatňované v praxi [zložky systému vnútornej kontroly (SVK) sú podrobne opísané v nariadení (EÚ) č. 907/2014, v prílohe 4 k tomuto usmerneniu a v usmernení č. 1 k akreditačným kritériám].

1. **posúdenie (prípadných) zmien systému vnútornej kontroly** od posledného auditu;   
   Certifikačný orgán musí posúdiť vplyv zmien organizačných a procesných podmienok od predchádzajúceho auditu, čím posúdi, do akej miery platobná agentúra naďalej spĺňa akreditačné kritériá. Z toho vyplýva, že nové režimy môžu predstavovať oveľa vyššie riziko ako dlhodobo zavedené režimy podobnej hodnoty s preukázanou historicky nízkou mierou chybovosti;
2. **posúdenie účinnosti riadenia rizík,** a to zameraním sa na tieto ciele platobnej agentúry: porozumieť rizikám a zoradiť ich podľa priority, identifikovať kontroly na riešenie kľúčových rizík vrátane rizika podvodu, zistiť informácie, ktoré presvedčivo preukážu, či systém vnútornej kontroly funguje účinne, a vypracovať a zaviesť postupy na vyhodnotenie týchto presvedčivých informácií;
3. **potvrdenie rizík a cieľových funkcií;** Riziká významných nesprávností možno rozdeliť na dve zložky (inherentné riziká a kontrolné riziká), ktoré bude potrebné posúdiť na každej úrovni tvrdení o transakciách (operačných a iných ako operačných) a účtoch (pozri oddiel 5.3 tohto usmernenia). Rozsah overovania však závisí od potvrdených rizík a ich možného vplyvu a môže zahŕňať osobitné kontrolné funkcie[[5]](#footnote-6), ktoré sa budú pravidelne posudzovať (každý vykazovaný rok).

## 4.3. Používanie audítorských dôkazov získaných v predchádzajúcich auditoch a od iných audítorov

Audítorské činnosti certifikačného orgánu možno racionalizovať tak, že sa zužitkujú audítorské dôkazy z predchádzajúceho auditu účinného fungovania konkrétnych kontrol. Na tento účel certifikačný orgán zistí, či sú výsledky z predchádzajúcich auditov aj naďalej relevantné, a to posúdením, či od predchádzajúceho auditu nastali v týchto kontrolách podstatné zmeny, ako je uvedené v oddiele 3.2 ods. 2. Certifikačný orgán vykoná toto posúdenie skúmaním v kombinácii s pozorovaním alebo kontrolami, aby potvrdil, že týmto konkrétnym kontrolám rozumie [pozri medzinárodný audítorský štandard (ISA) 330 ods. 14]:

1. ak nastali zmeny, ktoré ovplyvňujú relevantnosť audítorských dôkazov z predchádzajúceho auditu, audítor tieto kontroly otestuje v rámci aktuálneho auditu;
2. ak také zmeny nenastali, audítor by mohol otestovať kontroly aspoň každý tretí rok a mal by otestovať niektoré hlavné kontroly, na ktoré sa pri každom audite zamýšľa spoliehať. V tomto zmysle môže certifikačný orgán zaviesť plán rotácie kontrol v korelácii s výsledkami posúdenia rizík, na základe ktorého bude možné identifikovať hlavné kontroly pre audit. Počas prvého roka uplatňovania tohto usmernenia by certifikačný orgán stále mohol uplatňovať rotáciu testovania kontroly podľa predchádzajúceho usmernenia, pokiaľ by to nebolo v rozpore s audítorskou metodikou podľa nového usmernenia.

## 4.4. Audítorský prístup – reakcia certifikačného orgánu na posudzované riziká a získavanie uistenia

Audítorský prístup pozostáva z realizácie postupov s cieľom reagovať na zistené riziká významnej nesprávnosti, a tým sa zamerať na najrizikovejšie oblasti a činnosti na účely auditu.

Základom audítorského prístupu je predovšetkým stanovisko, ktoré má audítor vyjadriť v súvislosti so systémom vnútornej kontroly platobnej agentúry. Je potrebné poznamenať, že samotná kontrola vecnej správnosti nemôže poskytnúť dostatočné a náležité audítorské dôkazy na úrovni tvrdení (ISA 330).

Certifikačný orgán by mal získať primerané uistenie vo vzťahu k:

1. riadnemu fungovaniu systému vnútornej kontroly vrátane súladu s akreditačnými kritériami a schopnosti systémov riadenia a kontroly[[6]](#footnote-7) (SRK) rozpoznať a vyhodnotiť operačné riziká (systémový audit);
2. súladu s príslušnými zákonmi a predpismi (audit zákonnosti a správnosti výdavkov);
3. úplnosti, presnosti a vecnej správnosti účtov vrátane spoľahlivosti finančného výkazníctva (finančný audit).

Závery k týmto trom osobitným audítorským otázkam sú navzájom závislé, posúdenie ktorejkoľvek z nich môže mať teda vplyv na ostatné.

Celkový stupeň uistenia požadovaný od auditu je stanovený na 95 %. Toto uistenie z auditu sa zabezpečuje na základe 1. posúdenia kontrolného prostredia (posúdením inherentného a kontrolného rizika) a 2. testovania vecnej správnosti spisov (podrobné testovanie na základe stanoveného modelu audítorského rizika, posudzované detekčné riziko).

**Uistenie o fungovaní systému** predstavuje spoľahlivosť systému vnútornej kontroly vrátane súladu s akreditačnými kritériami. Vymedzuje sa na základe preskúmania systému vnútornej kontroly (pozri oddiel 5). Na základe tejto audítorskej činnosti sa na vyhodnotenie kontrolných postupov použijú tieto štyri úrovne spoľahnutia na systém vnútornej kontroly:

* funguje dobre, potrebné sú len menšie zlepšenia – vysoký (stredne vysoký) stupeň uistenia o fungovaní systému,
* funguje, ale sú potrebné určité zlepšenia – priemerný stupeň uistenia o fungovaní systému,
* funguje čiastočne, sú potrebné podstatné zlepšenia – stredne nízky stupeň uistenia o fungovaní systému,
* v zásade nefunguje – nízky stupeň uistenia o fungovaní systému.

**Stupeň uistenia vyplývajúci z testovania vecnej správnosti** a následne stupeň spoľahlivosti, ktorý vlastne definuje veľkosť vzorky, bude závisieť od stupňa uistenia získaného zo systémového auditu. Vo všeobecnosti je korelácia medzi posúdením systému vnútornej kontroly (oddiel 5) a uistením požadovaným od testovania vecnej správnosti prevrátenou koreláciou medzi posúdením systému vnútornej kontroly a uistením o fungovaní systému.

**Korelácia posúdenia systému vnútornej kontroly, uistenia o fungovaní systému a stupňa spoľahlivosti**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Posúdenie kombinovaného rizika** | **Posúdenie systému vnútornej kontroly** | **Stupeň uistenia o fungovaní systému** | **Stupeň uistenia vyplývajúci z testovania vecnej správnosti** |
| minimálne | funguje dobre | vysoký (stredne vysoký) | nízky/stredne nízky |
| nízke | funguje | priemerný | priemerný |
| mierne | funguje čiastočne | stredne nízky | stredne vysoký |
| vysoké | nefunguje | nízky | vysoký |

V nižšie uvedenej tabuľke sa uvádzajú príklady stupňov uistenia o fungovaní systému (vyplývajúcich z posúdenia kombinovaného rizika: IR x CR) vo vzťahu k detekčnému riziku (DR) a uisteniu, ktoré vyplynie z testovania vecnej správnosti.

Tieto príklady tvoria rámec pre stanovenie modelu rizík a modelu uistenia, ktorými sa certifikačný orgán má riadiť pri svojich audítorských postupoch. Skutočné audítorské riziko posudzované certifikačnými orgánmi v priebehu certifikačného auditu sa môže od týchto konkrétnych príkladov líšiť.

**Príklady posúdenia modelu audítorského rizika a súvisiacich stupňov uistenia**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Posúdenie kombinovaného rizika | Stupeň uistenia vyplývajúci zo systémových auditov | Stupeň uistenia  zo  systému | Stupeň  spoľahlivosti | Detekčné riziko |
| minimálne | funguje dobre, potrebné sú len menšie zlepšenia | vysoký (stredne vysoký) | najmenej 60 % | 40 % alebo nižšie |
| nízke | funguje, ale sú potrebné určité zlepšenia | priemerný | 70 % | 30 % |
| mierne | funguje čiastočne, sú potrebné  podstatné zlepšenia | stredne nízky | 80 % | 20 % |
| vysoké | v zásade nefunguje | nízky | najmenej 90 % | najviac 10 % |

Z toho vyplýva, že čím vyššia je úroveň kombinovaného rizika podľa posúdenia audítora, tým nižšie je detekčné riziko. V dôsledku toho vzniká potreba rozsiahlejšieho auditu vecnej správnosti (väčšia veľkosť vzoriek). Rovnako tak posúdenie nižšieho kombinovaného inherentného a kontrolného rizika prináša vyššie detekčné riziko, čo má za následok menej rozsiahle testovanie vecnej správnosti a väčšie spoľahnutie sa na systém vnútornej kontroly.

Nastavenie primeraného stupňa spoľahlivosti je pre audit transakcií veľmi dôležitá otázka (od schválenia po zaúčtovanie/vykázanie), keďže veľkosť vzorky významne závisí od stupňa spoľahlivosti (čím je stupeň spoľahlivosti vyšší, tým je väčšia veľkosť vzorky). Ako je opísané v uvedenom rámci a podrobnejšie vysvetlené v tomto usmernení, je možné znížiť stupeň spoľahlivosti, ktorý sa má získať z testovania vecnej správnosti, a následne aj pracovné zaťaženie auditu v prípade systémov s nízkou mierou chybovosti (a teda vysokým stupňom uistenia) a zároveň zachovať požiadavku vysokého stupňa spoľahlivosti (a následne väčšej veľkosti vzorky) v prípade systémov, ktoré vykazujú potenciálne vyššiu mieru chybovosti (a teda nízky stupeň uistenia). Vo výnimočných prípadoch platí, že ak certifikačný orgán dospeje k záveru, že na systém vnútornej kontroly sa nemožno spoľahnúť, stupeň uistenia/spoľahlivosti, ktorý sa má získať z testovania vecnej správnosti, bude 95 %.

Súvisiace skutočné veľkosti vzoriek sa určia pomocou audítorských postupov pri zohľadnení oddielov 5, 6 a 7.

S cieľom znížiť audítorské riziko na prijateľne nízku úroveň by certifikačný orgán mal určiť celkové reakcie na riešenie posudzovaných rizík významnej nesprávnosti na úrovni súboru a navrhnúť a vykonať ďalšie audítorské postupy, ktorých povaha, časový plán a rozsah zodpovedajú posudzovaným rizikám významnej nesprávnosti na úrovni príslušného tvrdenia.

# ČASŤ A

## 4.5. Audítorské postupy

Audit vo vzťahu k prvému cieľu auditu sa vzťahuje na jeden rozpočtový rok (16. 10. 201x – 15. 10. 201X + 1) a môže sa vykonať v období 12 (kalendárnych) mesiacov od januára auditovaného rozpočtového roka do januára roka nasledujúceho po auditovanom rozpočtovom roku. Časový plán sa navrhuje s ohľadom na uvedené 12‑mesačné obdobie. Audit však možno vykonať aj v kratšom čase, čo závisí od počtu fáz výberu vzorky. Pozri odporúčaný postup vo vývojovom diagrame v prílohe 1.

Certifikačný audit vo vzťahu k prvému cieľu auditu sa vykoná v súlade s týmito hlavnými audítorskými postupmi:

### Definícia modelu audítorského rizika a stupňov uistenia

*Navrhovaný časový plán*

V závislosti od počtu fáz testovania sa môže vykonať už v období január – marec (ďalej len M1 – M3) auditovaného rozpočtového roka, ale mal by byť naplánovaný najneskôr na obdobie jún – august auditovaného rozpočtového roka.

*Hlavné úlohy*

* posúdiť inherentné riziko a kontrolné riziko (riziko významnej nesprávnosti) na základe výsledkov auditu z predchádzajúcich rokov a posúdenia systému vnútornej kontroly (pozri oddiel 5),
* určiť stupeň uistenia o fungovaní systému a stupeň spoľahlivosti pre testovanie vecnej správnosti, ako aj požiadavky na preskúmanie systému vnútornej kontroly a testovanie vecnej správnosti,
* naplánovať všetky audítorské postupy (časový plán a zdroje) vrátane posúdenia systému vnútornej kontroly, testovania vecnej správnosti, preskúmania zosúhlasení, výkladu chýb a výsledkov, prípravy certifikačnej správy a sformulovania stanoviska.

*Čo treba zvážiť*

* V čase plánovania možno pracovať s odhadom výdavkov. Môže byť potrebné prispôsobiť veľkosť vzorky podľa skutočných výdavkov.
* V čase plánovania nie sú k dispozícii výsledky testovania kontrolných postupov. Veľkosť vzorky testovania vecnej správnosti môže byť potrebné zväčšiť (ak sa pri testovaní kontrolných postupov zistí vysoká chybovosť).

### Posúdenie systému vnútornej kontroly

*Navrhovaný časový plán*

Súčasť úloh: posúdenie kontrolného prostredia sa musí naplánovať súbežne so stanovením modelu audítorského rizika a stupňov uistenia. (M1 – M3)

Ďalšie úlohy: ako prvý audítorský postup sa po zostavení plánu auditu vykoná testovanie procesov/postupov vrátane testovania kontroly, súladu a testovania systému IT (pokiaľ ide o procesy a postupy relevantné pre prvý cieľ auditu). (M4 – M6)

*Hlavné úlohy*

* posúdiť účinnosť kontrolného prostredia pri zohľadnení hodnotenia systému vnútornej kontroly z predchádzajúcich rokov a všetkých právnych, organizačných, procedurálnych a systémových zmien s cieľom určiť pre model audítorského rizika stupeň uistenia o fungovaní systému. Bude si to vyžadovať vykonanie rekapitulačných testov,
* vykonať testovanie kontrolných postupov na účely posúdenia systému vnútornej kontroly vzhľadom na výsledok auditovaného rozpočtového roka. To môže zahŕňať rôzne typy testovania, ako aj testovanie systémov IT a kontrol,
* vyhodnotiť zistené riziká alebo odchýlky a potvrdiť výsledky v rámci záverečného posúdenia (funguje dobre, funguje atď.) v prípade kontrolných postupov a zistiť, či je pre vysokú mieru chybovosti zistenú počas testovania kontrolných postupov potrebné upraviť parametre testovania vecnej správnosti.

*Čo treba zvážiť*

* V stanovisku k účinnosti systému vnútornej kontroly sa bude musieť zvážiť záverečné posúdenie kontrolných postupov.
* Pokiaľ ide o testovanie súladu, možno vykonať dvojúčelové testovanie.
* Pri posudzovaní týchto kontrolných postupov má významnú úlohu testovanie systémov IT.

### Testovanie vecnej správnosti

*Navrhovaný časový plán*

Pokiaľ ide o prvý cieľ auditu, testovanie vecnej správnosti sa musí vykonať na základe skutočne uhradených platieb. Testovanie vecnej správnosti sa môže vykonať v niekoľkých fázach, aby sa predišlo nahromadeniu pracovného zaťaženia na konci rozpočtového roka.

V prípade dvojfázového výberu vzorky: M5 – M6 a M11 – M12, v prípade jednej fázy výberu vzorky: M11 – M12.

*Hlavné úlohy*

* vybrať vzorku na základe parametrov, ktoré boli stanovené vo fáze plánovania, a vykonať samotné testovanie,
* zozbierať audítorské dôkazy (ako pri všetkých ostatných krokoch), najmä na účely zdokumentovania zistených výnimiek (odchýlok, chýb).

*Čo treba zvážiť*

* Pri testovaní platobných transakcií a účtovných záznamov zohráva významnú úlohu testovanie systémov IT.

### Zosúhlasenia

*Navrhovaný časový plán*

V prípade prvého cieľa auditu sa zosúhlasenie a preskúmanie zosúhlasenia ročných účtovných závierok musí vykonať po skončení rozpočtového roka (M12 – M13).

*Hlavné úlohy*

* preskúmať postup zosúhlasenia, ktorý uplatňuje platobná agentúra, a skontrolovať, či je každá časť ročnej účtovnej závierky presná.

*Čo treba zvážiť*

* Mimoriadnu pozornosť treba venovať transakciám, v dôsledku ktorých sa prostredníctvom ročnej účtovnej závierky účtujú z rozpočtu EÚ ďalšie sumy (v porovnaní s mesačnými/štvrťročnými výkazmi).
* Je nevyhnutné zabezpečiť správny časový plán prác a v tom ohľade aj spoluprácu s platobnou agentúrou, aby platobná agentúra aj certifikačný orgán mohli plniť svoje úlohy.

### Výklad chýb, výsledky

*Navrhovaný časový plán*

Jednotlivé chyby, odchýlky zistené počas testovania kontrolných postupov, testovania vecnej správnosti možno vykladať súbežne s týmito audítorskými postupmi (M4 – M6 a/alebo M11 – M12).

Hodnotenie chýb na účely testovania vecnej správnosti sa musí dokončiť do M12, aby mala platobná agentúra možnosť reagovať.

*Hlavné úlohy*

* určiť a jasne zdokumentovať výpočet chýb a vykonať hodnotenie chýb.

*Čo treba zvážiť*

* Ak sa použije dvojúčelové testovanie, na účely hodnotenia chýb testovania vecnej správnosti bude potrebné zohľadniť všetky zistené finančné chyby.
* Jednotlivé finančné chyby je potrebné následne riešiť (platobná agentúra) a certifikačný orgán musí o nich predložiť správu.

### Sformulovanie stanoviska

*Navrhovaný časový plán*

Po dokončení všetkých príslušných audítorských postupov sa vypracuje stanovisko audítora (M13).

*Hlavné úlohy*

* zhromaždiť výsledky z posúdenia systému vnútornej kontroly, testovania vecnej správnosti a zosúhlasenia,
* zohľadniť výsledky z predchádzajúcich rokov a sformulovať stanovisko, pokiaľ ide o systém vnútornej kontroly, ktorý uplatňuje platobná agentúra, a ročné účtovné závierky [v prípade prebiehajúcich akčných plánov a nedostatkov, ktoré ešte nie sú celkom napravené, ako aj pri použití rotácie testovania kontrol (pozri oddiel 5 o rotácii kontrol)].

*Čo treba zvážiť*

* Pri formulovaní stanoviska k systému vnútornej kontroly sa musí zohľadniť aj posúdenie kontrolných postupov stanovené pre druhý cieľ auditu (ČASŤ B).
* Na účely stanoviska k ročným účtovným závierkam sa zohľadnia len chyby týkajúce sa platby a účtovania. Ak však certifikačný orgán nájde v tejto vzorke chyby v zákonnosti a správnosti, mali by byť vykázané ako známe chyby v rámci druhého cieľa auditu (ČASŤ B).

# Posúdenie systému vnútornej kontroly

Postupy používané na testovanie kontrol zahŕňajú posúdenie kontrolného prostredia, významu kontrol, rizika, že testy nemusia byť preukazné, a výsledkov ďalšieho skúmania. Testovanie sa bude vzťahovať na účinnosť návrhu, ako aj vykonávania kontrol. Pozostáva z testovania postupov a testovania kontrol (testovanie súladu).

Aby mohol certifikačný orgán odhaliť a posúdiť riziko významnej nesprávnosti, mal by poznať subjekt a jeho prostredie. To bude zahŕňať o. i. poznanie systému vnútornej kontroly subjektu a jeho zložiek (pozri ISA 315). V prípade platobnej agentúry sa to zohľadňuje v akreditačných kritériách stanovených v prílohe I k nariadeniu (EÚ) č. 907/2014 (t. j. zložkách systému vnútornej kontroly):

* vnútorné prostredie (vrátane organizačnej štruktúry, štandardu ľudských zdrojov a delegovania),
* kontrolné činnosti,
* informácie a komunikácia (vrátane bezpečnosti informačných systémov),
* monitorovanie.

Na základe poznania akreditačných kritérií zavedených platobnou agentúrou by certifikačný orgán mal posúdiť aj návrh a vykonanie kontrol, ktoré sú súčasťou procesov na úrovni platobnej agentúry (t. j. na úrovni subjektu). Nevhodný návrh kontrol subjektu, ktorý nespĺňa akreditačné kritériá, môže predstavovať významný nedostatok systému vnútornej kontroly.

Po posúdení celkového systému vnútornej kontroly na úrovni subjektu na základe súladu s akreditačnými kritériami by práca certifikačného orgánu mala zahŕňať preskúmanie konkrétnych zavedených procesov (preskúmaním postupov). Keďže toto posúdenie sa vzťahuje na obidva ciele auditu, malo by sa vykonať len raz a zohľadniť v prípade auditu ročných účtovných závierok aj auditu zákonnosti a správnosti.

Posúdenie systému vnútornej kontroly sa vťahuje na tieto skutočnosti: malo by byť základom pre uistenie o fungovaní systému vo fáze plánovania auditu a malo by byť základom pre posúdenie systému vnútornej kontroly, ktoré sa má uviesť do stanoviska audítora, za auditovaný rozpočtový rok. Pokiaľ ide o prvý cieľ auditu, predmetom tohto posúdenia sú tieto hlavné kontrolné postupy[[7]](#footnote-8):

**V prípade operačných transakcií:**

* vykonanie platby,
* účtovanie platieb,
* vykazovanie platieb v mesačných, štvrťročných a ročných výkazoch,
* proces zosúhlasenia,

**V prípade iných ako operačných transakcií:**

* evidencia, riadenie analytiky a vykazovanie nezrovnalostí a pohľadávok.

Tieto postupy sa týkajú aj riadenia záloh a zábezpiek (zábezpeky ako iné ako operačné transakcie). Certifikačný orgán sa môže rozhodnúť otestovať zábezpeky z hľadiska preskúmania postupu pre zábezpeky, ktorý uplatňuje platobná agentúra, a to s cieľom preskúmať, prečo boli niektoré zábezpeky odmietnuté a iné prijaté. Tieto čiastkové postupy netreba hodnotiť samostatne, ale mali by byť posúdené v rámci preskúmania hlavných postupov.

Posúdenie sa musí vykonať na úrovni súboru zvažovaného v prípade uvedenej činnosti (pozri oddiel 6) pre príslušný fond (buď EPZF, alebo EPFRV).

## 5.1. Posúdenie kontrolného prostredia na získanie uistenia o fungovaní systému

Práca certifikačného orgánu by sa mala začať preskúmaním celkového kontrolného prostredia v prípade uvedených kontrolných postupov s prihliadnutím na:

* výsledky auditu z predchádzajúcich rokov v prípade uvedených kontrolných postupov (napr. klasifikácia v akreditačných maticiach),
* zmeny právnych, organizačných, procesných systémov a systémov IT a v usporiadaní ľudských zdrojov.

Certifikačný orgán by okrem toho mal:

* poznať kontrolné postupy a systémy platobnej agentúry,
* preskúmať proces „prenosu“, prostredníctvom ktorého sú požiadavky stanovené v nariadeniach EÚ začleňované do manuálnych a počítačových postupov a písomných pokynov platobnej agentúry,
* vykonávať „rekapitulačné“ testovanie procesov/postupov vrátane IT procesov s cieľom zistiť, aké sú funkcie kontrolného systému,
* určiť „problémy, ktoré sa môžu vyskytnúť“ alebo riziká v rámci procesu/postupu a súvisiacich kontrol.

Ak sa certifikačný orgán rozhodne spoliehať sa na systém vnútornej kontroly, na základe uvedených bodov by mal vykonať testovanie súladu (testovanie kontroly) vybraných kontrol (pozri oddiel 5.3).

**Výsledok:** vymedzenie uistenia o fungovaní systému na základe týchto kategórií:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Posúdenie kombinovaného rizika (IR x CR)** | **Posúdenie kontrolných postupov** | **Stupeň uistenia o fungovaní systému** |
| minimálne | 1. funguje dobre | vysoký/stredne vysoký |
| nízke | 2. funguje | priemerný |
| mierne | 3. funguje čiastočne | stredne nízky |
| vysoké | 4. nefunguje[[8]](#footnote-9) | nízky |

To umožní audítorom stanoviť stupeň uistenia, ktorý sa má získať z testovania vecnej správnosti.

## 5.2. Preskúmanie kontrolných postupov

Certifikačný orgán musí naplánovať testovanie kontroly na základe spoľahlivosti kontrolných procesov/postupov, ktorá vyplýva z ich posúdenia v predchádzajúcom kroku. Aj v prípade, že certifikačný orgán rozhodne, že systém vnútornej kontroly nie je spoľahlivý, a neočakáva sa preto, že z posúdenia vyplynie uistenie, certifikačný orgán musí vykonať časť týchto činností preskúmania, aby určil konkrétne nedostatky a nápravné kroky:

* poznať kontrolné postupy a systémy platobnej agentúry,
* preskúmať proces „prenosu“, prostredníctvom ktorého sú požiadavky stanovené v nariadeniach EÚ začleňované do manuálnych a počítačových postupov a písomných pokynov platobnej agentúry,
* vykonávať „rekapitulačné“ testovanie procesov/postupov vrátane IT procesov s cieľom zistiť, aké sú funkcie kontrolného systému,
* určiť „problémy, ktoré sa môžu vyskytnúť“ alebo riziká v rámci procesu/postupu a súvisiacich kontrol.

Uvedené postupy by mali umožniť audítorom zistiť, či:

* písomné usmernenia ku každej z týchto tém: vykonávanie platieb, účtovanie platieb a evidencia pohľadávok a výpočet sú komplexné a aktuálne a dostupné všetkým pracovníkom,
* systémy IT a príslušné postupy sú dobre navrhnuté a prevádzkované tak, aby spĺňali procedurálne požiadavky (ktoré sú súčasťou právnych predpisov EÚ a vnútroštátnych právnych predpisov),
* povinnosti súvisiace s úhradami a účtovaním, ako aj riadením pohľadávok sú riadne oddelené, definované a kontrolované formou dohľadu,
* je zavedené vhodné odborné vzdelávanie pracovníkov a ich rotácia,
* sú zavedené vhodné postupy kontroly a monitorovania vrcholového manažmentu a
* boli prijaté príslušné opatrenia v reakcii na odporúčania na zlepšenie, ktoré platobné agentúry prijali ako nevyhnutnú súčasť procesu akreditácie.

Certifikačný orgán by mal získať dostatočné a náležité audítorské dôkazy o tom, že kontroly vybrané na testovanie fungujú účinne v súlade s návrhom počas celého obdobia spoliehania sa, aby sa zabránilo významným nesprávnostiam na úrovni tvrdení alebo aby ich bolo možné odhaliť a opraviť. Celkovo by mal byť certifikačný orgán schopný dospieť k záveru, či je systém vnútornej kontroly navrhnutý v súlade s akreditačnými kritériami, či funguje tak, ako bol navrhnutý, a či je účinný tak, aby chránil financovanie Únie. Malo by sa to vykonať v rámci audítorských postupov v prípade, že certifikačný orgán sa spolieha na systém vnútornej kontroly, a v prípade, že sa naň nespolieha.

Medzi uvedenými metódami má kľúčovú úlohu audit systémov IT, keďže v súčasnosti je väčšina postupov platobnej agentúry informatizovaná. IT umožňuje dôsledne spracúvať údaje a transakcie a posilňuje schopnosť monitorovať výkon kontrolnej činnosti a dosiahnuť účinné oddelenie povinností zavedením kontrol prístupu do aplikácií, databáz a operačných systémov. S cieľom spoľahnúť sa na automatizované kontroly, ktoré sú súčasťou systémov IT, môže preto certifikačný orgán vykonať audítorské postupy, aby zistil, či bola zavedená automatizovaná kontrola, ktorá môže slúžiť ako test účinného fungovania takejto kontroly. Na ten účel by sa malo zohľadniť aj posúdenie a testovanie všeobecných kontrol IT vrátane bezpečnosti informačných technológií a postupov riadenia zmien. V audítorských postupoch certifikačného orgánu by sa malo zohľadniť adekvátne plánovanie testov.

### 5.2.1. Preskúmanie všeobecných kontrol IT

Ak má platobná agentúra certifikáciu ISO 27001:2013, certifikačný orgán to môže zohľadniť pri testovaní jej systému vnútornej kontroly a spoľahnúť sa na zavedenie systému riadenia informačnej bezpečnosti. Ak má platobná agentúra certifikáciu ISO 27001/BSI ISO 27001 a do rozsahu certifikácie patria všetky kľúčové úlohy platobnej agentúry, nie je potrebné, aby certifikačný orgán vykonával ďalšie činnosti týkajúce sa uistenia v súvislosti s bezpečnosťou informačných systémov. Certifikačný orgán sa však môže rozhodnúť vykonať audit v prípade, že má opodstatnené pochybnosti o certifikačnom procese alebo jeho kvalite alebo v prípade, že certifikácia nezahŕňa všetky kľúčové úlohy/delegované orgány.

Ak platobná agentúra nemá certifikáciu ISO, certifikačný orgán by sa mal ubezpečiť, že kontroly informačnej bezpečnosti vo vybranej norme informačnej bezpečnosti sú dodržiavané podľa jednotlivých kapitol. Audit môže vykonať samotný certifikačný orgán alebo na to môže využiť externú spoločnosť.

Všeobecné kontroly IT sa týkajú všetkých komponentov, procesov a údajov systémov IT, ktoré sa vyskytujú v prostredí organizácie alebo systémov.

### 5.2.2. Preskúmanie kontrol aplikácií IT

Každá platobná agentúra má viacero systémov IT a aplikácií IT, ktorých súčasťou sú kontroly. Niektoré kontroly sú automatizované (bez manuálneho zásahu) a certifikačný orgán môže zvážiť testovanie automatizovaných kontrol aplikácií, pretože ak fungujú tak, ako sa plánovalo, sú vysoko spoľahlivé a umožňujú aj efektívne využívať audítorské zdroje. S cieľom spoľahnúť sa na automatizované kontroly na úrovni aplikácií môže certifikačný orgán vykonať audítorské postupy, aby zistil, či bola zavedená automatizovaná kontrola.Vzhľadom na časové obmedzenia však certifikačný orgán nemôže každý rok preskúmať všetky aplikácie, a preto by výber aplikácií na testovanie mal vychádzať z posúdenia rizika.

Keď certifikačný orgán vyberie aplikáciu IT, mal by určiť, ktoré automatizované kontroly aplikácií bude testovať. Orientačným pravidlom je otestovať kontroly aplikácií, ktoré sa týkajú väčšiny audítorských tvrdení a väčšiny problémov, ktoré sa môžu vyskytnúť. Keď certifikačný orgán vyberie automatizovanú kontrolu aplikácií na testovanie a určí, či funguje tak, ako sa plánovalo, môže zvážiť vykonanie **jednorazového testu[[9]](#footnote-10)** vybranej kontroly a niektorých ďalších testov s cieľom zistiť, či kontrola naďalej účinne funguje. Medzi takéto testy môže patriť overenie, či:

* sú všetky vstupné údaje presné, úplné, autorizované a správne,
* sú všetky údaje spracované tak, ako sa plánovalo,
* sú všetky uchovávané údaje presné a úplné,
* sú všetky výstupy presné a úplné,
* sa vedie evidencia na sledovanie spracovania údajov od ich vstupu po uchovávanie a konečný výstup,
* je prístup k údajom obmedzený na základe obchodných potrieb,
* sa systematicky predchádza nezlučiteľným povinnostiam v rámci aplikácie.

Kontroly aplikácií sa týkajú transakcií a údajov, ktoré patria k jednotlivým počítačovým systémom aplikácií. Sú špecifické pre každú individuálnu aplikáciu IT. Treba poznamenať, že miera, v akej sa možno spoľahnúť na kontroly aplikácií, závisí priamo od návrhu a prevádzkovej účinnosti všeobecných kontrol IT. Inak povedané, ak všeobecné kontroly IT nie sú zavedené alebo ak nefungujú účinne, platobná agentúra sa možno nebude môcť pri riadení rizík spoľahnúť na svoje kontroly aplikácií.

**5.2.3. Posúdenie kontrolných postupov**

**Výsledok:** posúdenie odchýlok systému zistených na základe týchto kategórií:

|  |  |
| --- | --- |
| **Posúdenie kontrolných postupov** | **Posúdenie odchýlok** |
| 1. Funguje dobre, potrebné sú len menšie zlepšenia | Všetky riziká sú primerane riešené prostredníctvom kontrol, ktoré podľa všetkého účinne fungujú. Nebola zistená žiadna výnimka. ALEBO sa zistili len malé (formálne) odchýlky, ktoré nemajú podstatný vplyv na účinnosť kontrol a neviedli k finančným chybám. |
| 2. Funguje, ale sú potrebné určité zlepšenia | Všetky riziká sú dostatočne riešené kontrolami, ktoré podľa všetkého účinne fungujú s určitými nedostatkami, ktoré majú obmedzený vplyv na fungovanie hlavných požiadaviek. Zistili sa len malé odchýlky, ktoré nemajú podstatný vplyv na účinnosť kontrol. ALEBO, ak tieto malé odchýlky podstatne ovplyvnili účinnosť kontrol, odhalili sa v rámci prebiehajúcich kontrol platobnej agentúry a použil sa samoopravný mechanizmus platobnej agentúry. |
| 3. Funguje čiastočne, sú potrebné podstatné zlepšenia | Všetky riziká sa v určitej miere riešia kontrolami, ale tie nie vždy fungujú, ako sa plánovalo. Zistili sa mierne odchýlky, ktoré mali podstatný vplyv na účinnosť kontrol. A v rámci prebiehajúcich kontrol platobnej agentúry sa odhalila a bola samotnou platobnou agentúrou napravená len časť týchto miernych odchýlok. |
| 4. Nefunguje | Nie všetky riziká sú predmetom kontrol a/alebo je pravdepodobné, že často dochádza k zlyhaniu kontroly. Systém vnútornej kontroly funguje nedostatočne alebo nefunguje vôbec. Nedostatky sú systémové a rozsiahle. Zistili sa veľké odchýlky, ktoré neodhalil systém vnútornej kontroly platobnej agentúry. |

Malé odchýlky nasvedčujú formálnym výnimkám v použitých postupoch v porovnaní s navrhnutými postupmi alebo v navrhnutých postupoch v porovnaní s právnymi požiadavkami, čo nevedie k finančným následkom: chybám v úhradách.

Mierne/veľké odchýlky označujú výnimky v použitých alebo navrhnutých postupoch, ktoré môžu viesť k finančným následkom: chybám v úhradách. Mierne odchýlky môžu viesť k malým finančným chybám s celkovým odhadovaným finančným vplyvom pod hranicou významnosti. Veľké odchýlky by mali za následok finančné chyby s významným celkovým odhadovaným finančným vplyvom.

## 5.3. Testovanie súladu (testovanie kontroly)

Certifikačný orgán preskúma konkrétne, prierezové a monitorovacie kontroly, ktoré sú súčasťou skúmaných procesov: systémov, postupov, príručiek, aby mohol vyjadriť stanovisko k účinnosti systému vnútornej kontroly. Tieto testy kontrol sa vykonávajú s cieľom potvrdiť stupeň kontrolného rizika, ako ho posúdil certifikačný orgán. V testovaní kontroly by mala byť otestovaná účinnosť kontroly, ktorú uplatňuje platobná agentúra, s cieľom predísť významným nesprávnostiam alebo ich odhaliť. Vykonaním testovania súladu certifikačný orgán v prípade konkrétnych vybraných transakcií preskúma, či:

* sú zavedené potrebné kontroly a či sú navrhnuté v súlade s právnym rámcom,
* potrebné kontroly fungujú tak, ako boli navrhnuté, a zabraňujú významným nesprávnostiam na úrovni tvrdenia/odhaľujú a opravujú ich.

Pri testovaní súladu sa musia potvrdiť tieto aspekty:

Úplnosť, presnosť a vecná správnosť[[10]](#footnote-11) účtov

* **Výskyt:** zaúčtované transakcie skutočne prebehli.
* **Úplnosť:** všetky transakcie, ktoré mali byť zaúčtované, boli zaúčtované.
* **Presnosť:** transakcie (operačné a iné ako operačné) sú vykázané v účtoch platobnej agentúry v správnej/náležitej výške.
* **Rozdelenie účtovných období:** transakcie boli zaúčtované v správnom účtovnom období, t. j. v období, v ktorom transakcia skutočne prebehla.

Úplnosť a presnosť účtovnej knihy dlžníkov a účinné a včasné vymáhanie pohľadávok

* **Úplnosť a presnosť:** účtovná kniha dlžníkov zahŕňa všetky transakcie, ktoré sa majú vymôcť, so správnymi sumami.
* **Účinné postupy:** existujú postupy na zabezpečenie včasnej evidencie a vymáhania pohľadávok, a správne sa uplatňujú.
* **Včasné vymoženie:** vymožené sumy sa správne a včas pripisujú na účet fondov.

V tejto súvislosti by sa mali určiť problémy, ktoré sa môžu vyskytnúť a ktoré majú vplyv na uvedené tvrdenia, a ďalej by sa mali určiť kontroly, ktoré tieto problémy zmierňujú.

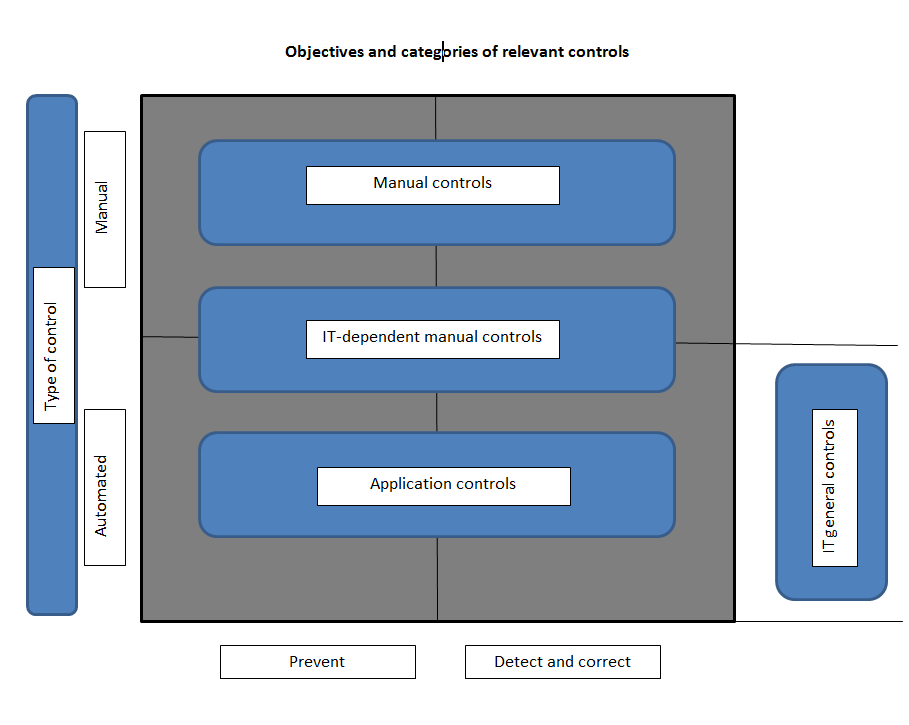
Do úvahy by sa mohli vziať tieto problémy, ktoré sa môžu vyskytnúť a ktoré by mohli mať významný vplyv na príslušné tvrdenia:

* + existuje pravdepodobnosť výskytu nesprávnosti,
  + potenciálna nesprávnosť má taký rozsah, že by mohla mať za následok významnú nesprávnosť.

S cieľom zistiť, ktoré kontroly sú pre audit relevantné (najmä ak certifikačný orgán plánuje spoľahnúť sa na kontroly), je potrebné zvážiť:

* + kontroly, ktoré zmierňujú významné riziká,
  + vysoko automatizované procesy a kontroly aplikácií.

Certifikačný orgán by mal pri testovaní zvážiť rôzne typy kontrol.



Pri niektorých postupoch (vykonávanie platieb, účtovanie platieb) sa tieto testy môžu vykonať prostredníctvom kontroly aplikácie IT v prípade všetkých transakcií. Alebo, ak sú všeobecné kontroly IT účinné, fungovanie automatizovanej kontroly aplikácií možno potvrdiť pomocou testu jednej transakcie.

Testovanie kontroly bude závisieť od typu kontroly a od toho, ako často sa kontrola vykonáva.

|  |  |
| --- | --- |
| **Povaha kontroly a ako často sa vykonáva** | **Minimálny počet položiek na testovanie v prípade, že sa neočakávajú výnimky alebo sa očakáva len veľmi málo výnimiek** |
| Manuálna kontrola vykonávaná každý deň alebo viackrát za deň | 25[[11]](#footnote-12) |
| Manuálna kontrola vykonávaná každý týždeň | 5 |
| Manuálna kontrola vykonávaná každý mesiac | 2 |
| Manuálna kontrola vykonávaná každý štvrťrok | 2 |
| Manuálna kontrola vykonávaná každý rok | 1 |
| Automatizovaná kontrola aplikácií | Testovanie 1 položky pri každej kontrole aplikácií, ak sú zároveň vykonávané účinné všeobecné kontroly IT, v opačnom prípade, ak sú všeobecné kontroly IT neúčinné, tak testovanie 25 transakcií |

Mohlo by sa uplatňovať základné orientačné pravidlo, a to testovať veľkosť vzorky zodpovedajúcu približne 10 percentám súboru. Uvedená tabuľka obsahuje navrhované minimálne veľkosti vzorky pri testovaní kontroly a požiadavky na dosiahnutie súladu, keď sa neočakávajú výnimky alebo sa očakáva len veľmi málo výnimiek. Hoci minimálne veľkosti vzoriek navrhované v tabuľke často predstavujú primeraný rozsah testovania, certifikačné orgány môžu na základe svojho odborného posúdenia určiť, či nie sú potrebné väčšie veľkosti vzoriek, aby sa za určitých okolností, ako sú vysoké kontrolné riziko v prípade určitého režimu/opatrenia, získali dostatočné a náležité audítorské dôkazy.

Ak sa napríklad certifikačný orgán rozhodne otestovať týždenné manuálne zosúhlasenie medzi vykonanými platbami a účtovnými zápismi v procese účtovania, mal by otestovať 5 položiek. Navrhovaná vzorka pre manuálne denné kontroly alebo kontroly vykonávané viackrát za deň, keď sa neočakávajú výnimky alebo sa očakáva len veľmi málo výnimiek, je 25 položiek. Ak sa v priebehu testovania súladu zistia veľké chyby, certifikačný orgán sa môže rozhodnúť zväčšiť veľkosť vzorky alebo zmeniť svoje pôvodne plánované audítorské postupy.

Hoci sa účel testovania súladu líši od účelu testovania vecnej správnosti, obidve testovania možno vykonávať súbežne. V štandarde ISA 330 sa to definuje ako **„dvojúčelový test“**. Certifikačný orgán by mal pri dvojúčelovom teste vychádzať z predbežného posúdenia, že je prijateľne nízke riziko, že miera odchýlok od predpísanej kontroly v súbore presahuje maximálnu mieru odchýlok, ktorú je audítor ochotný prijať bez toho, aby menil plánovanú mieru kontrolného rizika stanovenú na základe posúdenia[[12]](#footnote-13).

Certifikačný orgán môže napríklad navrhnúť test a vyhodnotiť jeho výsledky s cieľom preskúmať žiadosť, aby zistil, či bola schválená, a aby zabezpečil dostatočný audítorský dôkaz o transakcii. Dvojúčelový test sa navrhuje a hodnotí tak, že každý účel testovania sa zváži samostatne. Je pravda, že môže ísť o účinné využitie audítorských zdrojov, je však potrebné dbať na riadnu analýzu a dokumentáciu výsledkov, aby sa jasne odlíšili jednotlivé ciele pre tieto dva typy testov. Pri extrapolácii chýb na testovanie vecnej správnosti by sa všetky finančné chyby zistené v rámci dvojúčelového testu mali brať do úvahy ako náhodné chyby okrem prípadov, keď sa známa chyba kvantifikuje v rámci ďalšej práce certifikačného orgánu.

**Výsledok:** posúdenie chýb zistených na základe týchto kategórií:

|  |  |
| --- | --- |
| **Posúdenie kontrolných postupov** | **Posúdenie chýb** |
| 1. Funguje dobre, potrebné sú len menšie zlepšenia | Neboli zistené žiadne výnimky/chyby. ALEBO sa zistili len malé (formálne alebo jednorazové) výnimky/chyby, ktoré nemajú podstatný vplyv na účinnosť kontrol a neviedli k finančným chybám. |
| 2. Funguje, ale sú potrebné určité zlepšenia | Zistili sa len malé výnimky/chyby, ktoré nemajú podstatný vplyv na účinnosť kontrol. ALEBO, ak tieto malé výnimky/chyby podstatne ovplyvnili účinnosť kontrol, odhalili sa v rámci prebiehajúcich kontrol platobnej agentúry a použil sa samoopravný mechanizmus platobnej agentúry. |
| 3. Funguje čiastočne, sú potrebné podstatné zlepšenia | Zistili sa mierne výnimky/chyby, ktoré mali podstatný vplyv na účinnosť kontrol. A v rámci prebiehajúcich kontrol platobnej agentúry sa odhalila a bola samotnou platobnou agentúrou napravená len časť týchto miernych chýb. |
| 4. Nefunguje | Zistili sa veľké výnimky/chyby, ktoré systém vnútornej kontroly platobnej agentúry neodhalil. |

Vymedzenie pojmu malých, miernych a veľkých chýb zodpovedá vymedzeniu malých, miernych a veľkých odchýlok.

## 5.4. Výsledky posúdenia systému vnútornej kontroly

Po vykonaní troch krokov, ktoré sa uvádzajú vyššie, certifikačný orgán uzavrie posudzovanie postupov vnútornej kontroly. V tabuľke nižšie sa uvádza jeden z možných príkladov tejto činnosti:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Kontrolný postup[[13]](#footnote-14)** | **Pôvodné posúdenie (3.1)** | **Výsledok preskúmania postupov (3.2)** | **Výsledok testovania súladu (3.3)** | **Záverečné posúdenie** |
| **Vykonanie platby** | funguje dobre | nebola zistená žiadna výnimka/odchýlka | nebola zistená žiadna chyba | funguje dobre |
| **Účtovanie platieb** | funguje dobre | boli zistené malé výnimky/odchýlky, ktoré odhalil kontrolný postup platobnej agentúry | nebola zistená žiadna chyba | funguje |
| **Riadenie nezrovnalostí a pohľadávok** | funguje čiastočne | boli zistené mierne výnimky/odchýlky, ktoré odhalil kontrolný postup platobnej agentúry | boli zistené mierne chyby, z ktorých len niektoré odhalili kontroly platobnej agentúry | funguje čiastočne |

Záverečné posúdenie by sa malo vždy uviesť do súladu s najnepriaznivejším posúdením v prípade výsledku preskúmania kontrolných postupov (oddiel 5.2) a výsledku testovania súladu (oddiel 5.3).

V tejto fáze musí certifikačný orgán zistiť, či treba upraviť parametre testovania vecnej správnosti v dôsledku veľkých odchýlok a chýb zistených pri testovaní postupov vnútornej kontroly.

# Testovanie vecnej správnosti

## 6.1. Cieľ testovania vecnej správnosti

Audítorské postupy zamerané na overenie úplnosti, presnosti a vecnej správnosti účtov zahŕňajú **audítorské postupy testovania vecnej správnosti:** testovanie podrobných údajov a analytických postupov. Analytické postupy sú vysvetlené v oddiele 7 – Zosúhlasenie.

**Test podrobných údajov, pokiaľ ide o ročnú účtovnú závierku, sa zameria na položky (operačné a iné ako operačné transakcie), ktoré sú uvedené vo finančných výkazoch (ročných účtovných závierkach): výkaz výdavkov, príloha II a III (aj účtovná kniha dlžníkov) atď.**

Testovanie vecnej správnosti **operačných transakcií** sa týka postupu vykonávania platieb a účtovania platieb po vypracovanie výkazov. Malo by zahŕňať overenie toho, či (zoznam nie je úplný):

* boli vykonané kontroly platieb *ex ante*[[14]](#footnote-15),
* údaje boli správne zaevidované a spracované na účely platby,
* vo vypočítanej splatnej sume sú správne zohľadnené zníženia týkajúce sa riadenia nezrovnalostí/pohľadávok,
* bola vykonaná, zaúčtovaná a do fondov nahlásená správna suma[[15]](#footnote-16).

Uvedené testy by sa mali vykonať aj na zálohových platbách. Testy by podľa potreby mohli pozostávať z hodnotenia a testovania kontrol, ktoré sú súčasťou informačných systémov spojených s daným procesom.

Audítorské postupy testovania vecnej správnosti **iných ako operačných transakcií:**

Pokiaľ ide o **zábezpeky,** certifikačný orgán by mal potvrdiť, že (zoznam nie je úplný):

* sú úplné a správne, pokiaľ ide o účet, sumu a obdobie, a to najmä testovaním podľa príslušných dokladov,
* zábezpeky existujú a sú uložené na bezpečnom mieste,
* prijímajú sa iba schválené štandardné bankové zábezpeky a tieto sú stále platné.

Pokiaľ ide o riadenie **nezrovnalostí a pohľadávok,** certifikačný orgán by mal okrem iného overiť:

* úplnosť: pohľadávky týkajúce sa neoprávnených zaplatených súm, ktoré vznikli na základe výskytu nezrovnalosti, všetky pokuty, ktoré mali byť zaevidované, boli skutočne zaevidované,
* presnosť: pohľadávky sú vykázané v účtoch platobnej agentúry v primeranej výške s prihliadnutím na všetky splátky, úroky, započítania a odpisy. Pokiaľ ide o odpisy, certifikačný orgán by mohol overiť opodstatnenosť dôvodov na opravu a odpis pohľadávky (vrátane rozhodnutia pohľadávku nevymáhať),
* včasnosť: pohľadávky sa včas zisťujú aj vymáhajú.

## 6.2. Všeobecné koncepcie

**Súbor/stratifikácia**

Súbor na účely výberu vzorky zahŕňa všetky platby uhradené v rozpočtovom roku (napr. od 16. októbra 201x do 15. októbra 201x + 1), ktoré boli nahlásené Komisii. V prípade prvého cieľa auditu musí certifikačný orgán vyjadriť stanovisko pre každý fond.

Podľa preambuly nariadenia (EÚ) č. 908/2014 by platobná agentúra mala viesť samostatné účty týkajúce sa výlučne výdavkov, ktoré sa majú financovať z EPZF a EPFRV, a príjmov, ktoré sú spojené s týmito dvoma fondmi. Z toho vyplýva, že k týmto dvom fondom by sa malo pristupovať oddelene.

Certifikačný orgán má preto vyjadriť stanoviská uvedené v článku 9 nariadenia (EÚ) č. 1306/2013 samostatne pre každý z týchto dvoch fondov.

V prípade **operačných transakcií** preto možno súbor, z ktorého sa vyberá vzorka, zriadiť na úrovni fondu:

* všetky platby uhradené v rozpočtovom roku a nahlásené v rámci EPZF,
* všetky platby uhradené v rozpočtovom roku a nahlásené v rámci EPFRV.

Na účely **testovania vecnej správnosti ročných účtovných závierok** by certifikačný orgán mal vytvoriť štatistickú vzorku s použitím konzervatívneho prístupu výberu podľa hodnoty peňažnej jednotky (MUS)[[16]](#footnote-17) na úrovni fondu (EPZF a EPFRV).

Stratifikácia sa vo všeobecnosti nepovažuje za nevyhnutnú na testovanie platieb. Ak však audítor očakáva inú úroveň nesprávnosti (napr. vyššiu) v časti súboru (teda inú variabilitu) (napr. platby uhradené na jedno konkrétne opatrenie a v dôsledku iného postupu uplatneného na spracovanie týchto platieb), stratifikáciu možno použiť. V takom prípade sa súbor rozdelí na podsúbory/vrstvy a každá vrstva sa testuje samostatne. Pri každej vrstve možno použiť inú techniku výberu vzorky, napr. rizikovejšia vrstva sa môže otestovať v rozsahu 100 %, pri inej vrstve sa môže použiť vybraná metóda štatistického výberu vzorky. Certifikačný orgán sa môže rozhodnúť namiesto toho otestovať 100 % kľúčových položiek (napríklad transakcií, ktorých hodnota je vyššia ako prahová hodnota významnosti v prípade súboru alebo vyššia ako očakávaný interval výberu vzorky). Certifikačný orgán môže vybrať vzorku zo zvyšnej časti súboru.

V prípade **iných ako operačných transakcií** možno vymedziť tieto súbory:

* riadenie nezrovnalostí a pohľadávok,
* súbor 1: transakcie v rámci EPZF,
* súbor 2: transakcie v rámci EPFRV.

Ak je však možné preukázať, že nezrovnalosti a pohyby na účtoch pohľadávok pre EPZF aj EPFRV sú riadené pomocou spoločného systému vnútornej kontroly na základe rovnakých zásad, overovanie súladu aj testovanie vecnej správnosti možno vykonať na základe jediného súboru zahŕňajúceho EPZF aj EPFRV. V tomto prípade musia byť splnené niektoré osobitné podmienky (pozri prílohu 2).

Otestovať by sa mal aj proces týkajúci sa zálohových platieb a zábezpiek.

**Jednotka vzorky**

V prípade **operačných transakcií** je jednotkou vzorky individuálna platba uhradená platobnou agentúrou v priebehu rozpočtového roka. V prípade **iných ako operačných transakcií** sa môže jednotka vzorky líšiť v závislosti od rozhodnutia certifikačného orgánu. V prípade riadenia nezrovnalostí/pohľadávok a zábezpiek sa však odporúča používať ako jednotku vzorky individuálny prípad v súbore.

**Metóda výberu vzorky**

Metóda štatistického výberu vzorky sa uplatňuje pri **operačných transakciách**. Odporúča sa použiť konzervatívny prístup MUS. Integrovaný výber vzorky by sa mohol použiť vždy, keď je to možné, s cieľom zabezpečiť účinné využívanie audítorských zdrojov a vyššiu účinnosť, ale bez ohrozenia samostatného podávania správ na základe cieľov auditu. Jedna transakcia by sa tak mohla použiť na audítorské postupy v rámci prvého aj druhého cieľa auditu, ak to certifikačný orgán považuje za vhodné. Tá istá transakcia by sa navyše mohla použiť na testovanie súladu aj testovanie vecnej správnosti (dvojúčelový test), ako sa vysvetľuje v oddiele 5.

V prípade integrácie dvojúčelového testovania medzi prvým a druhým cieľom sa certifikačnému orgánu odporúča zosúladiť metódy výberu vzorky, preto možno v tomto prípade v rámci prvého cieľa použiť štandardný MUS aj jednoduchý náhodný výber vzorky.

Podrobné vysvetlenie uvedených metód sa uvádza v prílohe 2. Niektoré všeobecné koncepcie, ktoré sa uvádzajú ďalej, sa týkajú len štatistického výberu vzorky.

Pri iných ako operačných transakciách sa odporúča použiť neštatistický, náhodný výber vzorky (pozri prílohu 2).

**Významnosť – prijateľná miera chybovosti/prípustná nesprávnosť (TM)**

Celková významnosť je stanovená vo výške 2 % výdavkov na úrovni fondu, súboru a vrstvy.

V riadne odôvodnených prípadoch môže certifikačný orgán stanoviť odlišné prahové hodnoty významnosti výkonu na úrovni vrstvy pod podmienkou, že na úrovni fondu je dodržaná celková významnosť vo výške 2 %. Prijatý prístup musí byť riadne odôvodnený a zdokumentovaný v stratégii auditu.

Prijateľná miera chybovosti je maximálna prijateľná miera chybovosti, ktorá sa môže objaviť v súbore za určitý rok. Pri 2 % úrovni významnosti má preto táto maximálna prijateľná miera chybovosti výšku 2 % výdavkov certifikovaných Komisii za daný referenčný rok.

**Stupeň spoľahlivosti**

Ako sa vysvetľuje v oddiele 4.2, uistením o fungovaní systému sa určí stupeň uistenia, aký sa má získať z testovania vecnej správnosti, alebo inými slovami stupeň spoľahlivosti v prípade testovania vecnej správnosti. Uvádza sa v ňom výklad výsledkov výberu vzorky, vyjadruje sa v ňom pravdepodobnosť, že interval spoľahlivosti zistený na základe údajov zo vzorky obsahuje skutočnú chybovosť súboru, napr. stupeň spoľahlivosti 95 % znamená, že certifikačný orgán môže predpokladať 95 % spoľahlivosť, že chybovosť súboru bude patriť do intervalu spoľahlivosti zisteného na základe údajov zo vzorky. (Ak je predpokladaná miera chybovosti 100 a presnosť 10, skutočná chybovosť súboru bude patriť do intervalu [90, 110] s 95 % spoľahlivosťou).

**Očakávaná chybovosť**

Predstavuje očakávanú nesprávnosť v testovanom súbore alebo vrstve. Odhaduje sa buď na základe štandardnej odchýlky chyby (chýb), alebo na základe výsledkov predchádzajúceho auditu.

**Presnosť**

Presnosťou sa meria neistota, ktorá vzniká ako dôsledok toho, že certifikačný orgán nevykonáva audit celého súboru, ale meria neistotu v dôsledku výberu vzorky, t. j. riziko spojené s výberom vzorky. Riziko spojené s výberom vzorky znamená, že závery, ku ktorým certifikačný orgán dospeje po otestovaní vzorky, sú iné ako závery, ku ktorým by dospel, ak by otestoval celý súbor.

**Plánovaná/požadovaná presnosť** je maximálna chybovosť spojená s výberom vzorky, ktorá je prijateľná na extrapoláciu chýb v určitom roku. Plánovaná presnosť by mala byť vždy nižšia, ako je prijateľná nesprávnosť/chybovosť.

Rozdiel medzi očakávanou chybovosťou a prijateľnou chybovosťou sa môže použiť ako miera presnosti.

**Dosiahnutie presnosti v súvislosti s výberom vzorky** umožňuje certifikačnému orgánu určiť **interval spoľahlivosti**, teda rozsah, v rámci ktorého odhad charakteristiky súboru bude zodpovedať stanovenému stupňu spoľahlivosti.

**Variabilita**

Variabilita súboru je parameter, ktorý má veľký vplyv na veľkosť vzorky. Variabilita sa spravidla meria parametrom známym ako štandardná odchýlka a zapisuje sa ako σ. Čím je štandardná odchýlka väčšia, tým je súbor (resp. vzorka) heterogénnejší. Veľkosť vzorky potrebná na vykonanie auditu súboru s nízkou variabilitou je vo všeobecnosti menšia ako pri súbore s vysokou variabilitou.

**Veľkosť vzorky**

Veľkosť vzorky na audit ročných účtovných závierok na úrovni fondu v prípade **operačných transakcií** sa určuje uvedenými parametrami: súborom, stupňom spoľahlivosti, presnosťou, prijateľnou mierou chybovosti, očakávanou chybovosťou.

Využívanie rôznych metód výberu vzorky vrátane odhadu štandardnej odchýlky (na pilotnej vzorke) môže mať vo všeobecnosti za následok veľmi odlišné úrovne veľkosti vzorky.

V prípade konzervatívneho prístupu MUS by sa mali pri audite účtov dodržiavať tieto minimálne veľkosti vzorky **pre každý fond:**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Uistenie o**  **fungovaní systému** | Vysoké/mierne | Priemerné | Stredne nízke | Nízke |
| **Audítorské riziko (AR)** | 5 % | 5 % | 5 % | 5 % |
| **Stupeň spoľahlivosti testovania vecnej správnosti** | **najmenej 60 %** | **70 %**  **(priemerný)** | **80 %**  **(stredne vysoký)** | **najmenej 90 %** |
| **Minimálne veľkosti vzorky** | **46** | **60 – 78** | **80 – 110** | **115** |

V prípade prvého cieľa auditu sa predpokladá, že pracovníci platobnej agentúry sú skúsení a platobná agentúra má zavedené fungujúce systémy a postupy, preto sa v uvedených príkladoch pracuje s nízkym inherentným rizikom. To však musí certifikačný orgán starostlivo posúdiť vo fáze plánovania auditu.

Po stanovení veľkosti vzorky môže byť vypočítaný interval výberu vzorky tak, že veľkosť súboru sa vydelí veľkosťou vzorky.

Vzhľadom na to, že testovanie vecnej správnosti možno bude musieť byť vykonané v niekoľkých fázach, odporúča sa postupovať pri stanovení veľkosti vzorky na testovanie vecnej správnosti takto:

* ak sa nevykoná stratifikácia, stanoviť celkovú veľkosť vzorky, ktorá sa má testovať, na úrovni fondu (EPZF alebo EPFRV) na základe posúdenia systému vnútornej kontroly z bežného roka[[17]](#footnote-18) a s prihliadnutím na odhad ročných výdavkov (na základe prognóz) podľa oddielu 4.2,
* ak sa vykoná stratifikácia:
  + určiť vrstvy,
  + určiť veľkosť vzorky pre každú vrstvu v súlade s oddielom 4.2 na základe vybranej metódy výberu vzorky,
* v obidvoch prípadoch môže byť potrebná záverečná úprava na základe konečných výdavkov: konečná veľkosť vzorky sa musí upraviť vzhľadom na skutočné ročné výdavky nahlásené fondom. V prípade, že skutočné výdavky sú výrazne vyššie, než sa očakávalo, certifikačný orgán môže považovať za nevyhnutné zväčšiť pôvodne určenú veľkosť vzorky.

Veľkosť vzorky pri **iných ako operačných transakciách** sa môže pohybovať od 4 do 50 v závislosti od uistenia o fungovaní systému stanoveného na základe posúdenia (pozri prílohu 2/oddiel 4.2).

**Hodnotenie výsledkov výberu vzorky**

**Celková predpokladaná chybovosť – horná hranica chybovosti/celková chybovosť – dodatočné práce**

V súlade so štandardom ISA 530 by certifikačný orgán mal vyhodnotiť:

* + výsledky vzorky: na vyhodnotenie výsledkov testovania vecnej správnosti v prípade **operačných transakcií** uskutočneného štatistickou metódou výberu vzorky certifikačný orgán musí určiť celkovú predpokladanú chybovosť a hornú hranicu chybovosti a
  + či z výberu vzorky vyplynul primeraný základ pre

závery o súbore, ktorý bol testovaný.

Celková predpokladaná chybovosť (TPE) sa určí extrapoláciou, rozšírením zistených náhodných chýb vo vzorke na celý súbor/vrstvy. V terminológii výberu vzorky podľa peňažnej jednotky (MUS) to zodpovedá najpravdepodobnejšej miere chybovosti. V prípade prvého cieľa auditu sa to označuje ako miera chybovosti (ERR).

Horná hranica chybovosti (UEL) je súčtom predpokladanej chybovosti a presnosti (riziko spojené s výberom vzorky).

Certifikačný orgán musí posúdiť koreláciu celkovej predpokladanej chybovosti (TPE) a hornej hranice chybovosti (UEL) vo vzťahu k významnosti (TM). Môže dôjsť k týmto scenárom:

* celková predpokladaná chybovosť (TPE) alebo najpravdepodobnejšia miera chybovosti (MLE) presiahne hranicu významnosti. Možno dospieť k záveru, že v účtoch sa vyskytuje významná nesprávnosť. Po potvrdení výpočtu môže platobná agentúra rozhodnúť o samooprave v účtoch ešte pred podaním správy.
* celková predpokladaná chybovosť (TPE)/najpravdepodobnejšia miera chybovosti (MLE) aj horná hranica chybovosti (UEL) sú pod hranicou významnosti. Možno vyhlásiť, že pri stanovenom riziku spojenom s výberom vzorky sa v účtoch nevyskytuje významná chyba.
* celková predpokladaná chybovosť (TPE) alebo najpravdepodobnejšia miera chybovosti (MLE) je pod hranicou významnosti a horná hranica chybovosti (UEL) presahuje hranicu významnosti. Pôvodný audítorský predpoklad certifikačného orgánu sa vzhľadom na výsledky výberu vzorky nepotvrdil.

Ak certifikačný orgán dospeje k záveru, že z výberu vzorky nevyplynul primeraný základ pre závery o testovanom súbore:

* + môže požiadať manažment, aby preskúmal zistené nesprávnosti, ako aj možnosť výskytu ďalších nesprávností a aby spravil všetky potrebné úpravy, alebo
  + prispôsobiť povahu, časový plán a ďalšie audítorské postupy

na čo najlepšie dosiahnutie požadovaného uistenia.

Ďalší postup by mohol predstavovať jednu zo štyroch možností:

* + skontrolovať, či by pri inom stupni spoľahlivosti výsledky výberu vzorky potvrdili pôvodný audítorský predpoklad, pričom certifikačný orgán by tak stále získal presvedčivé výsledky na základe vykonanej práce,
  + overiť, či niektoré z náhodných chýb nemožno považovať za systémové chyby, pričom by tak na základe dodatočných prác bolo možné určiť známu chybu,
  + zistiť, či by pri dodatočnom testovaní (či už zvýšení stupňa spoľahlivosti alebo očakávanej chybovosti) a znížení rizika spojeného s výberom vzorky bolo možné dosiahnuť presvedčivé výsledky,
  + uplatniť alternatívne audítorské postupy s cieľom zabezpečiť dodatočné uistenie.

Pokiaľ ide o dodatočný výber vzorky a prepočítanie stupňa spoľahlivosti, pozri prílohu 2.

Celková chybovosť je súčtom hornej hranice chybovosti (UEL) a známych chýb. Pri zostavovaní konečného záveru na účely stanoviska audítora je rozhodujúca miera celkovej chybovosti. Ak je však známa chyba spoľahlivo zistená a platobná agentúra podnikne kroky ešte pred termínom na podávanie správ (napr. spustí proces vymáhania, úspešne vykoná vymáhanie, v účtoch urobí odpočty, opraví svoj postup a systém atď.), v stanovisku certifikačného orgánu možno tieto nápravné opatrenia zohľadniť.

Pri **iných ako operačných transakciách** možno vypočítať len predpokladanú mieru chybovosti, keďže sa používa metóda neštatistického výberu vzorky. Predpokladaná miera chybovosti sa v tomto prípade určuje spočítaním rozdielov zistených medzi zaznamenanými a auditovanými hodnotami a vydelením celkovej chybovosti celkovou hodnotou skontrolovaných položiek. Táto predpokladaná chybovosť sa musí porovnať s významnosťou pre závery certifikačného orgánu, pokiaľ ide o rozsah chybovosti v súbore.

# Zosúhlasenia – analytické postupy

## 7.1. Všeobecné analytické postupy

Aby certifikačný orgán dospel k záveru o úplnosti, presnosti a vecnej správnosti ročnej účtovnej závierky (pozri prvý cieľ auditu), bude musieť zosúhlasiť:

* ročnú účtovnú závierku (EPZF aj EPFRV) s predbežnými výkazmi (mesačné a štvrťročné tabuľky výdavkov),
* ročnú účtovnú závierku s údajmi v tabuľke X,
* ročné výkazy neoprávnených platieb a ďalších súm, ktoré majú byť vrátené fondom (EPZF aj EPFRV), s účtovnou knihou dlžníkov a ročnou účtovnou závierkou,
* akékoľvek ďalšie zosúhlasenie považované za nevyhnutné a vymedzené v usmernení č. 3 o požiadavkách na vykazovanie.

Čo sa týka testov kontrolných postupov a testovania vecnej správnosti, ako aj zosúhlasenia, príslušné testy systémov IT zohrávajú kľúčovú úlohu a certifikačný orgán by ich mal zvážiť.

V rámci analytických postupov treba riešiť niektoré konkrétne otázky:

## 7.2. Omeškané platby

Ak sa to vyžaduje v predpisoch, certifikačný orgán by mal overiť včasné vybavenie žiadostí o platby platobnou agentúrou, najmä či interval medzi doručením príslušných dokladov potrebných na vykonanie platby a vystavením platobného príkazu neprekračuje zákonné lehoty.

## 7.3. Dodržiavanie finančných stropov

Ak sa na opatrenia vzťahujú kvantitatívne limity, a to buď z hľadiska celkových vyplatených súm, výroby alebo oprávnených plôch, certifikačný orgán by mal skontrolovať, či sú zavedené postupy na zabezpečenie toho, že celkové platby (všetkých platobných agentúr) nepresahujú rámec týchto kvantitatívnych limitov. To zahŕňa preskúmanie základu uplatňovania stropov stanovených v osobitných predpisoch upravujúcich konkrétne opatrenia a režimy podpory.

## 7.4. Dodržiavanie ukazovateľov intenzity pomoci

Certifikačný orgán by mal skontrolovať dodržiavanie intenzity pomoci a správne uplatňovanie pomerov EÚ a vnútroštátnych pomerov pre prideľovanie prostriedkov z EPZF a EPFRV.

## 7.5. Dodatočné výdavky nahlásené iba v ročnom výkaze

Certifikačný orgán by mal skontrolovať presnosť a vecnú správnosť dodatočných výdavkov nahlásených iba v ročnom výkaze. Na ten účel by sa mali preskúmať príslušné doklady s cieľom potvrdiť primeranosť takých výdavkov.

# Kategorizácia a konsolidácia chýb

## 8.1. Kategorizácia chýb

Pokiaľ ide o audit úplnosti, presnosti a vecnej správnosti ročných účtovných závierok (prvý cieľ auditu), použije sa táto kategorizácia chýb:

* na základe finančného vplyvu vyvolaného chybou/nesprávnosťou
  + chyby zistené po fáze úhrady, ktoré vyvolajú finančný vplyv,
  + chyby zistené po fáze úhrady, ktoré vzhľadom na svoju povahu zostávajú formálnymi chybami (úhrada je v podstate správna, pokiaľ ide o sumu, ale predstavuje transakciu, pri ktorej zlyhala jedna alebo viac kontrol – napr. platba nebola uhradená na správnej úrovni);
* na základe povahy chyby:
  + systémové chyby sú chyby zistené v auditovanej vzorke, ktoré majú vplyv na neauditovaný súbor a vznikajú za dobre vymedzených a podobných okolností. Tieto chyby majú spoločnú vlastnosť (napr. typ opatrenia alebo režimu, transakcie, subjekt zodpovedný za autorizáciu atď.). Sú spojené s neúčinnými kontrolnými postupmi v rámci časti systémov riadenia a kontroly. V prípade zistenia takejto potenciálnej systémovej chyby je možné rozšíriť testovanie zisteného konkrétneho problému, a to v prípade potreby až na 100 % všetkých potenciálne dotknutých transakcií. Toto testovanie by malo umožniť zistiť vplyv systémovej chyby na celý súbor. Táto chyba sa potom považuje za ***„známu chybu“*** a nevyžaduje extrapoláciu. Ak však nie je možné testovať všetky transakcie, ktoré boli ovplyvnené, táto chyba by sa mala považovať za náhodnú chybu,
  + známe chyby sú chyby zistené buď mimo vzorky, alebo vyplývajúce zo 100 % testovania vymedzenej vrstvy/súboru. Známe chyby týkajúce sa platieb bežného roka sa pripočítajú k predpokladanej chybe, a teda sa zahrnú do celkového hodnotenia chýb, pokiaľ sa nevykoná oprava účtov,
  + Certifikačný orgán by súlade s ISA450 mohol v prípade systémových a známych chýb uplatniť prahovú hodnotu jednoznačnej zanedbateľnosti 150 EUR a 2 % auditovanej sumy. Preto ak celkový finančný vplyv známej/systémovej chyby je 150 EUR a 2 % auditovanej sumy, certifikačný orgán ho nemusí vo svojom hodnotení chýb a v nadväzujúcich opatreniach zohľadniť.
  + náhodné chyby sú chyby, ktoré sa mohli vyskytnúť v ktorejkoľvek z transakcií nezaradených do vzorky na testovanie. Ak sa napríklad zistí chyba vstupu, predpokladá sa, že rovnaký typ chyby by v zásade mohol ovplyvniť ktorúkoľvek transakciu nezaradenú do vzorky. Certifikačný orgán preto musí extrapolovať všetky náhodné chyby na celý súbor, aby odhadol ich celkový vplyv. V niektorých prípadoch môžu byť náhodné chyby viazané na známu vrstvu/známy súbor. Ak platobná agentúra môže preukázať, že chyby sa týkajú iba podmnožiny vrstiev, certifikačný orgán musí extrapolovať náhodné chyby na identifikovanú podmnožinu; V prípade náhodných chýb by sa nemala uplatňovať prahová hodnota jednoznačnej zanedbateľnosti, keďže všetky náhodné chyby podliehajú extrapolácii, a preto finančný vplyv každej finančnej chyby by mal byť zahrnutý do extrapolácie a hodnotenia chýb. Avšak výlučne na účely podávania správ náhodné chyby pod 150 EUR a 2 % auditovanej sumy nemusia byť v správe certifikačného orgánu opísané. Usmernenie k tejto otázke sa poskytne v usmernení k požiadavkám na podávanie správ.
  + Pokiaľ ide o nadväzujúce opatrenia v prípade jednoznačne zanedbateľných chýb (známych, systémových alebo náhodných) a ich vymáhania, uplatňujú sa ustanovenia článku 54 ods. 3 nariadenia (EÚ) č. 1306/2013.
* na základe audítorského postupu/cieľa auditu, v rámci ktorého sa zistí odchýlka/finančná chyba/nesprávnosť:
  + **„odchýlky od testov kontrolných postupov a testovania súladu“**: Výklad počtu odchýlok a chýb zistených počas posudzovania systému vnútornej kontroly sa uvádza v oddiele 5. Náhodné finančné chyby zistené v rámci dvojúčelového testu by sa mali zohľadniť v miere chybovosti,
  + **„miera chybovosti – ERR“, celková predpokladaná chybovosť (TPE)[[18]](#footnote-19) zo štatistického výberu vzorky:** týka sa výlučne preplatkov (chyby v platbách, účtovaní a podávaní správ) v prípade všetkých transakcií vybraných na testovanie vecnej správnosti. Cieľom je odhadnúť finančný vplyv chýb, ktoré zistil certifikačný orgán. Medzi typy chýb, ktoré sa majú zahrnúť do miery chybovosti, patria: správny výpočet pomoci, problémy pri rozdelení účtovných období, výmenné kurzy, miery spolufinancovania atď.,

* + **„zosúhlasenie finančných nesprávností“:** chyby zistené počas zosúhlasovania/analytických postupov.

## 8.2. Konsolidácia chýb

Pokiaľ ide o záver certifikačného orgánu v rámci prvého cieľa auditu, najlepší odhad certifikačného orgánu v súvislosti s nesprávnosťou vo fonde je súčet celkovej chybovosti (obmedzuje sa len na chyby v platbách a účtovaní), ktorá vyplynula z testovania vecnej správnosti (UEL + známe chyby) a všetkých chýb týkajúcich sa úhrady v danom rozpočtovom roku, ale zistených mimo vzorky na testovanie vecnej správnosti: napr. chýb zistených počas testovania súladu (ak nebol použitý dvojúčelový test, a teda ešte nie sú zahrnuté), chyby v zosúhlasení. Certifikačný orgán by mal sformulovať, ako je konsolidované hodnotenie chýb na úrovni fondu zapracované do stanoviska audítora. [Ďalej ako celková chybovosť (TE) konsolidovaná na úrovni fondu.]

Chyby zistené v iných ako operačných transakciách sa osobitne nezvýrazňujú v uvedenej konsolidácii a výklade chýb, keďže majú iný charakter ako chyby zistené v platbách. Po prvé treba posúdiť významnosť týchto súborov v celkovom fonde. Po druhé treba významnosť jednotlivých chýb posúdiť z hľadiska príslušného súboru (t. j. vrátených platieb alebo záloh). Ak sa zistí, že chyby vedú k významnej nesprávnosti v ročnej účtovnej závierke, certifikačný orgán musí zabezpečiť ich vhodné začlenenie do celkového záveru, pokiaľ ide o prvý cieľ auditu.

# Záver, pokiaľ ide o prvý cieľ auditu

**9.1 Hodnotenie dostatočnosti a náležitosti audítorských dôkazov**

Na základe vykonaných audítorských postupov a získaných audítorských dôkazov by mal certifikačný orgán ešte pred dokončením auditu vyhodnotiť, či je posúdenie rizík významných nepresností na úrovni tvrdení primerané. Certifikačný orgán by mal dospieť k záveru, či sa získali dostatočné a náležité audítorské dôkazy. Pri formulácii stanoviska audítora by mal certifikačný orgán zvážiť všetky relevantné audítorské dôkazy. Ak certifikačný orgán nezískal dostatočné a náležité audítorské dôkazy, pokiaľ ide o významné tvrdenia, mal by sa pokúsiť získať ďalšie audítorské dôkazy. Ak certifikačný orgán nedokáže získať dostatočné a náležité audítorské dôkazy, mal by vyjadriť stanovisko s výhradou alebo odmietnutie stanoviska.

Záver o úplnosti, presnosti a vecnej správnosti ročnej účtovnej závierky by mal vychádzať z týchto skutočností:

* posúdenie postupov vnútornej kontroly pre dané úlohy platobnej agentúry (vykonávanie platieb, účtovanie platieb a riadenie pohľadávok) s ohľadom aj na posúdenie systému vnútornej kontroly, pokiaľ ide o schvaľovanie platieb podľa druhého cieľa auditu,
* výsledky testovania vecnej správnosti (celková predpokladaná chybovosť, horná hranica chybovosti obmedzená len na chyby v platbách a účtovaní) a
* konsolidovaná celková chybovosť, ktorá zahŕňa známe chyby a finančné nepresnosti z finančného zosúhlasenia.

V nasledujúcej tabuľke je uvedený prehľad hlavných scenárov.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Posúdenie systému vnútornej kontroly pre dané kontrolné postupy** | **A) Výsledok testovania vecnej správnosti**  **B) Konsolidovaná chyba: vrátane výsledkov zosúhlasenia** | **Úplnosť, vecná správnosť a presnosť ročnej účtovnej závierky v stanovisku** |
| **Posúdenie systému vnútornej kontroly na úrovni fondu na účely platby, účtovania a riadenia pohľadávok:** funguje čiastočne – funguje – funguje dobre | 1. celková predpokladaná chybovosť (TPE) < horná hranica chybovosti (UEL) < prípustná nesprávnosť (TM) 2. konsolidovaná celková chybovosť < prípustná nesprávnosť (TM) | **možno potvrdiť** |
| 1. celková predpokladaná chybovosť (TPE) < horná hranica chybovosti (UEL) < prípustná nesprávnosť (TM) 2. konsolidovaná celková chybovosť > prípustná nesprávnosť (TM) | **nemožno potvrdiť – platobná agentúra musí opraviť chyby** |
| 1. celková predpokladaná chybovosť (TPE) < prípustná nesprávnosť (TM) < horná hranica chybovosti (UEL) 2. konsolidovaná celková chybovosť > prípustná nesprávnosť (TM) | **nemožno potvrdiť – je potrebná ďalšia práca (oddiel 6.2)** |
| 1. prípustná nesprávnosť (TM) < celková predpokladaná chybovosť (TPE) < horná hranica chybovosti (UEL) 2. konsolidovaná celková chybovosť > prípustná nesprávnosť (TM) | **nemožno potvrdiť – platobná agentúra musí opraviť chyby**  **v opačnom prípade stanovisko s výhradou – zistené rozdiely** |
| **Posúdenie systému vnútornej kontroly na úrovni fondu na účely platby a účtovania:** nefunguje | ***jeden zo 4 uvedených scenárov*** | **nemožno potvrdiť; stanovisko s výhradou pre nedostatočný kontrolný postup –**  (postupy treba opraviť – postup overenia súladu pre otázku akreditácie) |

Vo všetkých scenároch by sa mali zohľadňovať nápravné opatrenia prijaté platobnou agentúrou po vyhodnotení chýb, ako aj významnosť chýb vedúcich k významnej konsolidovanej celkovej chybovosti.

Záver celkového posúdenia účinnosti systému vnútornej kontroly platobnej agentúry sa vypracuje na základe časti C.

# ČASŤ B

# Model audítorského rizika a audítorské postupy

Uplatňujú sa takisto oddiely 4.1, 4.2, 4.3 a 4.4.

## 10.1. Audítorské postupy

Audit vo vzťahu k druhému cieľu auditu sa vzťahuje na jeden rozpočtový rok (od 16. 10. 201x do 15. 10. 201x + 1), rozkladá sa však na 24-mesačné kalendárne obdobie (od marca kalendárneho roka predchádzajúceho auditovanému rozpočtovému roku do februára kalendárneho roka po auditovanom rozpočtovom roku). Navrhovaný časový plán je vyjadrený z hľadiska tohto 24-mesačného obdobia, skutočná audítorská práca a podávanie správ sa však vzťahujú na **jeden rozpočtový rok.**

Pokiaľ ide o režimy a opatrenia IACS, rozhodujúcim faktorom pri plánovaní predmetného auditu je načasovanie kontrol na mieste a administratívnych kontrol, ktoré vykonáva platobná agentúra na účely kontrolných štatistík predkladaných do 15. júla auditovaného rozpočtového roka. V prípade režimov a opatrení mimo IACS by mali byť základom na vytvorenie plánu auditu kontroly vykonávané pri všetkých vyplatených žiadostiach v rámci auditovaného rozpočtového roka.

Príklad:

* režimy a opatrenia EPZF a EPFRV IACS:
  + kontroly vykonáva platobná agentúra od mája (predchádzajúceho rozpočtového roka) do decembra[[19]](#footnote-20) (auditovaného rozpočtového roka) a týkajú sa kontrolných štatistík predložených do 15. júla auditovaného rozpočtového roka;
* režimy a opatrenia EPZF a EPFRV mimo IACS:
  + kontroly vykonáva platobná agentúra od septembra (predchádzajúceho rozpočtového roka) do septembra (auditovaného rozpočtového roka) a týkajú sa auditovaného rozpočtového roka. Pokiaľ ide o EPZF mimo IACS, v závislosti od opatrení sa kontroly vykonávajú buď počas roka predchádzajúceho auditovanému rozpočtovému roku, alebo počas auditovaného rozpočtového roka.

Certifikačný orgán by mal okrem toho posúdiť, či opätovné overovanie administratívnych kontrol a kontrol na mieste pre dané opatrenie je časovo obmedzené. Väčšina režimov a opatrení EPZF/EPFRV IACS je časovo obmedzená. To znamená, že je nevyhnutné, aby certifikačný orgán vykonal opätovné overenie kontrol v krátkom čase po počiatočných kontrolách platobnej agentúry, inak by časť kontrolných prvkov (napr. plodiny, záväzky atď.) nebolo možné opätovne overiť na mieste. To isté platí aj pre niektoré opatrenia EPZF mimo IACS a certifikačný orgán to musí zohľadniť pri plánovaní audítorských postupov.

Certifikačný audit vo vzťahu k druhému cieľu auditu sa vykoná v súlade s týmito hlavnými audítorskými postupmi:

### Vymedzenie modelu audítorského rizika a stupňov uistenia

*Navrhovaný časový plán*

Vykonáva sa pred skutočným začiatkom výberu vzorky. Pre režimy EPZF/EPFRV IACS by sa napríklad mal začať v apríli až júni roka predchádzajúceho auditovanému rozpočtovému roku (ďalej ako 2. – 4. mesiac – M2 – M4). V prípade opatrení EPZF/EPFRV mimo IACS by sa mal začať v septembri až októbri (začiatkom auditovaného rozpočtového roka) alebo skôr (na základe plánovania platobnej agentúry alebo na základe mesačných/štvrťročných výkazov), a to s ohľadom na časový plán skutočných kontrol platobnej agentúry.

*Hlavné úlohy*

* posúdiť inherentné riziko a kontrolné riziko (riziko významnej nesprávnosti) na základe výsledkov auditu z predchádzajúcich rokov a posúdenia systému vnútornej kontroly (pozri oddiel 11),
* určiť stupeň uistenia o fungovaní systému a stupeň spoľahlivosti pre testovanie vecnej správnosti, ako aj požiadavky na preskúmanie systému vnútornej kontroly a testovanie vecnej správnosti,
* naplánovať všetky audítorské postupy (časový plán a rozsah) vrátane posúdenia systému vnútornej kontroly, testovania vecnej správnosti, preskúmania zosúhlasení, výkladu chýb a výsledkov, prípravy certifikačnej správy a sformulovania stanoviska.

*Čo treba zvážiť*

* EPZF/EPFRV – IACS: V čase plánovania možno použiť odhadovanú výšku výdavkov určených na základe náhodných kontrol na mieste vykonaných platobnou agentúrou. Skutočná vzorka by mala vychádzať zo žiadostí vybraných na náhodné kontroly na mieste vykonané platobnou agentúrou. Tieto žiadosti by sa následne mali sledovať až po kontrolné výsledky a platbu. Certifikačný orgán by mal prijať primerané bezpečnostné opatrenia, aby zabezpečil, že platobná agentúra nebude informovaná o jeho vzorke pred tým, než táto agentúra vykoná svoje kontroly na mieste.
* EPZF/EPFRV – mimo IACS: V čase plánovania možno použiť odhad sumy výdavkov určených na základe všetkých kontrol vykonaných platobnou agentúrou. Vzorka by sa mala vybrať zo všetkých žiadostí, ktoré sa majú vyplatiť (a ktoré boli podrobené administratívnym kontrolám a/alebo kontrolám na mieste). Žiadosti by sa mali sledovať až po platby (a kontrolné štatistiky/kontrolné správy, ak existujú). V prípade EPFRV mimo IACS by výber vzorky mal vychádzať zo skutočných platieb, keďže tu neexistuje žiadny prvok s časovým obmedzením. V prípade EPZF mimo IACS určuje skutočný základ na výber vzorky – žiadosti alebo platby – certifikačný orgán.
* V čase plánovania nemusia byť dostupné všetky informácie potrebné na plánovanie veľkostí vzoriek. Vyžaduje si to nadväzujúce opatrenia a potrebné úpravy plánu auditu.
* V čase plánovania nie sú k dispozícii výsledky testovania kontrolných postupov. Ak sa prostredníctvom testovania kontrolných postupov zistí vysoký počet chýb, veľkosť vzorky testovania vecnej správnosti sa musí zvýšiť.

### Posúdenie systému vnútornej kontroly

*Navrhovaný časový plán*

Súčasť úloh: posúdenie kontrolného prostredia sa musí naplánovať súbežne so stanovením modelu audítorského rizika a stupňov uistenia. (M1 – M3)

Ďalšie úlohy: testovanie procesov/postupov vrátane testovania kontroly, súladu a testovania systémov IT (pokiaľ ide o procesy a postupy relevantné pre druhý cieľ auditu) sa musia naplánovať takto:

* pre časovo obmedzené opatrenia súbežne s testovaním vecnej správnosti, ktoré sa má realizovať ihneď po stanovení plánu auditu (M4 – M6). Niektoré testy IT a testy kontrol však možno vykonať pred začatím testovania vecnej správnosti,
* pre zvyšné opatrenia, ktoré nie sú časovo obmedzené, by táto práca mala predchádzať testovaniu vecnej správnosti.

*Hlavné úlohy*

* posúdiť účinnosť kontrolného prostredia pri zohľadnení hodnotenia systému vnútornej kontroly z predchádzajúcich rokov a všetkých právnych, organizačných, procedurálnych a systémových zmien s cieľom určiť pre model audítorského rizika stupeň uistenia o fungovaní systému. Bude si to vyžadovať vykonanie rekapitulačných testov,
* vykonať testovanie kontrolných postupov na účely posúdenia systému vnútornej kontroly vzhľadom na výsledok auditovaného rozpočtového roka. To môže zahŕňať rôzne typy testovania, ako aj testovanie IT systémov a kontrol,
* vyhodnotiť zistené riziká alebo odchýlky, potvrdiť výsledky pri posudzovaní spoľahlivosti kontrolných postupov (funguje dobre, funguje atď.) a zistiť, či je pre vysokú mieru chybovosti zistenú počas testovania kontrolných postupov potrebné upraviť parametre testovania vecnej správnosti.

*Čo treba zvážiť*

* Tieto posúdenia spoľahlivosti kontrolných postupov sa budú musieť zohľadniť v stanovisku k účinnosti systému vnútornej kontroly.
* Pokiaľ ide o testovanie súladu, možno uplatniť dvojúčelové testovanie. To sa musí použiť pre opätovné overovanie kontrol na mieste.
* Testovanie systémov IT zohráva dôležitú úlohu pri posudzovaní časti uvedených kontrolných postupov.

### Testovanie vecnej správnosti

*Navrhovaný časový plán*

Pokiaľ ide o druhý cieľ auditu, testovanie vecnej správnosti sa musí vykonať na základe kontrol vykonaných na účely overenia zákonnosti a riadnosti (pozri časový plán kontrol, ako sa uvádza vyššie). Keďže certifikačný orgán musí overiť všetky kontrolné kroky postupu schvaľovania, ktorý prebieha v platobnej agentúre, ale s odlišným harmonogramom v závislosti od režimu, testovanie vecnej správnosti by sa mohlo vykonať počas viacerých etáp podľa postupu platobnej agentúry.

EPZF/EPFRV – IACS: M2 – M17

EPFRV – mimo IACS: M7 – M19

Opatrenia bez časového obmedzenia: M8 – M22

*Hlavné úlohy*

* preskúmať vzorku platobnej agentúry pre náhodné kontroly na mieste (EPZF IACS, EPFRV IACS) a určiť reprezentatívny základ pre vlastnú vzorku certifikačného orgánu. Stanoviť súbor všetkých prípustných žiadostí, ktoré sa majú vyplatiť a ktoré kontrolovala platobná agentúra, pre EPZF aj EPFRV mimo IACS. Výber vzorky sa môže vykonať v niekoľkých fázach, aby sa predišlo nahromadeniu pracovného zaťaženia na konci rozpočtového roka,
* vybrať vzorku na základe parametrov, ktoré už boli stanovené vo fáze plánovania, a vykonať skutočné testovanie: uskutočnenie opätovného overovania administratívnych kontrol aj kontrol na mieste v nadväznosti na postup konania platobnej agentúry. Pokiaľ ide o súbory EPZF/EPFRV mimo IACS, certifikačný orgán musí opätovne overiť kontroly platobnej agentúry: ak platobná agentúra nevykonala žiadnu kontrolu na mieste, certifikačný orgán musí overiť len kontroly vykonané platobnou agentúrou, t. j. administratívne kontroly[[20]](#footnote-21), a naopak, ak bola vykonaná kontrola na mieste, certifikačný orgán musí opätovne overiť aj túto kontrolu na mieste,
* zozbierať audítorské dôkazy (ako pri všetkých ostatných krokoch), najmä na účely zdokumentovania zistených výnimiek (odchýlok, chýb),
* sledovať transakcie až po kontrolné štatistiky/príslušné správy a po platbu.

*Čo treba zvážiť*

* Reprezentatívnosť výberového súboru (EPZF/EPFRV IACS: náhodná vzorka kontrol na mieste vykonaných platobnou agentúrou, EPZF/EPFRV mimo IACS: odhadovaná výška výdavkov určená ako výsledok kontrol platobnej agentúry alebo výška skutočne vyplatených výdavkov) je potrebné posúdiť ešte pred začatím testovania vecnej správnosti.
* Testovanie systémov IT má významnú úlohu pri testovaní časti kontrol schvaľovania, ktoré sú založené na informačných technológiách, napr. krížové kontroly v rámci IACS a geopriestorová žiadosť o pomoc (GSAA). Platí to predovšetkým pre automatické krížové kontroly (vykonávané raz) platobnej agentúry, ako je napríklad kontrola dvojitého nahlásenia v rámci GSAA).

### Zosúhlasenia

*Navrhovaný časový plán*

Pre druhý cieľ auditu sa zosúhlasenie týkajúce sa kontrolných štatistík a preskúmania vyhlásenia hospodáriaceho subjektu musí vykonať ku koncu auditovaného rozpočtového roka (M20 – M24). Činnosti nadväzujúce na vykonávanie akčného plánu možno naplánovať počas audítorského postupu, ako sa uvádza vyššie, a musia sa dokončiť, keď je pripravené vyhlásenie hospodáriaceho subjektu.

*Hlavné úlohy*

* EPZF/EPFRV – IACS: sledovať všetky opätovne preverené transakcie až po kontrolné štatistiky/správu a vypočítať platbu; EPZF/EPFRV mimo IACS: obdobie kontrolných štatistík/kontrolnej správy sa nemusí nevyhnutne zhodovať s auditovaným rozpočtovým rokom, ktorý bude základom pre audit zákonnosti a riadnosti uvedených súborov. Overené transakcie je však potrebné sledovať až po kontrolné údaje platobnej agentúry, z ktorých vychádza predkladanie správ o hospodárení. Certifikačný orgán ich použije všeobecne v súvislosti so spoľahlivosťou tvrdení manažmentu platobnej agentúry,
* preskúmať postup zosúhlasenia platobnej agentúry, ktorý sa použil na zostavenie kontrolných štatistík,
* preskúmať a overiť informácie obsiahnuté vo vyhlásení hospodáriaceho subjektu,
* potvrdiť aktuálny stav a posúdiť vykonávanie akčných plánov.

*Čo treba zvážiť*

* Kontrolné štatistiky platobných agentúr sa často znovu predkladajú po stanovenom termíne 15. júla. Je dôležité, aby certifikačný orgán vypracoval svoje stanovisko na základe konečnej predloženej verzie.
* Je nevyhnutné zabezpečiť správny časový plán prác a v tom ohľade aj spoluprácu s platobnou agentúrou, aby platobná agentúra aj certifikačný orgán mohli plniť svoje úlohy.

### Výklad chýb, výsledky

*Navrhovaný časový plán*

Jednotlivé chyby, odchýlky zistené počas testovania kontrolných postupov a testovania vecnej správnosti možno vykladať súbežne s týmito audítorskými postupmi (M4 – M17 a/alebo M8 – M22).

Hodnotenie chýb na účely testovania vecnej správnosti sa musí dokončiť do M22, aby mala platobná agentúra možnosť reagovať.

*Hlavné úlohy*

* určiť a jasne zdokumentovať výpočet chýb a vykonať hodnotenie chýb.

*Čo treba zvážiť*

* Chyby zistené počas opätovného overovania zákonnosti a riadnosti (kontroly na mieste aj administratívne kontroly) by sa mali zohľadniť, aj keď sa opravia ešte pred platbou.
* Ak sa použije dvojúčelové testovanie, na účely hodnotenia chýb testovania vecnej správnosti bude potrebné zohľadniť všetky zistené finančné chyby.
* Jednotlivé finančné chyby je potrebné následne riešiť (platobná agentúra) a certifikačný orgán musí o nich predložiť správu.

### Sformulovanie stanoviska

*Navrhovaný časový plán*

Po dokončení všetkých príslušných audítorských postupov sa vypracuje stanovisko audítora (M23 – M24).

*Hlavné úlohy*

* zhromaždiť výsledky z posúdenia systému vnútornej kontroly, testovania vecnej správnosti a zosúhlasenia,
* zohľadniť výsledky z predchádzajúcich rokov a sformulovať stanovisko, pokiaľ ide o systém vnútornej kontroly, ktorý uplatňuje platobná agentúra, a zákonnosť a riadnosť výdavkov, v prípade ktorých sa od Komisie žiada úhrada (v prípade prebiehajúcich akčných plánov a nedostatkov, ktoré ešte nie sú celkom napravené, ako aj pri použití rotácie testovania kontrol),
* poskytnúť potvrdenie v súvislosti s konkrétnymi režimami/opatreniami len v prípade, že platobná agentúra zamýšľa znížiť mieru kontrol podľa článku 41 nariadenia (EÚ) č. 908/2014 (ak sa uplatňuje).

*Čo treba zvážiť*

* Stanovisko k systému vnútornej kontroly treba sformulovať s ohľadom na posúdenie kontrolných postupov aj pre prvý cieľ auditu (ČASŤ A).

# Posúdenie systému vnútornej kontroly

Postupy používané na testovanie kontrol zahŕňajú posúdenie kontrolného prostredia, významu kontrol, rizika, že testy nemusia byť preukazné, a výsledkov ďalšieho skúmania. Testovanie sa bude vzťahovať na účinnosť návrhu, ako aj vykonávania kontrol. Pozostáva z testovania postupov a testovania kontrol (testovanie súladu).

Aby mohol certifikačný orgán odhaliť a posúdiť riziká významnej nesprávnosti, mal by poznať subjekt a jeho prostredie. Okrem iného je súčasťou poznanie prostredia vnútornej kontroly subjektu a jeho zložiek (pozri ISA 315). V prípade platobnej agentúry sa to zohľadňuje v akreditačných kritériách stanovených v prílohe I k nariadeniu (EÚ) č. 907/2014 (t. j. zložkách systému vnútornej kontroly):

* vnútorné prostredie (vrátane organizačnej štruktúry, štandardu ľudských zdrojov a delegovania),
* kontrolné činnosti,
* informácie a komunikácia (vrátane bezpečnosti informačných systémov),
* monitorovanie.

Na základe poznania akreditačných kritérií zavedených platobnou agentúrou by certifikačný orgán mal určiť aj návrh a vykonanie kontrol, ktoré sú súčasťou procesov na úrovni platobnej agentúry (t. j. na úrovni subjektu). Nevhodný návrh kontrol subjektu, ktorý nespĺňa akreditačné kritériá, môže predstavovať významný nedostatok systému vnútornej kontroly.

Po posúdení celkového systému vnútornej kontroly na úrovni subjektu na základe akreditačných kritérií by mal certifikačný orgán preskúmať konkrétne zavedené procesy (prostredníctvom preskúmania postupov). Keďže toto posúdenie sa vzťahuje na obidva ciele auditu, malo by sa vykonať len raz a zohľadniť v prípade auditu ročných účtovných závierok aj auditu zákonnosti a riadnosti.

Posúdenie systému vnútornej kontroly sa týka týchto skutočností: malo by byť základom na určenie uistenia o fungovaní systému vo fáze plánovania auditu a malo by byť základom na posúdenie systému vnútornej kontroly za auditovaný rozpočtový rok, ktoré sa má vyjadriť v stanovisku audítora. Pokiaľ ide o druhý cieľ auditu, predmetom tohto posúdenia by mali byť tieto hlavné kontrolné postupy[[21]](#footnote-22):

* proces žiadosti o pomoc v rámci IACS (vrátane prípadných predbežných kontrol) a GSAA,
* proces žiadosti o pomoc mimo IACS,
* postup uzatvárania zmlúv v rámci verejného obstarávania,
* schválenie platieb vrátane administratívnych kontrol a kontrol na mieste,
* výpočet platby vrátane znížení/vylúčení a pokút,
* stanovenie nárokov (ak existujú),
* údržba a aktualizácia systému LPIS,
* zostavenie kontrolných štatistík a správ o hospodárení.

Posúdenie sa musí vypracovať na úrovni testovaného súboru (t. j. EPZF IACS, EPZF mimo IACS, EPFRV IACS a EPFRV mimo IACS). Ak sa však pre konkrétne opatrenia zistia významné systémové nedostatky[[22]](#footnote-23), odporúča sa „oddeliť“ opatrenie a testovať ho oddelene (t. j. stratifikovať súbor s cieľom lepšie pokryť audítorské riziko).

## 11.1. Posúdenie kontrolného prostredia na účely určenia uistenia o fungovaní systému

Práca certifikačného orgánu by sa mala začať preskúmaním celkového kontrolného prostredia v prípade uvedených kontrolných postupov s prihliadnutím na:

* výsledky auditu z predchádzajúcich rokov v prípade uvedených kontrolných postupov (napr. klasifikácia v akreditačných maticiach),
* zmeny v právnych, organizačných, procesných systémoch a systémoch IT a v usporiadaní ľudských zdrojov,
* miery chybovosti[[23]](#footnote-24) obsiahnuté v kontrolných výsledkoch a vo vyhlásení hospodáriaceho subjektu a/alebo mieru chybovosti, ktorú upravilo GR AGRI, stanovenú vo výročnej správe o činnosti v prípade vznesenia výhrady,
* prebiehajúce akčné plány, ktoré nie sú dokončené.

Certifikačný orgán by okrem toho mal:

* poznať kontrolné postupy a systémy platobnej agentúry,
* preskúmať proces „prenosu“, prostredníctvom ktorého sú požiadavky stanovené v nariadeniach EÚ začleňované do manuálnych a počítačových postupov a písomných pokynov platobnej agentúry,
* vykonávať „rekapitulačné“ testy procesov/postupov vrátane IT procesov s cieľom zistiť, aké sú funkcie kontrolného systému,
* určiť „problémy, ktoré sa môžu vyskytnúť“ alebo riziká v rámci procesu/postupu a súvisiacich kontrol. Pre uvedený postup by sa ako referenčná hodnota, s ktorou sa majú porovnať procesy a kontroly platobnej agentúry, mali zohľadniť hlavné a vedľajšie kontroly stanovené v usmernení pre výpočet finančných opráv C(2015) 3675 – zoznam hlavných a vedľajších kontrol.

Ak sa certifikačný orgán rozhodne spoliehať sa na systém vnútornej kontroly, na základe uvedených bodov by mal vykonať testovanie súladu (testovanie kontroly) vybraných kontrol (pozri oddiel 11.3 ďalej).

**Výsledok:** vymedzenie uistenia o fungovaní systému na základe týchto kategórií:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Posúdenie kombinovaného rizika (IR x CR)** | **Posúdenie kontrolných postupov** | **Stupeň uistenia o fungovaní systému** |
| minimálne | 1. funguje dobre | vysoký/stredne vysoký |
| nízke | 2. funguje | priemerný |
| mierne | 3. funguje čiastočne | stredne nízky |
| vysoké | 4. nefunguje[[24]](#footnote-25) | nízky |

Celkové posúdenie systému vnútornej kontroly umožňuje certifikačnému orgánu určiť stupeň uistenia, ktorý sa má získať z testovania vecnej správnosti.

## 11.2. Preskúmanie kontrolných postupov

Certifikačný orgán musí naplánovať testovanie kontrolných postupov na základe spoľahlivosti kontrolných postupov, ktorá vyplýva z ich posúdenia v predchádzajúcom kroku. Aj v prípade, že certifikačný orgán rozhodne, že systém vnútornej kontroly nie je spoľahlivý, a neočakáva sa preto, že z posúdenia vyplynie uistenie, certifikačný orgán musí vykonať časť týchto činností preskúmania, aby určil konkrétne nedostatky a nápravné kroky:

* poznať kontrolné postupy a systémy platobnej agentúry,
* preskúmať proces „prenosu“, prostredníctvom ktorého sú požiadavky stanovené v nariadeniach EÚ začleňované do manuálnych a počítačových postupov a písomných pokynov platobnej agentúry,
* zvážiť predchádzajúce výhrady vo výročných správach o činnosti prostredníctvom kontroly vykonávania príslušných akčných plánov platobnej agentúry,
* vykonať „rekapitulačné“ testy procesov/postupov vrátane IT procesov s cieľom zistiť, aké sú funkcie kontrolného systému,
* určiť „problémy, ktoré sa môžu vyskytnúť“ v rámci procesu/postupu a súvisiacich kontrol.

Pre uvedený postup by sa ako referenčná hodnota, s ktorou sa majú porovnať procesy a kontroly platobnej agentúry, mali zohľadniť hlavné a vedľajšie kontroly stanovené v *usmernení pre výpočet finančných opráv C(2015) 3675 – zoznam hlavných a vedľajších kontrol*.

Uvedené postupy by mali umožniť audítorom zistiť, či:

* písomné usmernenia o schvaľovaní platieb a výpočte sú komplexné, aktuálne a dostupné všetkým zamestnancom,
* systémy IT a príslušné postupy sú dobre navrhnuté a prevádzkované tak, aby spĺňali procedurálne požiadavky (ktoré sú súčasťou právnych predpisov EÚ a vnútroštátnych právnych predpisov),
* úlohy spojené so schvaľovaním platieb sú riadne rozčlenené (ako sa vyžaduje v nariadeniach pre jednotlivé odvetvia), vymedzené a či podliehajú kontrole dohľadu,
* kontroly platobnej agentúry sú v súlade s hlavnými a vedľajšími kontrolami, ako ich vymedzila Komisia,
* je zavedené vhodné odborné vzdelávanie pracovníkov a ich rotácia,
* existujú primerané postupy na kontrolu a monitorovanie vrcholového manažmentu a
* či boli prijaté príslušné opatrenia v reakcii na odporúčania na zlepšenie, ktoré platobné agentúry prijali ako nevyhnutnú súčasť procesu akreditácie.

Certifikačný orgán by mal získať dostatočné a náležité audítorské dôkazy o tom, že kontroly vybrané na testovanie fungujú účinne v súlade s návrhom počas celého obdobia, aby sa zabránilo významným nesprávnostiam na úrovni tvrdení alebo aby ich bolo možné odhaliť a opraviť. Celkovo by mal byť certifikačný orgán schopný dospieť k záveru, či je systém vnútornej kontroly navrhnutý v súlade s akreditačnými kritériami, či funguje tak, ako bol navrhnutý, a či je účinný tak, aby chránil finančné záujmy Únie. Malo by sa to vykonať v rámci audítorských postupov v prípade, že certifikačný orgán sa spolieha na systém vnútornej kontroly, a v prípade, že sa naň nespolieha.

Medzi uvedenými metódami má kľúčovú úlohu audit systémov IT, keďže v súčasnosti je väčšina postupov platobnej agentúry informatizovaná. IT umožňuje dôsledne spracúvať údaje a transakcie a posilňuje schopnosť monitorovať výkon kontrolnej činnosti a dosiahnuť účinné oddelenie povinností zavedením kontrol prístupu do aplikácií, databáz a operačných systémov. S cieľom spoľahnúť sa na automatizované kontroly, ktoré sú súčasťou systémov IT, môže preto certifikačný orgán vykonať audítorské postupy, aby zistil, či bola zavedená automatizovaná kontrola, ktorá môže slúžiť ako test účinného fungovania takejto kontroly. Na ten účel by sa malo zohľadniť aj posúdenie a testovanie všeobecných kontrol IT vrátane bezpečnosti informačných technológií a postupov riadenia zmien. V audítorských postupoch certifikačného orgánu by sa malo zohľadniť adekvátne plánovanie testov.

### 11.2.1. Preskúmanie všeobecných kontrol IT

Ak má platobná agentúra certifikáciu ISO 27001:2013, certifikačný orgán to môže zohľadniť pri testovaní jej systému vnútornej kontroly a spoľahnúť sa na zavedenie systému riadenia informačnej bezpečnosti. Ak má platobná agentúra certifikáciu ISO 27001/BSI ISO 27001 a do rozsahu certifikácie patria všetky kľúčové úlohy platobnej agentúry, nie je potrebné, aby certifikačný orgán vykonával ďalšie činnosti týkajúce sa uistenia v súvislosti s bezpečnosťou informačných systémov. Certifikačný orgán sa však môže rozhodnúť vykonať audit v prípade, že má opodstatnené pochybnosti o certifikačnom procese alebo jeho kvalite alebo v prípade, že certifikácia nezahŕňa všetky kľúčové úlohy/delegované orgány.

Ak platobná agentúra nemá certifikáciu ISO, certifikačný orgán by sa mal ubezpečiť, že kontroly informačnej bezpečnosti vo vybranej norme informačnej bezpečnosti sú dodržiavané podľa jednotlivých kapitol. Audit môže vykonať samotný certifikačný orgán alebo na to môže využiť externú spoločnosť.

Všeobecné kontroly IT sa týkajú všetkých komponentov, procesov a údajov systémov IT, ktoré sa vyskytujú v prostredí organizácie alebo systémov.

### 11.2.2. Preskúmanie kontrol aplikácií IT

Každá platobná agentúra má viacero systémov IT a aplikácií IT, ktorých súčasťou sú kontroly. Niektoré kontroly sú automatizované (bez manuálneho zásahu) a certifikačný orgán môže zvážiť testovanie automatizovaných kontrol aplikácií, pretože ak fungujú tak, ako sa plánovalo, sú vysoko spoľahlivé a umožňujú aj efektívne využívať audítorské zdroje. S cieľom spoľahnúť sa na automatizované kontroly na úrovni aplikácií môže certifikačný orgán vykonať audítorské postupy, aby zistil, či bola zavedená automatizovaná kontrola.Vzhľadom na časové obmedzenia však certifikačný orgán nemôže každý rok preskúmať všetky aplikácie, a preto by výber aplikácií na testovanie mal vychádzať z posúdenia rizika.

Keď certifikačný orgán vyberie aplikáciu IT, mal by určiť, ktoré automatizované kontroly aplikácií bude testovať. Orientačným pravidlom je otestovať kontroly aplikácií, ktoré sa týkajú väčšiny audítorských tvrdení a väčšiny problémov, ktoré sa môžu vyskytnúť. Keď certifikačný orgán vyberie automatizované kontroly aplikácií na testovanie a zistí, že fungujú tak, ako sa plánovalo, môže zvážiť vykonanie **jednorazového testu[[25]](#footnote-26)** vybranej kontroly a niektorých ďalších testov s cieľom zistiť, či kontrola naďalej účinne funguje. Medzi takéto testy môže patriť overenie, či:

* sú všetky vstupné údaje presné, úplné, autorizované a správne,
* sú všetky údaje spracované tak, ako sa plánovalo,
* sú všetky uchovávané údaje presné a úplné,
* sú všetky výstupy presné a úplné,
* sa vedie evidencia na sledovanie spracovania údajov od ich vstupu po uchovávanie a konečný výstup,
* je prístup k údajom obmedzený na základe obchodných potrieb,
* sa systematicky predchádza nezlučiteľným povinnostiam v rámci aplikácie.

Kontroly aplikácií sa týkajú transakcií a údajov, ktoré patria k jednotlivým počítačovým systémom aplikácií. Sú špecifické pre každú individuálnu aplikáciu IT. Treba poznamenať, že miera, v akej sa možno spoľahnúť na kontroly aplikácií, závisí priamo od návrhu a prevádzkovej účinnosti všeobecných kontrol IT. Inak povedané, ak všeobecné kontroly IT nie sú zavedené alebo ak nefungujú účinne, platobná agentúra sa možno nebude môcť pri riadení rizík spoľahnúť na svoje kontroly aplikácií.

Na testovanie krížových kontrol IACS a automatizovaných kontrol/kontrol aplikácií pozri audítorskú metodiku krížových kontrol IACS a integrity údajov.

**11. 2.3. Posúdenie kontrolných postupov**

**Výsledok:** posúdenie odchýlok systému zistených na základe týchto kategórií:

|  |  |
| --- | --- |
| **Posúdenie kontrolných postupov** | **Posúdenie odchýlok** |
| 1. Funguje dobre, potrebné sú len menšie zlepšenia | Všetky riziká sú primerane riešené prostredníctvom kontrol, ktoré podľa všetkého účinne fungujú. Nebola zistená žiadna výnimka. ALEBO sa zistili len malé (formálne) odchýlky, ktoré nemajú podstatný vplyv na účinnosť kontrol a neviedli k finančným chybám. |
| 2. Funguje, ale sú potrebné určité zlepšenia | Všetky riziká sú dostatočne riešené kontrolami, ktoré podľa všetkého účinne fungujú s určitými nedostatkami, ktoré majú mierny vplyv na fungovanie hlavných požiadaviek. Zistili sa len malé odchýlky, ktoré nemajú podstatný vplyv na účinnosť kontrol. ALEBO, ak tieto mierne odchýlky podstatne ovplyvnili účinnosť kontrol, odhalili sa v rámci prebiehajúcich kontrol platobnej agentúry a použil sa samoopravný mechanizmus platobnej agentúry. |
| 3. Funguje čiastočne, sú potrebné podstatné zlepšenia | Všetky riziká sa v určitej miere riešia kontrolami, ale tie nie vždy fungujú, ako sa plánovalo. Zistili sa mierne odchýlky, ktoré mali podstatný vplyv na účinnosť kontrol. A v rámci prebiehajúcich kontrol platobnej agentúry sa odhalila a bola samotnou platobnou agentúrou napravená len časť týchto miernych odchýlok. |
| 4. Nefunguje | Nie všetky riziká sú predmetom kontrol a/alebo je pravdepodobné, že často dochádza k zlyhaniu kontroly. Systém vnútornej kontroly funguje nedostatočne alebo nefunguje vôbec. Nedostatky sú systémové a rozsiahle. Zistili sa veľké odchýlky, ktoré neodhalil systém vnútornej kontroly platobnej agentúry. |

Malé odchýlky nasvedčujú formálnym výnimkám v použitých postupoch v porovnaní s navrhovanými postupmi alebo v navrhovaných postupoch v porovnaní s právnymi požiadavkami, čo znamená, že kontroly vo väčšine prípadov fungujú a predchádza sa nimi chybám alebo sa chyby zisťujú/opravujú.

Mierne/veľké odchýlky označujú výnimky v použitých alebo navrhnutých postupoch, čo znamená, že kontrolami sa nedarí predchádzať chybám ani ich odhaľovať/opravovať. Môže sa to prejaviť vo finančných chybách.

## 11.3. Testovanie súladu (testovanie kontroly)

Certifikačný orgán preskúma konkrétne, prierezové a monitorovacie kontroly, ktoré sú súčasťou skúmaných procesov: systémov, postupov, príručiek, aby mohol vyjadriť stanovisko k účinnosti systému vnútornej kontroly. Testovanie súladu sa vykonáva s cieľom potvrdiť stupeň kontrolného rizika, ako ho posúdil certifikačný orgán. V testovaní kontroly by mala byť otestovaná účinnosť kontroly, ktorú uplatňuje platobná agentúra, s cieľom predísť významným nesprávnostiam alebo ich odhaliť. Vykonaním testovania súladu certifikačný orgán v prípade konkrétnych vybraných transakcií preskúma, či:

* sú zavedené potrebné kontroly a či sú navrhnuté v súlade s právnym rámcom,
* potrebné kontroly fungujú tak, ako boli navrhnuté, a zabraňujú významným nesprávnostiam na úrovni tvrdenia/odhaľujú a opravujú ich.

Pri testovaní súladu sa musia potvrdiť tieto aspekty:

Zákonnosť a riadnosť výdavkov[[26]](#footnote-27):

* **Oprávnenosť transakcií:** výdavky boli stanovené (potvrdené a schválené) v súlade s platnými pravidlami oprávnenosti vrátane dodržiavania oprávnenosti na úrovni konečných príjemcov.
* **Výskyt a meranie:** príslušné transakcie existujú a sú presne určené.
* **Presnosť výpočtov a platieb:** všetky výpočty sú vykonané v súlade s platnými pravidlami a vypočítaná suma bola zaplatená.
* **Súlad s inými regulačnými požiadavkami:** popri oprávnenosti boli splnené aj ďalšie kritériá.

V tejto súvislosti by sa mali určiť problémy, ktoré sa môžu vyskytnúť a ktoré majú vplyv na uvedené tvrdenia, a ďalej by sa mali určiť kontroly, ktoré tieto problémy zmierňujú.

Do úvahy by sa mohli vziať tieto problémy, ktoré sa môžu vyskytnúť a ktoré by mohli mať významný vplyv na príslušné tvrdenia:

* + existuje pravdepodobnosť výskytu nesprávnosti,
  + potenciálna nesprávnosť má taký rozsah, že by mohla mať za následok významnú nesprávnosť.

S cieľom zistiť, ktoré kontroly sú pre audit relevantné (najmä ak certifikačný orgán plánuje spoľahnúť sa na kontroly), je potrebné zvážiť:

* + kontroly, ktoré zmierňujú významné riziká,
  + vysoko automatizované procesy a kontroly aplikácií.

Certifikačný orgán by mal v rámci testovania zvážiť rôzne typy kontrol (pozri časť 3.3 tohto dokumentu).

V rámci časti postupu schvaľovania (administratívne kontroly a kontroly na mieste) sa tieto testy môžu vykovať prostredníctvom kontroly aplikácií IT pre všetky transakcie (systém napríklad zistí dvojité žiadosti). Prípadne, ak sú všeobecné kontroly IT v oblasti údržby, informačnej bezpečnosti a prevádzkovej činnosti počítačov účinné, fungovanie automatizovanej kontroly aplikácií možno potvrdiť pomocou testu automatizovanej kontroly aplikácií s obmedzením na jednu transakciu. V uvedených prípadoch sa uskutoční jedno testovanie kontroly (jednorazový test) na jednej vybranej automatizovanej kontrole aplikácií v rámci aplikácie IT. Certifikačný orgán musí použitú metódu vysvetliť vo svojej certifikačnej správe. Na testovanie krížových kontrol IACS a automatizovaných kontrol/kontrol aplikácií pozri metodiku krížových kontrol IACS a integrity údajov.

Testovanie kontroly bude závisieť od typu kontroly a od toho, ako často sa kontrola vykonáva (pozri tabuľku v **oddiele 5.3**). Napríklad navrhovaná vzorka pre manuálne denné kontroly alebo kontroly vykonávané viackrát za deň, keď sa neočakávajú výnimky alebo sa očakáva len veľmi málo výnimiek, je 25 položiek.

Hoci sa účel testovania súladu líši od účelu testovania vecnej správnosti, oba tieto testy možno vykonať súbežne. V štandarde ISA 330 sa to definuje ako **„dvojúčelový test“**. Certifikačný orgán by mal pri dvojúčelovom teste vychádzať z predbežného posúdenia, že je prijateľne nízke riziko, že miera odchýlok od predpísanej kontroly v súbore presahuje maximálnu mieru odchýlok, ktorú je audítor ochotný prijať bez toho, aby menil plánovanú mieru kontrolného rizika stanovenú na základe posúdenia[[27]](#footnote-28). Certifikačný orgán môže napríklad navrhnúť test a vyhodnotiť jeho výsledky s cieľom preskúmať žiadosť, aby zistil, či bola schválená, a aby zabezpečil dostatočný audítorský dôkaz o transakcii. Dvojúčelový test sa navrhuje a hodnotí tak, že každý účel testovania sa zváži samostatne. Je pravda, že môže ísť o účinné využitie audítorských zdrojov, je však potrebné dbať na riadnu analýzu a dokumentáciu výsledkov, aby sa jasne odlíšili jednotlivé ciele pre tieto dva typy testov. Pri extrapolácii chýb na testovanie vecnej správnosti by sa všetky finančné chyby zistené v rámci dvojúčelového testu mali brať do úvahy ako náhodné chyby okrem prípadov, keď sa známa chyba kvantifikuje v rámci ďalšej práce certifikačného orgánu. Pokiaľ ide o testovanie súladu a testovanie vecnej správnosti pre opätovné overovanie kontrol na mieste, použije sa dvojúčelové testovanie.

**Rotácia kontrol:**

Certifikačný orgán sa môže rozhodnúť rotovať kontroly alebo celé testovanie kontrol v prípade určitých režimov/opatrení v príslušnom súbore. Mohol by tak urobiť za týchto podmienok:

* systém vnútornej kontroly (v bežnom aj predchádzajúcom období) funguje účinne,
* certifikačný orgán potvrdil, že na základe rekapitulačných testov pozná procesy/postupy a príslušné kontroly v bežnom období,
* procesy majú povahu bežnej praxe a v bežnom období nedošlo k žiadnym veľkým zmenám,
* trvanie jednej rotácie možno stanoviť na 3 roky, ale v prípade vysokého počtu rôznych režimov/opatrení v danom súbore na 5 rokov.

V prípade, že certifikačný orgán uplatnil rotáciu testovania kontrol v predchádzajúcich rokoch, môže rotácia pokračovať pre audit rozpočtového roka 2018. Certifikačným orgánom sa odporúča prehodnotiť plán rotácií v prípade zmien v systéme vnútornej kontroly platobnej agentúry, ako aj v prípade zavedenia nových režimov/opatrení a nových pravidiel oprávnenosti.

**Výsledok:** posúdenie chýb zistených na základe týchto kategórií:

|  |  |
| --- | --- |
| **Posúdenie kontrolných postupov** | **Posúdenie chýb** |
| 1. Funguje dobre, potrebné sú len menšie zlepšenia | Neboli zistené žiadne výnimky/chyby. ALEBO sa zistili len malé (formálne alebo jednorazové) výnimky/chyby, ktoré nemajú podstatný vplyv na účinnosť kontrol a neviedli k finančným chybám. |
| 2. Funguje, ale sú potrebné určité zlepšenia | Zistili sa len malé alebo mierne výnimky/chyby, ktoré nemajú podstatný vplyv na účinnosť kontrol. ALEBO, ak tieto mierne výnimky/chyby podstatne ovplyvnili účinnosť kontrol, odhalili sa v rámci prebiehajúcich kontrol platobnej agentúry a použil sa samoopravný mechanizmus platobnej agentúry. |
| 3. Funguje čiastočne, sú potrebné podstatné zlepšenia | Zistili sa mierne výnimky/chyby, ktoré mali podstatný vplyv na účinnosť kontrol. A v rámci prebiehajúcich kontrol platobnej agentúry sa odhalila a bola samotnou platobnou agentúrou napravená len časť týchto miernych chýb. |
| 4. Nefunguje | Zistili sa mierne a veľké výnimky/chyby, ktoré systém vnútornej kontroly platobnej agentúry neodhalil. |

Vymedzenie pojmu malých, miernych a veľkých chýb zodpovedá vymedzeniu malých, miernych a veľkých odchýlok v oddiele 11.2.

## 11.4. Výsledky posúdenia systému vnútornej kontroly

Po vykonaní troch krokov, ktoré sa uvádzajú vyššie, certifikačný orgán uzavrie posudzovanie postupov vnútornej kontroly. V tabuľke nižšie sa uvádza jeden z možných príkladov tejto činnosti:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Kontrolné postupy** | **Pôvodné posúdenie (3.1)** | **Výsledok preskúmania postupov (3.2)** | **Výsledok testovania súladu (3.3)** | **Záverečné posúdenie** |
| **Schválenie platby – administratívne kontroly** | funguje dobre | boli zistené malé výnimky/odchýlky, ktoré odhalil kontrolný postup platobnej agentúry | nebola zistená žiadna chyba | funguje |
| **Schválenie platby – kontroly na mieste** | funguje čiastočne | boli zistené mierne výnimky/odchýlky, ktoré odhalil kontrolný postup platobnej agentúry | boli zistené mierne chyby, z ktorých len niektoré odhalili kontroly platobnej agentúry | funguje čiastočne |

Záverečné posúdenie by sa malo vždy uviesť do súladu s najnepriaznivejším posúdením v prípade výsledku preskúmania kontrolných postupov (oddiel 11.2) a výsledku testovania súladu (oddiel 11.3).

V tejto fáze musí certifikačný orgán zistiť, či treba upraviť parametre testovania vecnej správnosti v dôsledku veľkých odchýlok a chýb zistených pri testovaní postupov vnútornej kontroly.

# Testovanie vecnej správnosti

## 12.1. Cieľ testovania vecnej správnosti

Audítorské postupy zamerané na overenie zákonnosti a riadnosti výdavkov zahŕňajú **audítorské postupy testovania vecnej správnosti:** testovanie podrobných údajov a analytických postupov. Analytické postupy sú vysvetlené v oddiele 13 – Zosúhlasenie.

**V prípade súborov EPZF/EPFRV IACS: testovanie podrobných údajov, pokiaľ ide o zákonnosť a riadnosť, by sa malo zameriavať na položky (operačné transakcie), pri ktorých sa vykonala náhodná kontrola na mieste, ktoré sú zahrnuté v kontrolných údajoch a/alebo kontrolných výsledkoch a ktoré boli vyplatené (teda sú zahrnuté aj v účtovnej závierke). V prípade súborov EPZF/EPFRV mimo IACS: testovanie podrobných údajov, pokiaľ ide o zákonnosť a riadnosť, by sa malo zameriavať na položky (operačné transakcie), ktoré sú zahrnuté v kontrolných údajoch platobnej agentúry (týkajúcich sa auditovaného rozpočtového roka) a ktoré boli vyplatené (teda sú zahrnuté aj v účtovnej závierke).**

Testovanie vecnej správnosti **operačných transakcií** sa vzťahuje na postup schvaľovania platieb až po začlenenie výsledkov kontrol do kontrolných údajov platobnej agentúry a do kontrolných štatistík/kontrolnej správy v prípade EPZF/EPFRV IACS. Malo by zahŕňať overenie toho, či (zoznam nie je úplný):

* sa účinne vykonali činnosti prijatia, registrácie žiadostí a administratívnych kontrol: či sa žiadosti spracovali v súlade s existujúcimi postupmi (overenie oprávnenosti žiadosti a podmienok splatnosti platieb vrátane existencie záväzkov a fyzických aktív, ak je to uplatniteľné[[28]](#footnote-29)),
* sa údaje správne zaznamenali a spracovali na účely schválenia,
* administratívne (krížové) kontroly boli úplné a či fungovali správne,
* výsledky kontrol na mieste boli správne spracované a primerane stanovené,
* splatná suma bola vypočítaná správne s prihliadnutím na výsledky administratívnych kontrol, kontrol na mieste[[29]](#footnote-30) a výsledné zníženia, vylúčenia a pokuty,
* do systému platobnej agentúry a, v prípade EPZF/EPFRV IACS, do kontrolných štatistík predložených Komisii boli zahrnuté správne kontrolné údaje a výsledky.

Testy by podľa potreby mohli pozostávať z hodnotenia a testovania kontrol, ktoré sú súčasťou informačných systémov spojených s daným procesom. Preto na opätovné overenie administratívnych kontrol v rámci IACS ako súčasť testovania vecnej správnosti by certifikačný orgán mohol použiť metodiku auditu krížových kontrol IACS a integrity údajov.

Administratívne kontroly a kontroly na mieste vykonané platobnou agentúrou by mali stanoviť dodržiavanie všetkých kritérií oprávnenosti, záväzkov, ďalších povinností atď. a certifikačný orgán by mal následne opätovne overiť všetky kontroly vybraných transakcií, ktoré vykonala platobná agentúra (alebo tie, ktoré mala platobná agentúra vykonať). Napríklad opätovné overenie kontrol na mieste vykonaných platobnou agentúrou zo strany certifikačného orgánu by sa nemalo obmedzovať iba na premeranie v prípade režimov/opatrení týkajúcich sa podpory na plochu, ale malo by zahŕňať aj ďalšie kontroly záväzkov, činností a pod.

## 12.2. Všeobecné koncepcie

**Súbor/stratifikácia**

Pokiaľ ide o EPZF/EPFRV IACS, súbor na účely výberu vzorky by mal zahŕňať všetky požadované sumy (z prípustných žiadostí), ktoré platobná agentúra vybrala na náhodnú kontrolu na mieste vykonanú platobnou agentúrou. V prípade EPZF/EPFRV mimo IACS by mal súbor na výber vzorky zahŕňať všetky platby (ak certifikačný orgán usúdi, že pre EPZF mimo IACS neexistuje žiadny prvok s časovým obmedzením) alebo všetky prípustné žiadosti, ktoré sa majú vyplatiť počas auditovaného rozpočtového roka. Ak certifikačný orgán chce naplánovať svoje audítorské postupy počas niekoľkých fáz, môže začať s výberom vzorky aj na základe prípustných žiadostí alebo mesačných/štvrťročných výkazov. V takomto prípade musí certifikačný orgán prispôsobiť vzorku neskôr vzhľadom na skutočné výdavky určené ako výsledok kontrol platobnej agentúry, ktoré boli vyplatené v rozpočtovom roku.

Pre druhý cieľ auditu musí certifikačný orgán vyjadriť stanovisko k zákonnosti a riadnosti výdavkov na úrovni fondu, ako aj k miere chybovosti vykázanej platobnou agentúrou vo vyhlásení hospodáriaceho subjektu. Platobná agentúra vykazuje miery chybovosti vo vyhláseniach hospodáriaceho subjektu podľa hlavných **súborov:**

* EPZF IACS podľa prílohy I k nariadeniu (EÚ) č. 1307/2013,
* EPZF mimo IACS (všetky ostatné režimy podpory v rámci EPZF, na ktoré sa nevzťahuje IACS),
* EPFRV IACS podľa článku 28, 29, 30, 31 atď. nariadenia (EÚ) č. 1305/2013,
* EPFRV mimo IACS – všetky ostatné opatrenia v rámci EPFRV, na ktoré sa nevzťahuje IACS, ako sa uvádza v nariadení (EÚ) č. 1305/2013.

Kontroly sa však plánujú a vykonávajú podľa hlavných režimov a opatrení alebo skupiny opatrení. Preto sa odporúča, aby certifikačný orgán používal **stratifikáciu** v rámci uvedených štyroch súborov v súvislosti s plánmi kontroly platobnej agentúry alebo na základe iných faktorov:

* EPZF IACS: platby na plochu, prémie na zvieratá,
* EPZF mimo IACS: podľa režimu (napr. verejné skladovanie v rámci EPZF, na ktoré sa vzťahujú opatrenia mimo IACS uvedené v nariadení (EÚ) č. 1308/2013 a v delegovanom nariadení Komisie (EÚ) č. 906/2014, budú tvoriť samostatnú vrstvu);
* EPFRV IACS: buď to nie je potrebné, alebo podľa opatrení,
* EPFRV mimo IACS: buď to nie je potrebné, alebo podľa opatrení.

Účel stratifikácie, a teda realizácie (výberu vzoriek a hodnotenia chýb) sa môže líšiť takto:

1. Pokiaľ ide o EPZF IACS, EPFRV IACS a EPFRV mimo IACS, odporúča sa použiť stratifikáciu súboru, aby sa zabezpečilo, že opätovné overenie administratívnych kontrol a kontrol na mieste sa vykoná pre každé významné opatrenie v súbore. V tomto prípade sa pre každú vrstvu použije stratifikácia s rovnakou metódou výberu vzorky a rozdelenie vzorky medzi vrstvy je úmerné požadovanej sume/výdavkom, ktoré vrstva reprezentuje. Ak sa používa štatistická metóda výberu vzorky, celkové hodnotenie štatistickej chyby sa môže vykonať na úrovni súboru.
2. Stratifikácia sa môže uskutočniť aj na základe iných faktorov, napríklad audítor očakáva inú úroveň chybovosti (napr. vyššiu) pre časť súboru, a teda použije pre každú vrstvu inú metódu výberu vzorky alebo iné parametre výberu vzorky. V prípade rizikovejšej vrstvy sa napríklad stanoví väčšia veľkosť vzorky. Ide o špecifický prípad, keď certifikačný orgán môže dospieť k záveru pre druhý cieľ auditu len na úrovni vrstvy pre daný stratifikovaný súbor. Pokiaľ však ide o druhý cieľ auditu, certifikačný orgán môže vyvodiť svoj záver bez určenia konsolidovanej miery chybovosti na úrovni súboru, keďže výsledky na úrovni vrstvy sú porovnateľné s výsledkami platobnej agentúry na úrovni týchto vrstiev. Túto metódu je možné použiť najmä pre súbor EPZF mimo IACS a aj pre ostatné súbory, keď certifikačný orgán zamýšľa potvrdiť niektoré opatrenia či režimy na účely zníženia miery kontrol v súlade s článkom 41 nariadenia č. 908/2014, a preto treba dodržať minimálnu veľkosť vzorky na každý režim/každé opatrenie.
3. Ak súbor obsahuje netypické transakcie: v prípade položiek prevyšujúcich interval výberu vzorky (hlavné položky) sa odporúča použiť stratifikáciu. Položky s vysokou hodnotou sa môžu testovať na úrovni 100 % a zvyšok súboru sa bude testovať s vybranou štatistickou metódou výberu vzorky. Všetky chyby zistené v položkách s vysokou hodnotou sa potom pridajú ako známe chyby k hornej hranici chybovosti vypočítanej zo štatistickej vzorky a zahrnú sa do celkovej vypočítanej chybovosti (pozri nižšie).

„Súbor *de minimis*“: na testovanie vecnej správnosti nie je potrebné vyčleniť samostatný súbor za týchto podmienok *(ktoré musia byť splnené súčasne):*

* Súbor predstavuje **menej než 2 %** celkových hrubých ročných výdavkov (podľa fondu) – tzv. prahová hodnota pomoci *de minimis*, čím sa zabráni zbytočnému úsiliu vynaloženému počas auditu na nevýznamné sumy.
* Posúdené riziko významnej nesprávnosti je pre daný súbor minimálne alebo nízke. Ak sú v prípade niektorého opatrenia nahlásené zistenia týkajúce sa zhody a/alebo existuje výhrada vo výročnej správe o činnosti a prebieha súvisiaci akčný plán, dotknuté opatrenia, a teda aj súvisiaci súbor by sa mali považovať za rizikové. V takomto prípade preto pravidlo *de minimis* nemožno uplatniť.

Na účely posúdenia systému vnútornej kontroly vrátane procesov a postupov sa certifikačnému orgánu odporúča, aby preskúmal kľúčové postupy a vykonal rekapitulačné testy. Okrem toho by mal certifikačný orgán na účely testovania súladu testovať kontroly (vrátane opätovného overenia kontrol na mieste) minimálne v prípade jednej transakcie. Certifikačný orgán by mohol uplatniť rotáciu testovania kontrol, ako sa vysvetľuje v oddiele 5.3.

Vyššie navrhnuté audítorské postupy pre systém vnútornej kontroly, ako aj zosúhlasenia príslušných kontrolných štatistík, poskytnú základ pre stanovisko certifikačného orgánu k výsledkom kontrol/vyhláseniu hospodáriaceho subjektu a doplnia stanovisko k fungovaniu systému vnútornej kontroly a k zákonnosti a riadnosti výdavkov, ktoré sa poskytuje na úrovni fondu.

**Výberový súbor – reprezentatívnosť**

Pre druhý cieľ auditu sa výberový súbor líši od všeobecného súboru, pre ktorý sa zváži celkové hodnotenie (výsledky).

Dospelo sa k záveru, že chyby zistené v náhodnej (alebo relevantnej) vzorke kontrol platobnej agentúry na mieste (pochádzajúcich z administratívnych kontrol a kontrol na mieste) vedú k najreprezentantívnejšej miere chybovosti súboru.

Ak sa preukáže reprezentatívnosť náhodnej (alebo reprezentatívnej) vzorky kontrol platobnej agentúry na mieste, použitou metódou výberu vzorky a výberu sa zaistí reprezentatívnosť vzorky, a teda reprezentatívnosť výsledkov zvyšného súboru. V takomto prípade môže certifikačný orgán použiť túto vzorku platobnej agentúry aj na vyvodenie vlastnej vzorky a záveru, pokiaľ ide o druhý cieľ auditu.

Plánovanie auditu v prípade druhého cieľa auditu by preto malo obsahovať taký audítorský postup, ktorým sa vyrieši preskúmanie reprezentatívnosti vzorky kontrol na mieste vykonaných platobnou agentúrou, pokiaľ ide o súbory EPZF/EPFRV IACS: vzorka platobnej agentúry pre náhodné kontroly na mieste by mala byť základom, a teda výberovým súborom pre certifikačný orgán. S cieľom posúdiť reprezentatívnosť vzorky platobnej agentúry pre náhodné kontroly na mieste sa certifikačnému orgánu odporúča, aby overil, či:

* vzorka platobnej agentúry bola vybraná v súlade s príslušnými právnymi predpismi, pravidlami a usmerneniami[[30]](#footnote-31) vrátane reprezentatívnosti[[31]](#footnote-32),
* je čisto náhodná (t. j. nezaujatá).

Certifikačný orgán by mal pri výbere svojej vlastnej vzorky skontrolovať, či je vzorka nezaujatá a reprezentatívna vo vzťahu k vzorke platobnej agentúry pre náhodné kontroly na mieste.

Keď certifikačný orgán nemôže potvrdiť reprezentatívnosť vzorky platobnej agentúry pre náhodné kontroly na mieste (t. j. že je vzorka vybraná v súlade s právnymi predpismi a pravidlami a/alebo že je náhodná), mal by vydať k zákonnosti a riadnosti výdavkov pre dotknutý súbor stanovisko audítora s výhradou.

V prípade EPZF/EPFRV mimo IACS sú základom pre certifikačný orgán všetky sumy vyplatené platobnou agentúrou v auditovanom rozpočtovom roku. Certifikačný orgán preto musí zabezpečiť, aby sa do výberu vzorky dostali všetky žiadosti/platby. S cieľom uľahčiť rozdelenie audítorskej práce počas celého roka môže certifikačný orgán začať s odhadom skutočných výdavkov stanovených ako výsledok kontrol platobnej agentúry, ktoré sa majú vyplatiť v danom rozpočtovom roku. Prípadne je pre súbory mimo IACS možný aj výber vzorky z mesačných/štvrťročných výkazov.

**Jednotka vzorky**

Jednotka vzorky je založená na operačných transakciách. Pre druhý cieľ auditu musí certifikačný orgán vyvodiť záver o zákonnosti a riadnosti výdavkov. Preto musí certifikačný orgán prepojiť testovanú transakciu so sumou stanovenou v systéme platobnej agentúry na základe kontrolných údajov a v prípade súborov EPZF/EPFRV IACS so sumou vykázanou v kontrolných štatistikách/správach a so skutočnou úhradou. V prípade IACS sa odporúča použiť na stanovenie veľkosti vzorky odhadované platby, ale samotný výber vzorky by sa mal riadiť jednotkou vzorky platobnej agentúry určenou na náhodné kontroly na mieste (napr. ak jednotku vzorky platobnej agentúry predstavuje žiadosť/príjemca, certifikačný orgán by mal použiť rovnaký prístup). Pre režimy/opatrenia mimo IACS môže certifikačný orgán pri výbere vzorky vychádzať z vyplatených súm (najmä v prípade EPFRV mimo IACS), ale ako sa uvádza vyššie, ako východiskový bod možno použiť aj odhadované platby na základe žiadaných súm.

Pokiaľ ide o IACS, ak platobná agentúra náhodne vyberie príjemcu/žiadosť a vykoná kontrolu na mieste v prípade všetkých režimov/opatrení, v súvislosti s ktorými sa požadujú platby (v súlade s kaskádovou metódou stanovenou v článku 34 nariadenia č. 809/2014), vzorka certifikačného orgánu by mala byť navrhnutá rovnakým spôsobom.

Certifikačný orgán by mal prijať primerané bezpečnostné opatrenia, aby zabezpečil, že platobná agentúra nebude informovaná o jeho vzorke pred tým, než táto agentúra vykoná svoje kontroly na mieste.

**Metóda výberu vzorky**

V prípade výberového súboru, ktorý obsahuje viac ako 200 transakcií, by sa mala použiť štatistická metóda výberu vzorky. Navrhuje sa použiť:

* jednoduchý náhodný výber vzorky (SRS) alebo
* štandardný prístup MUS alebo konzervatívny prístup MUS, podľa toho, ktorý sa považuje za vhodnejší.

Podrobné vysvetlenie uvedených metód, ktoré sa majú použiť, sa uvádza v prílohe 2. Niektoré všeobecné koncepcie, ktoré sa uvádzajú ďalej, sa týkajú len štatistického výberu vzorky.

V prípade, že počet operačných transakcií v súbore je nižší ako 200, odporúča sa použiť neštatistický výber vzorky. Podrobnosti možno nájsť v prílohe 2. Odporúčanou neštatistickou metódou výberu vzorky je náhodný výber vzorky.

Ak sa použije stratifikácia (najmä ak sa opiera o iné faktory uvedené v bode 2. vyššie), počet transakcií je potrebné vymedziť na úrovni vrstvy. To znamená, že potreba štatistického výberu vzorky sa určuje na úrovni vrstvy. Platí to najmä v prípade súboru EPZF mimo IACS.

Napriek tomu by sa vo všetkých ostatných prípadoch mala použiť štatistická metóda výberu vzorky, keďže štatistický výber vzorky prináša výsledky, ktoré sú reprezentatívne pre testovaný súbor.

Integrovaný výber vzorky by sa mohol použiť vždy, keď je to možné, s cieľom zabezpečiť účinné využívanie audítorských zdrojov a vyššiu účinnosť, ale bez ohrozenia samostatného podávania správ na základe cieľov auditu. Jedna transakcia by sa teda dala použiť pre všetky audítorské postupy testovania zákonnosti a riadnosti: testovanie zákonnosti a riadnosti výdavkov, stanovisko k vyhláseniu hospodáriaceho subjektu a kontrolným štatistikám, potvrdenie miery chybovosti na účely článku 41 nariadenia (EÚ) č. 908/2014. Ak to certifikačný orgán považuje za vhodné, môže použiť tú istú transakciu na audítorské testy pre rôzne ciele auditu. Tá istá transakcia by sa navyše mohla použiť na testovanie súladu aj testovanie vecnej správnosti (dvojúčelový test), ako sa vysvetľuje v oddiele 11.

**Významnosť – prijateľná miera chybovosti/prípustná nesprávnosť (TM)**

Významnosť, ako aj prijateľná miera chybovosti sú stanovené vo výške 2 % zo žiadanej sumy na úrovni súboru/vrstvy: úrovni kontrolných štatistík/kontrolnej správy.

**Stupeň spoľahlivosti, očakávaná chybovosť, presnosť, variabilita**

Tieto pojmy sa vykladajú v súlade s vysvetlením v oddiele 6.2.

**Veľkosť vzorky**

Veľkosť vzorky na účely **štatistického výberu vzorky** sa určuje podľa parametrov uvedených vyššie: súbor, stupeň spoľahlivosti, presnosť, prijateľná miera chybovosti, očakávaná chybovosť a variabilita v závislosti od použitej metódy výberu vzorky. Použitie odlišnej metódy výberu vzorky vrátane odhadu štandardnej odchýlky (na pilotnej vzorke) môže viesť k inej úrovni veľkosti vzorky. Bez ohľadu na to, akú metódu výberu vzorky certifikačný orgán použije, pre audit zákonnosti a riadnosti výdavkov treba dodržať tieto minimálne veľkosti vzorky v rámci súboru:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Uistenie o**  **fungovaní systému** | Vysoké/mierne | Priemerné | Stredne nízke | Nízke |
| **Audítorské riziko (AR)** | 5 % | 5 % | 5 % | 5 % |
| **Stupeň spoľahlivosti testovania vecnej správnosti** | **najmenej 60 %** | **70 %**  **(priemerný)** | **80 %**  **(stredne vysoký)** | **najmenej 90 %** |
| **Minimálna veľkosť vzorky** | **vypočítané pomocou jednoduchého náhodného výberu vzorky alebo podľa štandardného alebo konzervatívneho prístupu MUS, minimálne však 30 položiek** | **vypočítané pomocou jednoduchého náhodného výberu vzorky alebo podľa štandardného alebo konzervatívneho prístupu MUS, minimálne však 30 položiek** | **vypočítané pomocou jednoduchého náhodného výberu vzorky alebo podľa štandardného alebo konzervatívneho prístupu MUS, minimálne však 30 položiek** | **vypočítané pomocou jednoduchého náhodného výberu vzorky alebo podľa štandardného alebo konzervatívneho prístupu MUS, minimálne však 30 položiek** |

Určenie veľkosti vzorky vo všetkých prípadoch vychádza zo stupňa uistenia stanoveného s ohľadom na uistenie o fungovaní systému podľa oddielu 4.2. Vzhľadom na to, že pri testovaní vecnej správnosti možno použiť rôzne typy stratifikácie, vymedzenie veľkosti vzorky na testovanie vecnej správnosti sa môže líšiť takto:

* v prípade EPZF/EPFRV IACS a EPFRV mimo IACS (so stratifikáciou podľa bodu 1. vyššie): určí sa, či sa má štatistická metóda výberu vzorky použiť na základe výberového súboru. Ak sa má použiť štatistická metóda výberu vzorky, určí sa celková veľkosť vzorky s vybranou metódou výberu vzorky. Položky sa vyberú náhodne z výberového súboru. To isté platí aj pri použití neštatistického výberu vzorky. V oboch prípadoch by sa na účely lepšej reprezentatívnosti mohli zvážiť stratifikácia a určenie veľkosti vzorky na vrstvu.
* V prípade súboru EPZF mimo IACS a použitia stratifikácie na základe iných faktorov (podľa bodu 2. vyššie), napr. ak je potrebné dodržať minimálnu veľkosť vzorky pre určité opatrenia na potvrdenie opatrení na účely článku 41 vykonávacieho nariadenia Komisie č. 908/2014:
  + určia sa všetky vrstvy,
  + určí sa veľkosť vzorky pre každú vrstvu v súlade s oddielom 4.2 na základe vybranej metódy výberu vzorky.

V oboch prípadoch môže byť potrebná záverečná úprava na základe skutočne vyplatených súm. Keďže certifikačný orgán musí overiť zákonnosť a riadnosť výdavkov a keďže svoju prácu začína na základe žiadaných súm, v tejto súvislosti bude potrebné záverečné overenie vzorky. Ak musí certifikačný orgán v tejto fáze upraviť svoju vzorku a urobiť dodatočný výber vzorky, aby nahradil položky, ktoré neboli vyplatené, nebude môcť opätovne overiť kontroly na mieste pre tieto dodatočné položky. Tieto testy sa budú musieť vykonať na základe dokumentácie (zákonnosť a riadnosť prevažne na základe administratívnych kontrol). Ak treba nahradiť len niekoľko položiek, certifikačný orgán môže skontrolovať, či pri prepočte stupňa spoľahlivosti pre menšiu veľkosť vzorky týkajúcu sa skutočne vyplatených súm možno získať presvedčivé výsledky v súlade s predpokladaným uistením o fungovaní systému.

Pokiaľ ide o súbory mimo IACS, odporúča sa navyše, aby certifikačný orgán použil na opätovné overenie štatistickej metódy výberu vzorky pre daný súbor minimálnu veľkosť vzorky 30 kontrol na mieste. Ak pôvodná vzorka obsahuje menej než 30 kontrol na mieste, certifikačný orgán by mal náhodne vybrať ďalšie položky, aby dosiahol počet 30. Dodatočný výber by sa mal uskutočniť zo **všetkých** kontrol na mieste v danom súbore. Chyby vyplývajúce z ďalších položiek sa pripočítajú k predpokladanej miere chybovosti vyplývajúcej zo štatistickej vzorky. Ďalej sa odporúča, aby v prípade, že certifikačný orgán vyberie položku súvisiacu len s kontrolou *ex post* alebo dodatočnou kontrolou na mieste súvisiacou s ekologizáciou v kontexte článku 26 ods. 4 nariadenia (EÚ) č. 809/2014, takéto položky by sa mali počítať nad rámec 30 položiek, ktoré sa majú vybrať na opätovné overovanie kontrol na mieste.

V prípade, že vzorka platobnej agentúry pre náhodné kontroly na mieste[[32]](#footnote-33) v danom súbore predstavuje malý súbor (t. j. pod 200 transakcií), môže sa použiť neštatistický výber vzorky. Veľkosť vzorky pre **neštatistický výber vzorky** sa môže pohybovať od 1 do 40 transakcií v závislosti od uistenia o fungovaní systému stanoveného na základe posúdenia (pozri prílohu 2/oddiel 4.1 Výber vzorky z malých súborov operačných transakcií).

**Výber vzorky v dvoch fázach**

Vo všeobecnosti platí, že predmetom auditu by mali byť všetky výdavky vykázané pri vybraných transakciách. V prípade, že je potrebné skontrolovať veľký počet faktúr alebo rovnocenných dokumentov (napríklad v prípade faktúr pre opatrenia mimo IACS alebo pozemkov v prípade IACS), by sa však mohol použiť výber vzorky v dvoch fázach. Pre každú vybranú transakciu by sa mala vypočítať primeraná veľkosť vzorky a chyby zistené v rámci tejto vzorky by sa mali najprv projektovať do hodnoty transakcie. V súvislosti s uvedenou transakciou, pri ktorej sa určila chyba na úrovni transakcie, by sa potom mal uskutočniť odhad (extrapolácia) vzhľadom na celý súbor (ak sa známa chyba alebo hlavné položky netestujú oddelene). Viac podrobností sa uvádza v prílohe 2 k tomuto usmerneniu.

**Hodnotenie výsledkov výberu vzorky**

**Celková predpokladaná chybovosť (miera nesúladu) – horná hranica chybovosti/celková chybovosť – ďalšia práca**

V súlade so štandardom ISA 530 by mal certifikačný orgán vyhodnotiť:

* + výsledky vzorky: na vyhodnotenie výsledkov testovania vecnej správnosti uskutočneného štatistickou metódou výberu vzorky musí certifikačný orgán určiť celkovú predpokladanú chybovosť a hornú hranicu chybovosti a
  + či z vykonania auditu na vzorke vyplynul primeraný základ pre

závery o súbore, ktorý bol testovaný.

Celková predpokladaná chybovosť (TPE) sa určí extrapoláciou, rozšírením zistených náhodných chýb vo vzorke na celý súbor/vrstvy. V terminológii výberu vzorky podľa peňažnej jednotky (MUS) to zodpovedá najpravdepodobnejšej miere chybovosti (MLE). V prípade druhého cieľa auditu sa to označuje ako predpokladaná miera nesúladu (PIR).

Horná hranica chybovosti (UEL) alebo horná predpokladaná miera nesúladu (UPI) je súčet predpokladanej chybovosti a presnosti (riziko spojené s výberom vzorky).

Certifikačný orgán musí posúdiť koreláciu celkovej predpokladanej chybovosti (TPE) a hornej hranice chybovosti (UEL) vo vzťahu k významnosti (TM). Môže dôjsť k týmto scenárom:

* predpokladaná miera nesúladu (PIR) alebo najpravdepodobnejšia miera chybovosti (MLE) presiahne hranicu významnosti. Možno dospieť k záveru, že riziko výskytu nedostatkov v kontrolách, ktoré môže viesť k riziku pre fond, bude významné a maximálne riziko je predpokladaná miera nesúladu (PIR) + presnosť = horná predpokladaná miera nesúladu (UPI),
* predpokladaná miera nesúladu (PIR) (celková predpokladaná chybovosť – TPE/najpravdepodobnejšia miera chybovosti – MLE) a horná predpokladaná miera nesúladu (UPI) (horná hranica chybovosti – UEL) sú pod hranicou významnosti. Možno konštatovať, že pri danom riziku spojenom s výberom vzorky neexistuje významné riziko týkajúce sa riadiaceho a kontrolného systému a fondu. Najvyššie riziko je horná hranica chybovosti (UEL),
* predpokladaná miera nesúladu (PIR) (celková predpokladaná chybovosť – TPE alebo najpravdepodobnejšia chybovosť – MLE) je pod hranicou významnosti a horná predpokladaná miera nesúladu (UPI) (horná hranica chybovosti – UEL) presiahne hranicu významnosti. Pôvodný audítorský predpoklad certifikačného orgánu sa vzhľadom na výsledky testovania vzorky nepotvrdil.

Ak certifikačný orgán dospeje k záveru, že z výberu vzorky nevyplynul primeraný základ pre závery o testovanom súbore, môže:

* požiadať manažment, aby preskúmal zistené nesprávnosti, ako aj možnosť výskytu ďalších nesprávností a aby spravil všetky potrebné úpravy,
  + prispôsobiť povahu, časový plán a ďalšie audítorské postupy

na čo najlepšie dosiahnutie požadovaného uistenia.

Možno zvážiť aj tieto ďalšie možné opatrenia:

* + skontrolovať, či by pri inom stupni spoľahlivosti výsledky testovania vzorky potvrdili pôvodný audítorský predpoklad, a certifikačný orgán by tak stále získal presvedčivé výsledky na základe vykonanej práce,
  + overiť, či niektoré z náhodných chýb nemožno považovať za systémové chyby, pričom by tak na základe dodatočných prác bolo možné určiť známu chybu,
  + zistiť, či by pri dodatočnom testovaní (či už zvýšení stupňa spoľahlivosti alebo očakávanej chybovosti) a znížení rizika spojeného s výberom vzorky bolo možné dosiahnuť presvedčivé výsledky,
  + uplatniť alternatívne audítorské postupy s cieľom zabezpečiť dodatočné uistenie.

Pokiaľ ide o dodatočný výber vzorky a prepočítanie stupňa spoľahlivosti, pozri prílohu 2. Je potrebné zohľadniť aj to, že v tejto fáze existuje obmedzenie opätovného overovania kontrol na mieste. Môžu sa vyskytnúť prípady, keď rôzne metódy na hodnotenie chýb podľa jednoduchého náhodného výberu vzorky vedú k značne odlišným výsledkom. Tento druh situácií sa vysvetľuje v prílohe 2.

Celková miera nesúladu (TPI) je súčet hornej predpokladanej miery nesúladu (UPI) (hornej hranice chybovosti – UEL) a známych chýb (vrátane tých, ktoré pochádzajú z dodatočnej vzorky z platieb). Pri zostavovaní konečného záveru na účely stanoviska audítora by úroveň celkovej miery nesúladu mala byť orientačná.

V prípade neštatistickej metódy výberu vzorky možno vypočítať len predpokladanú mieru nesúladu. Predpokladaná miera nesúladu sa v tomto prípade určí spočítaním rozdielov zistených medzi zaznamenanými a auditovanými hodnotami a vydelením celkovej chybovosti celkovou hodnotou kontrolovaných položiek. Táto predpokladaná miera nesúladu sa musí porovnať s významnosťou pre závery certifikačného orgánu, pokiaľ ide o rozsah chybovosti v súbore.

# Zosúhlasenia – analytické postupy

Aby certifikačný orgán dospel k záveru o zákonnosti a riadnosti výdavkov (druhý cieľ auditu), musí zosúhlasiť:

* kontrolné štatistiky s databázou platobnej agentúry,
* vyhlásenia hospodáriaceho subjektu s podkladovými údajmi.

Takisto musí overiť súčasný stav vykonávania všetkých akčných plánov, ktorými sa riešia zistenia týkajúce sa súladu, ktoré viedli k výhradám vo vyhláseniach hospodáriaceho subjektu GR AGRI vo výročnej správe o činnosti.

## 13.1. Kontrolné štatistiky

Práca týkajúca sa kontrolných štatistík zahŕňa:

* preskúmanie štatistík EPZF IACS podľa nariadenia Komisie (EÚ) č. 809/2014,
* preskúmanie opatrení na rozvoj vidieka a kontrolných štatistík technickej pomoci podľa nariadenia Komisie (EÚ) č. 809/2014,
* režimy podpory v sektore vinohradníctva a vinárstva uvedené v článkoch 46 a 47 nariadenia (EÚ) č. 1308/2013 podľa nariadenia Komisie (EÚ) č. 809/2014.

Cieľom zosúhlasenia je vyhodnotiť, či:

* platobná agentúra správne zostavila kontrolné štatistiky a náležite ich zosúhlasila s údajmi zaznamenanými v informačných systémoch a či sú k dispozícii dostatočné kontrolné záznamy. Kladný záver v tejto súvislosti možno vyvodiť, ak celkový nesúlad medzi informáciami uvedenými v dotazníku predloženom útvarom Komisie a údajmi obsiahnutými v informačných systémoch nie je väčší než 2 % uhradenej sumy podľa databázy, a
* informácie v systémoch sú na základe preskúmaných správ o kontrolách v teréne posúdené ako presné. Kladný záver v tejto súvislosti možno dosiahnuť v prípade, že nesúlad medzi vykázanými údajmi a informáciami obsiahnutými v informačných systémoch neprekročí 2 % uhradenej sumy podľa týchto údajov za vzorku predmetných správ.

Tento analytický postup môže byť založený na audítorských postupoch použitých na posúdenie systému vnútornej kontroly a testovanie vecnej správnosti. Nie je potrebný žiadny dodatočný výber vzorky, pokiaľ sa certifikačný orgán na základe vlastného odborného úsudku nerozhodne inak. Transakcie, ktoré sú predmetom testovania vecnej správnosti z hľadiska zákonnosti a riadnosti, by sa však mali sledovať až po kontrolné údaje, aby mohol certifikačný orgán overiť, či boli vykázané správne sumy v súvislosti s kontrolami na mieste. Pokiaľ ide o súbory mimo IACS, správy z kontrol v teréne preskúmavané certifikačným orgánom pre auditovaný rozpočtový rok nemusia súvisieť s predmetnými kontrolnými štatistikami/kontrolnými správami týkajúcimi sa vyhlásenia hospodáriaceho subjektu. Na základe prác vykonaných podľa opisu vyššie však certifikačný orgán získa uistenie o spoľahlivosti kontrolných údajov obsiahnutých v systémoch platobnej agentúry. Týmito výsledkami sa tak vymedzí uistenie, ktoré možno získať z kontrolných štatistík/kontrolnej správy a mier chybovosti vykázaných vo vyhlásení hospodáriaceho subjektu.

Kontrolné štatistiky týkajúce sa opatrení EPZF mimo IACS (neprepojené s druhým cieľom auditu):

* vykázané budú musieť byť kontroly uvedené v článku 80 ods. 1 nariadenia (EÚ) č. 1306/2013 a v kapitole IV oddiele 2 článkoch 42 – 47 vykonávacieho nariadenia Komisie (EÚ) č. 908/2014 a nadväzujúce opatrenia na základe výsledkov uvedených kontrol zo strany platobnej agentúry.

Preskúmanie zahŕňa zistenia (prípadných nezrovnalostí) osobitného oddelenia oznámené platobnej agentúre s cieľom skontrolovať, či platobná agentúra vykonala vhodné následné opatrenia vo všetkých vykázaných prípadoch, alebo či bolo poskytnuté odôvodnenie v prípadoch, keď sa platobná agentúra rozhodla, že nepristúpi k vymáhaniu, ani nepodnikne žiadne opatrenia.

## 13.2. Analytické postupy v súvislosti s vyhláseniami hospodáriaceho subjektu

Práca zahŕňa tieto kroky:

* overiť, či informácie obsiahnuté vo vyhlásení hospodáriaceho subjektu súhlasia s podkladovými údajmi, databázami, správami, systémami atď.,
* skontrolovať, či miery chybovosti obsiahnuté v prílohe II k vyhláseniu hospodáriaceho subjektu súhlasia s výsledkami uvedenými v kontrolných údajoch,
* overiť, či prílohy III a IV obsahujú správne informácie, pokiaľ ide o nadväzujúce opatrenia a súčasný stav zistení týkajúcich sa súladu, a či sú tieto prílohy úplné.

## 13.3. Analytické postupy v súvislosti s akčnými plánmi

Akčné plány, ktoré vznikli ako následok zistení týkajúcich sa súladu, na základe ktorých boli vo vyhlásení hospodáriaceho subjektu GR AGRI vo výročnej správe o činnosti vyjadrené výhrady, by mali ovplyvniť plánovanie audítorských postupov certifikačného orgánu (pozri oddiel 12.1). Pokiaľ ide o analytické postupy, certifikačný orgán by mohol overiť:

* či bol akčný plán stanovený vtedy, keď sa to požadovalo,
* či sa akčný plán vykonáva v súlade s plánovaným harmonogramom,
* či sa nápravnými opatreniami v akčnom pláne napravia nedostatky obsiahnuté v zisteniach o súlade.

Pre istú časť týchto analytických postupov môžu zohrávať kľúčovú úlohu vhodné testy systémov IT.

# Kategorizácia a konsolidácia chýb

## 14.1. Kategorizácia chýb

Pokiaľ ide o audit zákonnosti a riadnosti výdavkov (druhý cieľ auditu), použije sa táto kategorizácia chýb:

* na základe stavu odchýlky:
  + stavom odchýlky v prípade miery nesúladu sa rozumie **rozdiel medzi sumou overenou platobnou agentúrou a sumou overenou certifikačným orgánom** pri jeho opätovnom overovaní administratívnych kontrol a kontrol na mieste ešte pred uplatnením pokút,
  + ostatné zistené **odchýlky**/chyby, ktoré svojou povahou **zostávajú** **formálne,** napr. zjavné chyby žiadateľa alebo formálne chyby v postupe platobnej agentúry (platba je v podstate správna, pokiaľ ide o sumu, ale predstavuje transakciu, pri ktorej zlyhala jedna alebo niekoľko kontrol – napr. platba nebola povolená na správnej úrovni);
* na základe povahy chyby:

Pokiaľ ide o systémové, známe a náhodné chyby, pozri oddiel 8.1.

* na základe audítorského postupu, pri ktorom sa odchýlka zistila:
  + **„odchýlky od testov kontrolných postupov a testovania súladu“:** Výklad počtu odchýlok a chýb zistených počas posudzovania systému vnútornej kontroly sa uvádza v oddiele 12. Náhodné chyby zistené počas dvojúčelového testovania by sa mali zohľadniť v miere nesúladu (IRR),
  + **„miera nesúladu – IRR“, celková predpokladaná miera nesúladu zo štatistického alebo neštatistického výberu vzorky:** v rámci druhého cieľa auditu pre všetky transakcie zahrnuté do testovania vecnej správnosti nezávisle od stavu ich schválenia a súvisiaceho finančného vplyvu zisteného počas overovania operácií/schvaľovania. Cieľom je odhadnúť možný finančný vplyv chýb v rámci primárnych kontrol oprávnenosti v platobnej agentúre (administratívne kontroly a kontroly na mieste, pred uplatnením pokút). Hodnotenie musí vychádzať zo sumy výdavkov určených na základe kontrol platobnej agentúry, zhromaždených v databáze/záznamoch a vyplatených (pozri prílohu 5),
  + **„odchýlky zosúhlasenia“:** chyby zistené počas zosúhlasovania/analytických postupov.

## 14.2. Konsolidácia chýb

Pokiaľ ide o záver certifikačného orgánu v rámci druhého cieľa auditu, najlepší odhad certifikačného orgánu v súvislosti s maximálnym rizikom chýb v súbore je súčet celkovej chybovosti z testovania vecnej správnosti (UPI + známe chyby) a prípadných chýb súvisiacich s danou kontrolnou štatistikou/údajmi z kontrolnej správy, ktoré sa však nachádzajú mimo vzorky na testovanie vecnej správnosti, napr. chyby zistené počas testovania súladu (ak nebol použitý dvojúčelový test, a teda ešte nie sú zahrnuté), odchýlky zosúhlasenia. Certifikačný orgán by mal formulovať, ako je konsolidované hodnotenie miery nesúladu na úrovni súboru zapracované do stanovísk audítora.

Táto konsolidácia sa dá použiť, keď sa v súbore nepoužije stratifikácia alebo keď sa použije stratifikácia podľa oddielu 12.2 bodu 1, a v prípade vrstiev, ktoré sa testujú pomocou štatistických metód.

Ak sa použije stratifikácia podľa oddielu 12.2 bodu 2, a najmä v prípade súboru EPZF mimo IACS, certifikačný orgán sa môže rozhodnúť, že svoj záver vyvodí z posúdenia celkovej predpokladanej miery nesúladu na úrovni každej vrstvy.

Ak sa väčšina súboru testovala štatisticky v rámci jednej vrstvy a z osobitných dôvodov sa vymedzila len jedna alebo dve ďalšie vrstvy, pre ktoré sa použila odlišná metóda výberu vzorky, certifikačný orgán môže stanoviť konsolidovanú celkovú mieru nesúladu na úrovni súboru tak, že spočíta hornú predpokladanú mieru nesúladu (UPI) zo štatistickej vzorky s celkovou predpokladanou chybovosťou (mierou nesúladu) z iných vzoriek, ak sa považuje za potrebné stanoviť maximálne hodnotenie rizika na úrovni súboru.

V prípade IACS by sa miera nesúladu (IRR), ktorá sa stanoví na základe náhodnej kontroly na mieste, mala extrapolovať na všetky výdavky s cieľom stanoviť celkovú úroveň rizika (pozri prílohu 5.1), ktorá sa ďalej porovnáva s prahom významnosti.

# Záver, pokiaľ ide o druhý cieľ auditu

## 15.1. Hodnotenie dostatočnosti a náležitosti audítorských dôkazov

Na základe vykonaných audítorských postupov a získaných audítorských dôkazov by mal certifikačný orgán ešte pred dokončením auditu vyhodnotiť, či je posúdenie rizík významných nepresností na úrovni tvrdení primerané. Certifikačný orgán by mal dospieť k záveru, či sa získali dostatočné a náležité audítorské dôkazy. Pri formulácii stanoviska audítora by mal certifikačný orgán zvážiť všetky relevantné audítorské dôkazy. Ak certifikačný orgán nezískal dostatočné a náležité audítorské dôkazy, pokiaľ ide o významné tvrdenia, mal by sa pokúsiť získať ďalšie audítorské dôkazy. Ak certifikačný orgán nedokáže získať dostatočné a náležité audítorské dôkazy, mal by vyjadriť stanovisko s výhradou alebo odmietnuť stanovisko.

Záver týkajúci sa zákonnosti a riadnosti výdavkov, v prípade ktorých sa od Komisie žiada úhrada, by mal vychádzať z týchto skutočností:

* posúdenie postupov vnútornej kontroly pre dané funkcie platobnej agentúry (povolenie platieb),
* výsledky testovania vecnej správnosti (celková predpokladaná chybovosť, miera nesúladu, horná hranica chybovosti) a
* konsolidovaná miera nesúladu, ktorá zahŕňa známe chyby a odchýlky zosúhlasenia z vykonaného zosúhlasovania.

V nasledujúcej tabuľke je uvedený prehľad hlavných scenárov.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Posúdenie systému vnútornej kontroly pre dané kontrolné postupy** | **A) Výsledok testovania vecnej správnosti**  **B) Konsolidovaná chyba: vrátane výsledkov zosúhlasenia** | **Zákonnosť a riadnosť výdavkov** |
| **Posúdenie systému vnútornej kontroly na úrovni súboru/vrstiev na účely schválenia:** funguje čiastočne – funguje – funguje dobre | 1. predpokladaná miera nesúladu (PIR) < horná predpokladaná miera nesúladu (UPI) < prípustná nesprávnosť (TM) 2. konsolidovaná miera nesúladu (IRR) na úrovni súboru < prípustná nesprávnosť (TM) | **možno potvrdiť, maximálne riziko chýb je horná hranica chybovosti (UEL)** |
| 1. predpokladaná miera nesúladu (PIR) < horná predpokladaná miera nesúladu (UPI) < prípustná nesprávnosť (TM) 2. konsolidovaná miera nesúladu (IRR) na úrovni súboru > prípustná nesprávnosť (TM) | **nemožno potvrdiť – platobná agentúra musí opraviť chyby, maximálne riziko chýb je konsolidovaná miera nesúladu (IRR) na úrovni súboru/vrstvy** |
| 1. predpokladaná miera nesúladu (PIR) < prípustná nesprávnosť (TM) < horná predpokladaná miera nesúladu (UPI) 2. konsolidovaná miera nesúladu (IRR) na úrovni súboru > prípustná nesprávnosť (TM) | **nemožno potvrdiť – je potrebná ďalšia práca (oddiel 12.2), maximálne riziko nie je možné v tejto fáze určiť** |
| 1. prípustná nesprávnosť (TM) < predpokladaná miera nesúladu (PIR) < horná predpokladaná miera nesúladu (UPI) 2. konsolidovaná miera nesúladu (IRR) na úrovni súboru > prípustná nesprávnosť (TM) | **nemožno potvrdiť – platobná agentúra musí opraviť chyby; ak by sa neopravili, mohlo by to viesť k stanovisku s výhradou; maximálne riziko je horná hranica chybovosti (UEL)** |
| **Posúdenie systému vnútornej kontroly na úrovni fondu na účely schválenia:** nefunguje | ***jeden zo 4 uvedených scenárov*** | **nemožno potvrdiť; stanovisko s výhradou pre nedostatočný kontrolný postup –**  (postupy treba opraviť – postup overenia súladu pre otázku zákonnosti a riadnosti) |

Záver celkového posúdenia účinnosti systému vnútornej kontroly platobnej agentúry sa vypracuje na základe ČASTI C.

Na účely potvrdenia tvrdení vo vyhláseniach hospodáriaceho subjektu (a v kontrolných štatistikách) by sa horná predpokladaná miera nesúladu (UPI) (horná hranica chybovosti – UEL) zo vzorky na posúdenie zákonnosti a riadnosti mala porovnať s úrovňou významnosti. Ak je miera nesúladu (IRR) nižšia ako 2 % sumy výdavkov (pozri prílohu 5.1), možno potvrdiť tvrdenia obsiahnuté vo vyhlásení hospodáriaceho subjektu a presnosť kontrolných štatistík.

Na základe týchto výsledkov môže certifikačný orgán dospieť aj k záveru v súvislosti s vyhlásením hospodáriaceho subjektu:

* či sú tvrdenia obsiahnuté vo vyhlásení hospodáriaceho subjektu uvedené správne,
* či miery chybovosti vo vyhlásení hospodáriaceho subjektu presne vyjadrujú posúdenie systému vnútornej kontroly platobnej agentúry,
* či je správne vykázaný súčasný stav opatrení nadväzujúcich na zistenia týkajúce sa súladu a vykonávanie akčných plánov.

Výsledky budú okrem toho východiskom pre potvrdenie certifikačného orgánu v rámci stanoviska v súvislosti s príslušným opatrením alebo režimom na účely znižovania miery kontrol podľa článku 41 nariadenia Komisie (EÚ) č. 908/2014.

# Osobitné úvahy

## 16.1. Použitie prác vykonaných inými audítormi/odbornými orgánmi

Certifikačný orgán môže vykonaním niektorých audítorských postupov, napríklad opätovným overením kontrol na mieste, poveriť expertov/expertné orgány, ktoré majú príslušné kompetencie a odborné znalosti. Ak certifikačný orgán pri opätovnom overovaní čiastočne využíva outsourcing, a v závislosti od príslušných dojednaní, je potrebné zohľadniť ustanovenia ISA 600 *„Použitie práce iného audítora“*, ISA 610 *„Použitie práce interných audítorov“* a ISA 620 *„Použitie práce experta nominovaného audítorom“*.

V záujme zaistenia úplne nestranného posúdenia certifikačný orgán nesmie opätovným overením poveriť platobnú agentúru. Ak sa však certifikačný orgán pri výklade výsledkov opätovného overovania kontrol na mieste v akejkoľvek miere opiera o expertov platobnej agentúry, mal by splniť požiadavky odseku 8 ISA 500 „Audítorské dôkazy“. V súvislosti s tým musí audítor podľa ods. 8 a A34 až A48 ISA 500, keď sa informácie, ktoré sa majú použiť ako audítorské dôkazy, vypracovali na základe práce experta nominovaného manažmentom, v potrebnom rozsahu zohľadniť význam práce daného experta na účely audítora:

* zhodnotiť odbornú kvalifikáciu, nezávislosť/objektivitu, odbornú spôsobilosť a zdroje (napr. osvedčenia od tretích strán v prípade expertov),
* oboznámiť sa s prácou daného experta a
* vyhodnotiť primeranosť a vhodnosť práce daného experta ako audítorského dôkazu pre príslušné tvrdenie.

Audítorské činnosti certifikačného orgánu vrátane dohľadu nad expertom/expertným orgánom/iným audítorským subjektom a ich monitorovania by mali byť vo všetkých prípadoch vykonávané v súlade s medzinárodne prijatými audítorskými štandardmi a primerane zdokumentované.

Ak sa certifikačný orgán na získanie uistenia spolieha na osvedčenie vydané treťou stranou, mal by zabezpečiť aj primeranosť, rozsah a kvalitu vykonanej práce. Mala by byť predložená audítorská správa týkajúca sa osvedčenia tretej strany.

V prípade, že sa certifikačný orgán spolieha na prácu vnútorného auditu platobnej agentúry, rozsah, v akom certifikačný orgán využíva prácu vnútorného auditu, by mal byť opísaný v stratégii auditu a vo výročnej správe.

## 16.2. Overovanie krížového plnenia

Pokiaľ ide o krížové plnenie, od certifikačného orgánu sa vyžaduje, aby kontroloval postup, a teda aby posudzoval kvalitu práce, za ktorú zodpovedá platobná agentúra. Dodržiavanie požiadaviek krížového plnenia možno overiť prostredníctvom účasti na kontrolách na mieste prvej úrovne, ktoré vykonáva platobná agentúra, a v prípade potreby prostredníctvom administratívnych kontrol položiek vybraných vo vzorke testovania vecnej správnosti. Toto overenie sa môže doplniť preskúmaním analýzy rizík vykonanej platobnou agentúrou v súvislosti s krížovým plnením. V prípade zistenia vysokého rizika chýb alebo odchýlok môže certifikačný orgán rozhodnúť o preskúmaní príslušných kontrolných postupov platobnej agentúry/povereného subjektu alebo o zväčšení vzorky (na ktorú sa vzťahuje testovanie vecnej správnosti) s cieľom lepšie posúdiť finančné nesprávnosti. Zistené odchýlky by nemali byť zahrnuté do miery chybovosti vypočítanej na účely testovania vecnej správnosti. Musia sa však vykázať.

Ak krížové plnenie overuje iný subjekt, certifikačný orgán by mal preskúmať aspoň podávanie správ, komunikáciu platobnej agentúry s daným subjektom a/alebo posúdiť úlohu platobnej agentúry, pokiaľ ide o dohľad alebo monitorovanie, z hľadiska formálneho alebo neformálneho delegovania úloh (v prípade potreby).

# Potvrdená miera chybovosti – zníženie miery kontrol

Podľa článku 41 nariadenia (EÚ) č. 908/2014 môžu členské štáty rozhodnúť, že znížia minimálnu úroveň kontrol na mieste v súlade s článkom 59 ods. 5 nariadenia (EÚ) č. 1306/2013, ak sú splnené okrem iného tieto podmienky:

*„certifikačný orgán v súlade s článkom 9 nariadenia (EÚ) č. 1306/2013 vydal stanovisko, v ktorom potvrdil, že systém vnútornej kontroly riadne funguje a že miera chybovosti pri dotknutom súbore nedosahovala prahovú hodnotu významnosti 2,0 % počas minimálne dvoch po sebe nasledujúcich rozpočtových rokov predchádzajúcich roku, v ktorom sa plánuje uplatňovanie zníženej miery kontrol“.*

V súlade s článkom 41 písm. a) nariadenia (EÚ) č. 908/2014 by mal certifikačný orgán byť schopný vydať svoje stanovisko k miere chybovosti pre dotknutý súbor, t. j. určitý režim/určité opatrenie, napríklad režim základných platieb (BPS)/režim jednotnej platby na plochu (SAPS), redistributívna platba, režim pre malých poľnohospodárov v rámci EPZF IACS a agroenvironmentálne opatrenia a ekologické poľnohospodárstvo v rámci EPFRV IACS. To znamená, že na úrovni každého z týchto režimov/opatrení sa musí uskutočňovať dostačujúce testovanie (testovanie vecnej správnosti).

V prípade štatistickej metódy výberu vzorky by minimálna veľkosť vzorky pre uvedené režimy/opatrenia mala byť **25** transakcií na režim či opatrenie. V prípade neštatistickej metódy výberu vzorky sa minimálna veľkosť vzorky musí určiť na základe tejto metódy pre určitý režim alebo opatrenie (pozri prílohu 2).

Pokiaľ ide o zostávajúce opatrenia v rámci EPFRV IACS, certifikačný orgán by mal testovať minimálne **25** transakcií z náhodných kontrol na mieste vykonaných platobnou agentúrou a mal by zabezpečiť, aby bola vzorka reprezentatívna vzhľadom na súbor vybraný platobnou agentúrou pre kontroly na mieste. Pokiaľ ide o opatrenia v rámci EPFRV mimo IACS, certifikačný orgán by mal testovať minimálne **50** transakcií zo všetkých kontrol na mieste vykonaných platobnou agentúrou v prípade tohto súboru a mal by zabezpečiť, aby bola vzorka reprezentatívna vzhľadom na súbor vybraný platobnou agentúrou pre kontroly na mieste. V prípade neštatistickej metódy výberu vzorky sa minimálna veľkosť vzorky musí určiť na základe tejto metódy pre daný súbor/vrstvu (pozri prílohu 2).

V prípade jednotlivých režimov/opatrení alebo v prípade konkrétneho súboru/vrstvy sa zabezpečí samostatné hodnotenie chýb na základe zvolenej metódy výberu vzorky (pozri prílohu 5.1 – *článok 41 IRR IACS*). Táto miera chybovosti by sa mala pripočítať k miere chybovosti vykázanej platobnou agentúrou pre konkrétny režim/konkrétne opatrenie s cieľom zistiť, či sa prekročila 2 % prahová hodnota.

V prípade EPFRV mimo IACS a EPFRV IACS s výnimkou agroenvironmentálnych opatrení a opatrení zameraných na podporu ekologického poľnohospodárstva by certifikačný orgán mal vykonať samostatné hodnotenie vzorky testovanej na účely zníženia miery kontrol. Táto miera nesúladu by sa mala pripočítať k miere chybovosti vykázanej platobnou agentúrou pre konkrétny súbor/konkrétnu vrstvu.

Okrem toho sa certifikačnému orgánu odporúča, aby zohľadnil mieru nesúladu vyplývajúcu z testovania zákonnosti a riadnosti v prípade konkrétneho súboru, najmä keď je vyššia ako 2 %. V tomto prípade by certifikačný orgán mal vysvetliť, prečo si myslí, že je na účely zníženia miery kontrol stále možné potvrdiť mieru chybovosti nižšiu ako 2 %

Súvisiace požiadavky na podávanie správ sú uvedené v usmernení č. 3.

# ČASŤ C

# Zapracovanie záverov do stanoviska audítora

Na základe záverov podľa oddielu 9 pre prvý cieľ auditu a oddielu 15 pre druhý cieľ auditu certifikačný orgán dospeje k záveru o týchto prvkoch stanoviska:

Na základe oddielu 9 – prvý cieľ auditu:

* o úplnosti, presnosti a vecnej správnosti ročnej účtovnej závierky;

Na základe oddielu 15 – druhý cieľ auditu:

* o zákonnosti a riadnosti výdavkov, v prípade ktorých sa od Komisie žiada náhrada,
* o tvrdeniach obsiahnutých vo vyhlásení hospodáriaceho subjektu,
* o režimoch, opatreniach na účely zníženia miery kontrol podľa článku 41 nariadenia (EÚ) č. 908/2014.

Pokiaľ ide o posúdenie systému vnútornej kontroly, certifikačný orgán musí zosumarizovať výsledky vyplývajúce z auditu v rámci prvého a druhého cieľa auditu.

Aj keď certifikačný orgán môže použiť posúdenie uistenia o fungovaní systému v súvislosti s osobitnou vrstvou (skupinou opatrení alebo opatrením/režimom) na účely naplánovania testovania vecnej správnosti, musí byť schopný vyvodiť záver o uistení o fungovaní systému na úrovni každého súboru v rámci druhého cieľa auditu: EPZF IACS, EPZF mimo IACS, EPFRV IACS a EPFRV mimo IACS. Okrem toho certifikačný orgán musí zohľadniť posúdenie kontrolných postupov v rámci prvého cieľa auditu a predložiť súhrnné posúdenie podľa tohto príkladu:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Súbor**  **Kontrolný postup** | **EPZF IACS** | **EPZF mimo IACS** | **EPFRV IACS** | **EPFRV mimo IACS** |
| **Schválenie platby – administratívne kontroly** | funguje dobre | funguje čiastočne | funguje | funguje |
| **Schválenie platby – kontroly na mieste** | funguje čiastočne | nefunguje | funguje | funguje čiastočne |
| **Vykonanie platby** | funguje dobre | funguje dobre | funguje | funguje dobre |
| **Účtovanie platby** | funguje dobre | funguje dobre | nebola zistená žiadna chyba | funguje |
| **Riadenie nezrovnalostí a pohľadávok** | funguje čiastočne | funguje čiastočne | funguje čiastočne | funguje čiastočne |

V prípade kontrolných postupov platobnej agentúry týkajúcich sa platieb, účtovania a riadenia pohľadávok sa posúdenie na úrovni fondu bude vzťahovať na oba súbory (IACS, mimo IACS), ako je stanovené v rámci druhého cieľa auditu.

Nie je potrebné určovať jednotnú agregovanú úroveň spoľahlivosti (funguje dobre, funguje atď.) na súbor. Certifikačný orgán by však v záveroch vo svojom stanovisku mal posúdiť významnosť najnižšej miery spoľahlivosti (ak napríklad kontrola nefunguje účinne) a vplyv, ktorý to môže mať na celkovú úroveň výkonnosti systému vnútornej kontroly platobnej agentúry. Tento záver by mal vychádzať aj z výsledkov testovania vecnej správnosti.

Na základe uvedeného príkladu a s ohľadom na posúdenie rozsahu a vplyvu, ako sa uvádza vyššie, certifikačný orgán môže dospieť k záveru, že systém vnútornej kontroly platobnej agentúry funguje, a môže mať pripomienky a odporúčania týkajúce sa kontroly na mieste v rámci EPZF mimo IACS vo forme zdôraznenia skutočnosti.

# Použitie a výklad záverov auditu, pokiaľ ide o prvý cieľ auditu

Ako sa uvádza v oddiele 3, zámerom osvedčenia v rámci prvého cieľa auditu je poskytnúť uistenie na účely rozhodnutia o finančnom schválení účtovných závierok. Výsledky certifikačného orgánu zo správy a jeho stanoviska sa premietnu do rozhodnutia o finančnom schválení účtovných závierok. To bude založené na rovnakých zásadách ako doteraz. V tejto súvislosti sa uvádza odkaz na oddiel 10 usmernenia Komisie o výpočte finančnej korekcie a prílohu 5 k tomuto usmerneniu.

Je potrebné zdôrazniť, že v prípade akejkoľvek významnej odchýlky/chyby v testovaní vecnej správnosti zistenej počas certifikačného auditu môže platobná agentúra zmierniť vplyv týchto chýb ešte pred predložením účtov. Opravy (napr. odpočty v ročnom výkaze) možno vziať do úvahy v čase rozhodnutia o finančnom schválení účtovných závierok. Ak sa však zistili systémové nedostatky, nápravné opatrenia by mali zahŕňať dlhodobé osobitné úlohy, pokiaľ ide o opravu kontrolných postupov. Platobná agentúra môže s uvedenými nápravnými opatreniami začať a certifikačný orgán ich môže uviesť v správe alebo ich platobná agentúra môže uviesť vo vyhlásení hospodáriaceho subjektu. Vplyv týchto nápravných opatrení sa môže posúdiť iba v nasledujúcich certifikačných postupoch.

# Použitie a výklad záverov auditu, pokiaľ ide o druhý cieľ auditu

Ako sa uvádza v oddiele 3, zámerom auditu v rámci druhého cieľa auditu je poskytnúť uistenie o zákonnosti a riadnosti výdavkov, čo sa premieta do výpočtu reziduálneho rizika GR AGRI. Výsledky certifikačného orgánu zo správy a jeho stanovisko použije GR AGRI pri vypracúvaní výročnej správy o činnosti. Ak sa práca certifikačného orgánu v súvislosti s určením zákonnosti a riadnosti považuje za spoľahlivú, výsledok výpočtu rizika chýb, ku ktorému dospel certifikačný orgán, sa môže použiť pri výpočte chýb GR AGRI, ako sa uvádza v oddiele 15. Ako sa ďalej uvádza v tabuľke v oddiele 3.4, v druhom uvedenom prípade práca certifikačného orgánu môže nahradiť vlastnú prácu GR AGRI (napr. audity zhody) v súlade s modelom jednotného auditu. Prípadne by sa horná predpokladaná miera nesúladu (UPI) mohla použiť ako základ na začatie postupov overenia súladu. Viac podrobností o faktoroch pri výpočte rizika chýb, ktorý vykonáva certifikačný orgán, sa nachádza v prílohe 7 k tomuto usmerneniu.

1. Výška výdavkov stanovená po **náhodných kontrolách na mieste** vykonaných platobnou agentúrou a zaevidovaná do databázy/záznamov. [↑](#footnote-ref-2)
2. Výška výdavkov stanovená po **všetkých kontrolách** vykonaných platobnou agentúrou, zaevidovaná do databázy/záznamov a zaplatená. [↑](#footnote-ref-3)
3. Ref. Ares(2013)611939 – 9.4.2013 – COCOF\_08-0021-03\_EN – Usmernenie k metódam výberu vzorky pre orgány auditu. [↑](#footnote-ref-4)
4. Významné riziko a inherentné riziko s vyššou pravdepodobnosťou výskytu a zároveň aj väčším rozsahom potenciálnej nesprávnosti, ktoré si pri audite vyžaduje mimoriadnu pozornosť. [↑](#footnote-ref-5)
5. Pozri aj usmernenie č. 1 o akreditácii. [↑](#footnote-ref-6)
6. Ako je vymedzené v článku 1 nariadenia (EÚ) č. 1306/2013 a článku 1 nariadenia (EÚ) č. 908/2014. [↑](#footnote-ref-7)
7. Tieto kontrolné postupy/procesy sa považujú za hlavné, ale certifikačný orgán by mal preskúmať uvedený zoznam a doplniť ďalšie relevantné procesy, keďže tento zoznam sa nepovažuje za úplný. [↑](#footnote-ref-8)
8. Vysvetlenie sa uvádza v tabuľke v oddiele 5.2.3. [↑](#footnote-ref-9)
9. Fungovanie kontroly sa otestuje len raz, keďže je automatizovaná. [↑](#footnote-ref-10)
10. Audítorské tvrdenia. [↑](#footnote-ref-11)
11. Spravidla 10 % výskytov (od 50 do 250 výskytov). [↑](#footnote-ref-12)
12. Pri stanovení účinnosti kontrol treba zobrať do úvahy výsledky testovania vecnej správnosti. Navyše certifikačný orgán musí po audítorských postupoch opätovne posúdiť kontrolné riziko. [↑](#footnote-ref-13)
13. Certifikačný orgán by mal preskúmať zoznam kontrolných postupov s cieľom doplniť do rozsahu svojho auditu tie najvýznamnejšie. [↑](#footnote-ref-14)
14. Certifikačný orgán môže skontrolovať len to, či boli žiadosti prijaté a riešené v súlade s postupmi bez toho, aby musel znova vykonať samotné kontroly. [↑](#footnote-ref-15)
15. Pozri články 65, 68 a 90 nariadenia (EÚ) č. 966/2012 z 25. októbra 2012 (Úradný vestník EÚ, L 298/1 z 26.10.2012). [↑](#footnote-ref-16)
16. Využiť by sa mohli aj iné metódy výberu vzorky z hľadiska uplatnenia dvojúčelového testu medzi cieľmi auditu. [↑](#footnote-ref-17)
17. Skúmanie systému vnútornej kontroly by malo pred začatím testovania vecnej správnosti aspoň už prebiehať. Ak nie sú výsledky posúdenia z bežného roka k dispozícii, môže sa použiť posúdenie z predchádzajúceho roka. [↑](#footnote-ref-18)
18. Celková predpokladaná chybovosť (TPE) zodpovedá najpravdepodobnejšej miere chybovosti (MLE) v rámci konzervatívneho prístupu MUS. [↑](#footnote-ref-19)
19. V prípade väčšiny režimov/opatrení IACS sa kontroly dokončia do decembra okrem niekoľkých výnimiek, ako je napríklad zimné zazelenenie. [↑](#footnote-ref-20)
20. Vrátane návštev na mieste v prípade investičných opatrení. [↑](#footnote-ref-21)
21. Tieto kontrolné postupy sa považujú za hlavné. Tento zoznam nie je vyčerpávajúci a certifikačný orgán by ho mal použiť iba ako základ a pridať ďalšie procesy, ktoré považuje za relevantné. [↑](#footnote-ref-22)
22. Identifikovali sa významné riziká, ktoré nemožno zmierniť kontrolami. [↑](#footnote-ref-23)
23. Vysoká miera chybovosti by mohla naznačovať nízky/stredne nízky stupeň uistenia o fungovaní systému. Mohla by však byť aj znakom fungujúceho systému vnútornej kontroly, ktorý zisťuje chyby. Preto sa certifikačnému orgánu odporúča, aby najskôr analyzoval miery chybovosti (vysoké aj nízke miery chybovosti), príslušné nedostatky a možné vysvetlenia/nápravné opatrenia. [↑](#footnote-ref-24)
24. Vysvetlenie sa uvádza v tabuľke v oddiele 5.2.3. [↑](#footnote-ref-25)
25. Fungovanie kontroly sa otestuje len raz, keďže je automatizovaná. [↑](#footnote-ref-26)
26. Audítorské tvrdenia. [↑](#footnote-ref-27)
27. Pri stanovení účinnosti kontrol treba zobrať do úvahy výsledky testovania vecnej správnosti. Navyše certifikačný orgán musí po audítorských postupoch opätovne posúdiť kontrolné riziko. [↑](#footnote-ref-28)
28. V prípade výdavkov EPFRV mimo IACS, keď platobná agentúra vykonala návštevu na mieste (inšpekcia), aby ako súčasť administratívnych kontrol overila existenciu fyzických aktív vybudovaných alebo zakúpených prostredníctvom investičných projektov, sa certifikačnému orgánu odporúča, aby uskutočnil opätovné overenie vrátane návštevy na mieste. [↑](#footnote-ref-29)
29. Pokiaľ ide o administratívne kontroly a kontroly na mieste, odkazuje sa na zoznamy hlavných a vedľajších kontrol, ktoré sú k dispozícii na webovej lokalite CIRCABC: [Knižnica](https://circabc.europa.eu/faces/jsp/extension/wai/navigation/container.jsp?FormPrincipal:_idcl=navigationLibrary&FormPrincipal_SUBMIT=1&org.apache.myfaces.trinidad.faces.STATE=DUMMY&id=a392af30-1e6d-4e08-ac96-ab18399f2eaf&javax.faces.ViewState=rO0ABXVyABNbTGphdmEubGFuZy5PYmplY3Q7kM5YnxBzKWwCAAB4cAAAAAN0AAIxNHB0ACsvanNwL2V4dGVuc2lvbi93YWkvbmF2aWdhdGlvbi9jb250YWluZXIuanNw) > [Audit poľnohospodárskych výdavkov](https://circabc.europa.eu/faces/jsp/extension/wai/navigation/container.jsp?FormPrincipal:_idcl=navigationLibrary&FormPrincipal_SUBMIT=1&org.apache.myfaces.trinidad.faces.STATE=DUMMY&id=e4e041ab-f8a1-48c7-bad2-2cae7de16e73&javax.faces.ViewState=rO0ABXVyABNbTGphdmEubGFuZy5PYmplY3Q7kM5YnxBzKWwCAAB4cAAAAAN0AAIxNHB0ACsvanNwL2V4dGVuc2lvbi93YWkvbmF2aWdhdGlvbi9jb250YWluZXIuanNw) > [Nové usmernenia pre výpočet finančných opráv C(2015) 3675](https://circabc.europa.eu/faces/jsp/extension/wai/navigation/container.jsp?FormPrincipal:_idcl=navigationLibrary&FormPrincipal_SUBMIT=1&org.apache.myfaces.trinidad.faces.STATE=DUMMY&id=87d4a972-49f2-4be9-95e7-75b43498696a&javax.faces.ViewState=rO0ABXVyABNbTGphdmEubGFuZy5PYmplY3Q7kM5YnxBzKWwCAAB4cAAAAAN0AAIxNHB0ACsvanNwL2V4dGVuc2lvbi93YWkvbmF2aWdhdGlvbi9jb250YWluZXIuanNw) > [Konečný zoznam hlavných a vedľajších kontrol](https://circabc.europa.eu/faces/jsp/extension/wai/navigation/container.jsp?FormPrincipal:_idcl=navigationLibrary&FormPrincipal_SUBMIT=1&org.apache.myfaces.trinidad.faces.STATE=DUMMY&id=7db4c53d-bc29-4084-9d9a-e8897a4bfabe&javax.faces.ViewState=rO0ABXVyABNbTGphdmEubGFuZy5PYmplY3Q7kM5YnxBzKWwCAAB4cAAAAAN0AAIxNHB0ACsvanNwL2V4dGVuc2lvbi93YWkvbmF2aWdhdGlvbi9jb250YWluZXIuanNw). [↑](#footnote-ref-30)
30. Napríklad dokument DSCG/2014/32 – FINAL REV 2 – *USMERNENIE O KONTROLÁCH NA MIESTE A MERANÍ PLOCHY*, a najmä **prílohy 1 a 2**, a dokument DS-CDP-2016-03. [↑](#footnote-ref-31)
31. V článku 59 ods. 2 nariadenia (EÚ) č. 1306/2013 sa uvádza, že náhodná časť vzorky pre kontrolu na mieste sa musí vybrať tak, aby sa získala reprezentatívna miera chybovosti. Požiadavka na reprezentatívnu mieru chybovosti je stanovená takisto v odôvodnení 33 nariadenia (EÚ) č. 809/2014. [↑](#footnote-ref-32)
32. V prípade EPFRV mimo IACS by sa mali zvažovať všetky kontroly na mieste. [↑](#footnote-ref-33)