EGESIF_14-0011-02 final
27-08-2015

EUROPESE COMMISSIE

Europese structuur- en investeringsfondsen

Richtsnoeren voor de lidstaten inzake de auditstrategie

(Programmeringsperiode 2014-2020)

DISCLAIMER: *Dit is een werkdocument van de diensten van de Commissie. Op grond van het geldende EU-recht biedt het collega's en organen die betrokken zijn bij de uitvoering van of het toezicht en de controle op de Europese structuur- en investeringsfondsen (met uitzondering van het Europees Landbouwfonds voor plattelandsontwikkeling (Elfpo), technische richtsnoeren over de wijze waarop de EU-regels op dit gebied moeten worden uitgelegd en toegepast. Het document heeft tot doel aan te geven hoe de diensten van de Commissie deze regels uitleggen en interpreteren, zodat de uitvoering van de programma's wordt vergemakkelijkt en goede praktijken worden gestimuleerd. Deze richtsnoeren laten de interpretatie van het Hof van Justitie en het Gerecht of de besluiten van de Commissie onverlet.*

INHOUDSOPGAVE

LIJST MET ACRONIEMEN EN AFKORTINGEN

AA	Auditautoriteit
ACR	Jaarlijkse controleverslag
Auditinstantie	Instantie die onder de verantwoordelijkheid van de auditautoriteit audits verricht, zoals bepaald in artikel 127, lid 2, van Vo. 1303/2013
CA	Certificeringsautoriteit
CCI	Code Commun d'Identification (referentienummer van elk programma, toegekend door de Commissie)
Vo. 480/2014	Gedelegeerde Verordening (EU) nr. 480/2014 van de Commissie van 3 maart 2014 tot aanvulling van Verordening (EU) nr. 1303/2013 van het Europees Parlement en de Raad[1]
Vo. 2015/207	Uitvoeringsverordening (EU) nr. 2015/207 van de Commissie van 20 januari 2015[2]
Vo. 1303/2013	Verordening gemeenschappelijke bepalingen (Verordening (EU) nr. 1303/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 17 december 2013)[3]
ESIF	ESIF staat voor alle Europese structuur- en investeringsfondsen. Deze richtsnoerennota is van toepassing op al deze fondsen, met uitzondering van het Europees Landbouwfonds voor Plattelandsontwikkeling (Elfpo)
ETS-verordening	Verordening betreffende Europese territoriale samenwerking (Verordening (EU) nr. 1299/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 17 december 2013)
IB	Intermediaire instantie
MA	Managementautoriteit

[1] http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN-NL/TXT/?uri=CELEX:32014R0480&from=NL

[2] http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015R0207&rid=1

[3] http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=CELEX:32013R1303

MCS	Beheers- en controlesysteem

I. ACHTERGROND

1. Verwijzingen naar regelgeving

Verordening	Artikelen
Verordening (EU) nr. 1303/2013 Verordening gemeenschappelijke bepalingen *(hierna "Vo. 1303/2013")*	Artikel 127, lid 4 - Functies van de auditautoriteit
Verordening (EU) nr. 2015/207 Uitvoeringsverordening van de Commissie (hierna "Uitvoeringsverordening (EU) 2015/207" genoemd)	Artikel 7, lid 1, en bijlage VII (model voor de auditstrategie)

2. Doel van de richtsnoeren

Het doel van dit document is het verstrekken van richtsnoeren aan de verantwoordelijke auditautoriteit voor het opstellen van de op grond van artikel 127, lid 4, van Vo. 1303/2013 vereiste auditstrategie (hierna "de strategie" genoemd). Deze richtsnoeren zijn van toepassing op de ESIF, met uitzondering van het Elfpo, en volgen de structuur van het model van een auditstrategie zoals omschreven in bijlage VII bij Vo. 2015/207.

Deze richtsnoeren bevatten de aanbevelingen van de Commissie voor de verschillende afdelingen van de strategie. Deze aanbevelingen worden niet alleen op grond van bovengenoemde bepalingen geformuleerd, maar ook op basis van de ervaring van de Commissie met auditstrategieën van de vorige programmeringsperiode, bestaande internationaal aanvaarde auditnormen en goede werkmethoden.

De strategie is een essentieel onderdeel van het zekerheidsmodel voor de ESIF (met uitzondering van het Elfpo), aangezien in dit planningsdocument de auditmethoden, de steekproefmethode voor audits van concrete acties en de planning van audits voor de eerste drie boekjaren[4] vastgesteld worden, en moet van 2016 tot en met 2024 jaarlijks bijgewerkt worden.

Tijdens de programmeringsperiode 2014-2020 is de auditautoriteit niet verplicht om de strategie ter beoordeling en voorafgaande goedkeuring aan de Commissie voor te leggen. Artikel 127, lid 4, Vo. 1303/2013 vereist echter dat de auditautoriteit de auditstrategie desgevraagd aan de Commissie toezendt. De strategie zal een belangrijk onderdeel vormen op

[4] Zoals bepaald in artikel 2, lid 29, van Verordening (EU) nr. 1303/2013.

de agenda van de jaarlijkse coördinatiebijeenkomsten die op grond van artikel 128, lid 3, Vo. 1303/2013 gehouden worden. In het kader van de audits ter plaatse kan de Commissie ook de kwaliteit van de in de strategie opgenomen informatie beoordelen, met inbegrip van de relevante documenten en verklaringen van het professionele oordeel dat door de AA bij het opstellen van de strategie gebruikt wordt.

II. RICHTSNOEREN

In elke afdeling hieronder is de in een kader opgenomen tekst een uittreksel van de desbetreffende afdeling van het model van de auditstrategie (bijlage VII bij Vo. 2015/207).

1. Inleiding

Deze afdeling omvat de volgende informatie:

- identificatie van het (de) operationele programma('s) (titel(s) en CCI-nummer(s)[5]), de fondsen en de periode die onder de auditstrategie vallen;

- identificatie van de auditinstantie die verantwoordelijk is voor de opstelling van, het toezicht op en de bijwerking van de auditstrategie, en van andere organen die hebben bijgedragen aan dit document;

- verwijzing naar de status van de auditinstantie (nationaal, regionaal of lokaal overheidsorgaan) en de instantie waarvan deze deel uitmaakt;

- verwijzing naar de beleidsverklaring, het audithandvest of de nationale wetgeving (indien van toepassing) waarin de functies en verantwoordelijkheden van de auditinstantie en andere organen die onder haar verantwoordelijkheid controles uitvoeren .

De eerste auditstrategie moet binnen acht maanden na de vaststelling van het (de) betrokken programma('s) worden afgerond en de eerste drie boekjaren bestrijken, zoals volgt uit artikel 127, lid 4, Vo. 1303/2013. In het geval één auditstrategie wordt gepresenteerd voor diverse, onder een gemeenschappelijk beheers- en controlesysteem vallende programma's, kan een dergelijke auditstrategie binnen acht maanden na de vaststelling van het laatste programma worden afgerond, op voorwaarde dat de strategie tijdig is opgesteld, zodat de auditautoriteit haar werkzaamheden verricht en binnen de voorgeschreven termijn een audit oordeel kan vellen.

De auditautoriteit moet met de managementautoriteit en de certificeringsautoriteit op voorhand instemmen over het tijdschema voor de opstelling van de rekeningen in verband met het auditproces, indachtig de noodzaak om te zorgen voor een tijdige indiening van een jaarlijks controleverslag en auditoordeel van hoge kwaliteit, in overeenstemming met artikel 127, lid 5, Vo. 1303/2013. Bovendien moet de managementautoriteit een kopie van de beheersverklaring en de jaarlijkse samenvatting van de definitieve controleverslagen en verrichte controles aan de auditautoriteit ter beschikking stellen, met inbegrip van een analyse van de aard en de inhoud van de vastgestelde fouten en tekortkomingen in de systemen,

[5] Vermelding van de programma's die onder een gemeenschappelijk beheers- en controlesysteem vallen, indien voor deze programma's één auditstrategie is opgesteld, zoals bepaald in artikel 127, lid 4, Vo. 1303/2013.

samen met de details van de in het licht hiervan genomen of geplande corrigerende maatregelen. De lidstaat (bv. op regerings-/ministerieel niveau of op een ander door de nationale autoriteiten als passend beschouwd niveau) stelt interne deadlines vast voor de verzending van documenten tussen de nationale autoriteiten ten behoeve van hun respectieve verantwoordelijkheden.

Indien één auditstrategie voor een gemeenschappelijk beheers- en controlesysteem wordt voorgesteld, is het raadzaam dat de nationale autoriteiten (bv. de managementautoriteit, de certificeringsautoriteit, een nationale coördinerende instantie) met de auditautoriteit overeenkomen dat er daadwerkelijk een dergelijk gemeenschappelijk systeem is, aangezien dit besluit gevolgen heeft voor de samenstelling van de steekproeven en voor de prognose van de steekproefresultaten van alle programma's die onder dat systeem vallen. Er is sprake van een gemeenschappelijk systeem wanneer hetzelfde beheers- en controlesysteem de activiteiten van meerdere programma's ondersteunt. Het criterium waarmee rekening moet worden gehouden, is de aanwezigheid van dezelfde belangrijkste controle-elementen, d.w.z. wanneer de volgende elementen in essentie hetzelfde zijn voor een serie programma's: i) een omschrijving van de functies van elke bij het beheer en de controle betrokken instantie en de toewijzing van de functies binnen elke instantie; ii) procedures om de juistheid en regelmatigheid van de gedeclareerde uitgaven te waarborgen, met inbegrip van een toereikend controlespoor en toezicht op intermediaire instanties, indien van toepassing. Het bestaan van gemeenschappelijke risiconiveaus (bijvoorbeeld soortgelijke intermediaire instanties voor verschillende programma's met een gemeenschappelijk risico dat gekoppeld is aan het soort intermediaire instantie) kan ook een factor zijn die in overweging moet worden genomen bij de beoordeling of er sprake is van een gemeenschappelijk systeem. ETS-programma's mogen op grond van hun specifieke kenmerken, namelijk de betrokkenheid van minstens twee lidstaten, niet worden beschouwd als behorende tot een gemeenschappelijk beheers- en controlesysteem samen met mainstreamprogramma's. De strategie voor een ETS-programma moet derhalve apart opgesteld worden, zelfs wanneer de bij hun beheers- en controlesystemen betrokken instanties dezelfde zijn als die bij mainstreamprogramma's.

Zoals gedefinieerd in bijlage IX Vo. 2015/207, moeten wijzigingen in de auditstrategie worden vermeld in afdeling 3 van het jaarlijkse controleverslag. Factoren waarmee rekening moet worden gehouden bij de herziening van de strategie, zijn onder meer wijzigingen in het beheers- en controlesysteem, zoals wijzigingen in verband met de op grond van artikel 124, lid 5, Vo. 1303/2013 vereiste corrigerende maatregelen betreffende de aanwijzingsprocedure, het opnieuw toewijzen van de functies van de auditautoriteit, de managementautoriteit, de certificeringsautoriteit aan andere nationale autoriteiten, wijzigingen in organisatiestructuren, zoals het opsplitsen van een ministerie, grote personeelswijzigingen of nieuwe IT-systemen, enz.

Het wordt aanbevolen dat de auditautoriteit onder deze afdeling de wijze waarop de strategie tot stand is gekomen omschrijft (in het bijzonder met betrekking tot de bijdragen van andere instanties) en de bestaande regelingen voor toezicht op en bijwerking van het document uiteenzet. De documentatie met betrekking tot de opstelling van, het toezicht op en de bijwerking van de strategie moet door de auditautoriteit ter referentie worden bewaard. Wanneer controle-instanties hebben bijgedragen aan de strategie, moet de auditautoriteit ervoor zorgen dat hun doelstellingen zijn afgestemd op die van de strategie, aangezien de auditautoriteit de verantwoordelijkheid draagt voor de eindcoördinatie en de kwaliteit van het werk. Dit proces kan onder meer bestaan uit schriftelijke instructies, regelmatige bijeenkomsten of andere middelen die als nuttig worden beschouwd. Dit is in het bijzonder

van belang voor de ETS-programma's, waarbij de controlewerkzaamheden in meerdere lidstaten zullen worden uitgevoerd.

Met betrekking tot financieringsinstrumenten die worden uitgevoerd door de EIB overeenkomstig artikel 38, lid 4, onder b, i), Vo. 480/2014 en zoals vastgesteld in artikel 9, lid 3, Vo. 480/2014, moet de auditautoriteit aan een onderneming, die onder een gemeenschappelijk kader valt zoals vastgesteld door de Commissie, opdracht geven om audits uit te voeren over de concrete acties. Het huidige gemeenschappelijke auditkader wordt momenteel bijgewerkt door de Commissie en zal met de lidstaten worden besproken. In de tussentijd wordt de auditautoriteit verzocht de Commissie te raadplegen en indien dergelijke financieringsinstrumenten reeds ten uitvoer worden gelegd, wordt de auditautoriteit verzocht advies in te winnen bij de Commissie over de methodologie in dit verband, onverminderd artikel 9, lid 4, van de genoemde verordening. De auditstrategie moet in dit verband verwijzen naar de intenties van de auditautoriteit; wanneer een kader in werking treedt, moet de auditautoriteit de strategie dienovereenkomstig bijwerken, met vermelding van de wijzigingen in het volgende jaarlijkse controleverslag.

De auditstrategie van de auditautoriteit moet, met betrekking tot de in artikel 38, lid 1, onder a), Vo. 1303/2013 bedoelde financieringsinstrumenten, rekening houden met het feit dat zij geen controles ter plaatse van deze concrete acties kan uitvoeren en dat zij haar oordeel moet baseren op de reguliere controleverslagen die zijn ingediend door de instanties die met de uitvoering van deze financieringsinstrumenten belast zijn, overeenkomstig artikel 40, lid 1, Vo. 1303/2013.

De auditautoriteit moet een duidelijk mandaat hebben om de controlefunctie in overeenstemming met artikel 127 Vo. 1303/2013 uit te oefenen. Indien het mandaat niet reeds is vastgelegd in nationale wetgeving, wordt dit doorgaans gedocumenteerd in een controlehandvest[6]. Indien een audithandvest bestaat voor de controlefunctie als geheel, moet het mandaat dat specifiek verband houdt met de functie van de auditautoriteit in dat handvest worden opgenomen en formeel door de auditautoriteit worden aanvaard. Een sterk audithandvest draagt bij tot een grotere onafhankelijkheid van de auditautoriteit.

Voor ETS-programma's moeten de specifieke kenmerken van de functies en verantwoordelijkheden van elk van de actoren inzake audit (auditautoriteit, groep auditeurs en andere controle-instanties) in het reglement van orde beschreven worden en moet in de auditstrategie een verwijzing staan naar deze regels. Wanneer de auditautoriteit bevoegd is om haar taken rechtstreeks in het hele door het programma bestreken grondgebied uit te oefenen, geven deze regels aan of is overeengekomen dat een nationale auditeur (van de lidstaten of derde landen die deelnemen aan het programma) zich bij de auditautoriteit kan aansluiten voor auditbezoeken ter plaatse, indien van toepassing. Wanneer elke lidstaat of derde land verantwoordelijk is voor de uitvoering van de taken op grond van artikel 127 Vo. 1303/2013, moet voor elke lidstaat die of voor elk derde land dat deelneemt aan het ETS-programma duidelijk omschreven worden door wie en hoe de resultaten van de audits op zijn grondgebied zullen worden toegezonden aan de auditautoriteit, zodat deze instantie haar beoordeling kan uitvoeren.

[6] Voorbeelden van voor interne-auditafdelingen gedefinieerde controlehandvesten zijn beschikbaar op https://global.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/ModelCharter.pdf ; https://www.ecb.europa.eu/ecb/pdf/orga/ecbauditcharter_nl.pdf. Deze voorbeelden kunnen door de auditautoriteit worden aangepast aan hun specifieke verantwoordelijkheden en het wettelijk kader.

Deze afdeling omvat de volgende informatie:

Bevestiging door de auditinstantie dat de organen die de controles uitvoeren uit hoofde van artikel 127, lid 2, van Verordening (EU) nr. 1303/2013, beschikken over de nodige functionele onafhankelijkheid (en organisatorische onafhankelijkheid, voor zover dit van toepassing is op grond van artikel 123, lid 5, van Verordening (EU) nr. 1303/2013).

Onafhankelijkheid betekent vrij zijn van de voorwaarden die een bedreiging vormen voor het vermogen van de auditautoriteit om haar verantwoordelijkheden op grond van artikel 127 CPR op onpartijdige wijze uit te oefenen. Om de mate van onafhankelijkheid te bereiken die noodzakelijk is om haar verantwoordelijkheden doeltreffend te kunnen uitvoeren, moet de auditautoriteit rechtstreekse en onbeperkte toegang tot het hoger management op alle niveaus hebben, met inbegrip van de managementautoriteit en certificeringsautoriteit. Tijdens alle fasen van de auditcyclus moet de auditautoriteit ervoor zorgen dat haar werkzaamheden (en het werk van de controle-instantie) op onafhankelijke[7] en objectieve wijze wordt uitgevoerd, vrij van belangenverstrengeling met de gecontroleerde entiteit, met inbegrip van de begunstigde zoals gedefinieerd in artikel 2, lid 10, Vo. 1303/2013.

Functionele onafhankelijkheid impliceert een voldoende mate van onafhankelijkheid om het risico te vermijden dat de verbanden tussen de verschillende autoriteiten twijfel doen ontstaan over de onpartijdigheid van de genomen besluiten. Om deze mate van onafhankelijkheid te waarborgen, moeten de beheers- en controlesystemen voorzien in maatregelen, zoals het weren van medewerkers van de auditautoriteit uit functies van de managementautoriteit of certificeringsautoriteit, autonome beslissingsbevoegdheid van de auditautoriteit over de werving van personeel, duidelijke taakomschrijvingen en duidelijke schriftelijke afspraken tussen de autoriteiten[8]. Het is van essentieel belang dat de auditautoriteit meningsverschillen met de managementautoriteit of certificeringsautoriteit kenbaar kan maken en de auditresultaten in volledige onafhankelijkheid aan de belanghebbenden, met name de Commissie, kan meedelen.

De organisatorische plaatsing en de status van de auditautoriteit kan een praktische beperking vormen of de omvang van werkzaamheden van de auditautoriteit beperken, met name wanneer de auditautoriteit zich binnen dezelfde overheidsinstantie bevindt als (enkele van) de gecontroleerde entiteiten. In het algemeen geldt dat hoe hoger het rapportageniveau, hoe groter de mogelijke omvang van opdrachten die door de auditautoriteit kunnen worden uitgevoerd, terwijl zij onafhankelijk blijft ten aanzien van de gecontroleerde entiteit[9]. Het hoofd van de auditautoriteit moet ten minste verslag uitbrengen aan het hiërarchisch niveau binnen de overheidsinstantie die de auditautoriteit in staat stelt haar verantwoordelijkheden na

[7] Nader advies over de definitie van onafhankelijkheid kan worden gevonden in de aanbeveling van de Commissie betreffende de onafhankelijkheid van de met de wettelijke controle belaste accountant van 16 mei 2002 (PB L191/22 van 19.7.2002) en in hoofdstuk 3 van de regels inzake beroepsethiek van INTOSAI.

[8] Deze regelingen kunnen bijvoorbeeld worden weerspiegeld in een besluit van de regering onder vermelding van de bij de uitvoering van een programma betrokken autoriteiten, de autoriteiten die de door de regelgeving opgelegde taken uitvoeren, of schriftelijke protocollen tussen overheden, werkprocedures, enz.

[9] Zie ook: Internationale deontologische regels voor interne controleurs (IPPF) 1100, en daarmee samenhangende praktijkrichtsnoeren 1110-1 en de IPPF praktische handleiding "Onafhankelijkheid en objectiviteit".

te komen; de auditautoriteit moet gevrijwaard zijn van inmenging voor wat betreft de vaststelling van haar werkterrein, de uitvoering van haar taken en de mededeling van de resultaten.

Zoals voortvloeit uit artikel 123, lid 4, Vo. 1303/2013, moet de auditautoriteit in functioneel opzicht onafhankelijk zijn van de managementautoriteit en de certificeringsautoriteit. Dit betekent dat de auditautoriteit geen rol speelt in de tot de managementautoriteit behorende functies en de certificeringsautoriteit of intermediaire instanties taken van de managementautoriteit of certificeringsautoriteit uitvoeren onder de verantwoordelijkheid van die autoriteit. Bovendien moeten hun rapportagelijnen verschillend zijn, d.w.z. dat de auditautoriteit aan een ander hiërarchisch niveau rapporteert dan aan de rapportageniveaus van de managementautoriteiten en certificeringsautoriteiten. Dit concept wordt ook in de eerste alinea van artikel 123, lid 5, Vo. 1303/2013 weerspiegeld, dat stelt dat de auditautoriteit samen met de managementautoriteit en certificeringsautoriteit deel mag uitmaken van dezelfde publieke autoriteit of instantie (bv. een ministerie), mits het beginsel van scheiding van functies wordt nageleefd en onder de in de laatste alinea van dezelfde bepaling neergelegde voorwaarden.

Dezelfde aanpak is van toepassing op de controle-instanties die audits verrichten onder de verantwoordelijkheid van de auditautoriteiten. Ingeval het bij controle-instanties om interne-auditeenheden gaat, moeten specifieke overwegingen in acht worden genomen: de auditautoriteit moet zich bewust zijn van de organisatorische opzet en rapportagelijnen binnen de betrokken organisatie, teneinde de positie van de interne-auditeenheid en het gevaar voor verminderde onafhankelijkheid te beoordelen.

Met betrekking tot de ETS-programma's moet in de auditstrategie worden beschreven hoe de onafhankelijkheid van elk lid van de groep auditeurs wordt gewaarborgd, namelijk in die gevallen waarin de leden van de groep auditeurs zelf controlewerkzaamheden in hun lidstaat uitvoeren, er toezicht op houden of deze uitbesteden. Wanneer de auditwerkzaamheden worden uitbesteed, moet de contractant bij contract verplicht zijn de auditautoriteit onverwijld in kennis te stellen van een mogelijk belangenconflict, zodat de auditautoriteit, bijgestaan door de groep auditeurs, passende maatregelen kan nemen. De auditautoriteit moet ook in functioneel opzicht onafhankelijk zijn van het gezamenlijk secretariaat (opgericht door de managementautoriteit overeenkomstig artikel 23, lid 2, van de ETS-verordening) en van de controleurs zoals voorzien in artikel 23, lid 4, van de ETS-verordening.

De auditautoriteit geeft in de auditstrategie aan op welke wijze de genoemde functionele onafhankelijkheid wordt gewaarborgd door de betrekkingen tussen de auditautoriteit en de managementautoriteit, de certificeringsautoriteit en, indien van toepassing, de intermediaire instanties te beschrijven. Deze vermelding moet verwijzen naar de relevante organigram en de rapportagelijnen tussen de auditautoriteit en deze instanties en, indien van toepassing, de publieke autoriteit of instantie waaraan de managementautoriteit en de certificeringsautoriteit verslag uitbrengen.

In het kader van de auditstrategie verwijst de term "organisatorische onafhankelijkheid" naar een situatie waarin de auditautoriteit niet samen met de managementautoriteit of de certificeringsautoriteit deel kan uitmaken van dezelfde publieke autoriteit of instantie (bv. een ministerie). Zoals volgt uit artikel 123, lid 5, Vo. 1303/2013, kan de auditautoriteit samen met de managementautoriteit of de certificeringsautoriteit deel uitmaken van dezelfde openbare

autoriteit[10] indien het totale steunbedrag uit de fondsen voor een programma lager is dan of gelijk is aan 250 miljoen EUR (voor het EFMZV ligt deze drempel op 100 miljoen EUR). Boven deze drempel mag de auditautoriteit samen met de managementautoriteit of de certificeringsautoriteit deel uitmaken van dezelfde publieke autoriteit, indien aan een van de volgende voorwaarden wordt voldaan:

a) ofwel heeft de Commissie, overeenkomstig de toepasselijke bepalingen voor de voorgaande programmeringsperiode, de lidstaat vóór de datum van goedkeuring van het programma in kwestie in kennis gesteld van haar conclusie dat zij zich hoofdzakelijk op haar auditoordeel kan verlaten;[11]

b) ofwel heeft de Commissie zich op basis van de ervaring met de vorige programmeringsperiode ervan overtuigd dat de institutionele organisatie en verantwoordingsplicht van de auditautoriteit voldoende garanties bieden voor haar functionele onafhankelijkheid en haar betrouwbaarheid[12].

2. Risicobeoordeling

Deze afdeling omvat de volgende informatie:

- toelichting van de gevolgde risicobeoordelingsmethode;

- verwijzing naar de interne procedures voor het bijwerken van de risicobeoordeling.

Bij het opzetten van de algemene risicobeoordelingsmethode voor het toekennen van prioriteit aan de systeemauditwerkzaamheden op de maatregelen, instanties en belangrijkste eisen, dient de auditautoriteit rekening te houden met de relevante risicofactoren, een kwantificeringsraster van laag naar hoog risico[13] op te stellen en dit toe te passen op alle prioriteiten en instanties met betrekking tot het (de) programma('s) die onder de strategie valt (vallen). Enkele voorbeelden van risicofactoren die kunnen worden overwogen, zijn: bedragen, beheerscompetentie, de kwaliteit van interne controles, de mate van verandering van de stabiliteit in de controle-omgeving, het tijdstip van de laatste auditopdracht, de

[10] In het kader van artikel 123, lid 5, Vo. 1303/2013 houdt de term "publieke autoriteit of instantie" in dat de auditautoriteit en de managementautoriteit aparte lijnen van politieke verantwoordelijkheid hebben. Op nationaal niveau en als algemene praktijk is een "publieke autoriteit of instantie" een ministerie. Op regionaal niveau geldt een vergelijkbare aanpak en is een "publieke autoriteit of instantie" een afzonderlijk regionaal ministerie of gelijkwaardig.

[11] Deze voorwaarde houdt in dat de Commissie formeel een brief aan de lidstaat heeft gezonden waarin zij meedeelt dat de controlediensten van deze lidstaat voor duidelijk vermelde programma's hoofdzakelijk kunnen verlaten op het advies van de auditautoriteit, krachtens artikel 73, lid 3, van Verordening (EG) nr. 1083/2006.

[12] Wat betreft de betrouwbaarheid van de auditautoriteit, wordt aan deze voorwaarde voldaan wanneer de auditresultaten van de Commissie tot dusver de Commissie in staat hebben gesteld om de belangrijkste eisen voor de periode 2007-2013 in de categorie 1 of 2 van de auditautoriteit te beoordelen, overeenkomstig een gemeenschappelijke methode voor de beoordeling van het beheers- en controlesysteem. Uiteraard geldt als voorwaarde dat hetzelfde systeem van toepassing is voor de programma's tussen 2007-2013 als tussen 2014-2020 (de auditautoriteit blijft binnen dezelfde publieke autoriteit of instantie).

[13] Zorgen voor een evenwichtige afweging van risicoscores.

complexiteit van de organisatiestructuur, het type concrete acties, het type begunstigden, het risico op fraude, enz.

De resultaten van de risicobeoordeling van de auditautoriteit worden als goede werkmethode weergegeven in een tabel waarin de programma's en de belangrijkste bij het beheers- en controlesysteem betrokken instanties per risiconiveau zijn ingedeeld. In afdeling III van dit document wordt een niet-uitputtend voorbeeld van een dergelijke tabel gegeven. Deze tabel zou door de auditautoriteit moeten worden aangepast en aangevuld met de risicofactoren die zij relevant acht voor de betrokken programma's. Voor kleine systemen (bv. wanneer alle instanties en belangrijkste eisen in de eerste ronde kunnen worden gecontroleerd) kan de risicobeoordeling minder uitvoerig zijn. Andere methoden voor risicobeoordeling zijn ook aanvaardbaar.

Op basis van de resultaten van de risicobeoordeling zal de auditautoriteit in staat zijn om prioriteit toe te kennen aan de systeemcontroles van de programma's en instanties waarbij sprake is van een hoger detectierisico tijdens de onderzochte periode. Dergelijke prioritering moet ook betrekking hebben op de specifieke thematische gebieden zoals beschreven in paragraaf 3.2 hieronder. Het tijdstip en de omvang van de audits kunnen ook worden beïnvloed door het uitvoeringspercentage van het programma; zo zou het (verwachte) late tijdstip van de uitgavendeclaratie voor een maatregel of instantie aan de Commissie kunnen betekenen dat wellicht niet alle belangrijke eisen op hetzelfde tijdstip "controleerbaar" zijn.

3. Methode

3.1 Overzicht

Deze afdeling omvat de volgende informatie:

verwijzing naar de audithandleidingen of de procedures waarin de belangrijkste stappen van de auditwerkzaamheden staan beschreven, waaronder de classificatie en behandeling van de vastgestelde fouten;

verwijzing naar de internationaal aanvaarde controlenormen waarmee de auditautoriteit rekening houdt bij de auditwerkzaamheden, zoals vastgesteld in artikel 127, lid 3, van Verordening (EU) nr. 1303/2013;

verwijzing naar de bestaande procedures voor het opstellen van het controleverslag en het auditoordeel die moeten worden ingediend bij de Commissie overeenkomstig artikel 127, lid 5, van Verordening (EU) nr. 1303/2013;

voor een ETS-programma, verwijzing naar specifieke auditregelingen en uitleg over de wijze waarop de auditinstantie voornemens is te zorgen voor de coördinatie van en het toezicht op de groep auditeurs van de andere lidstaten die betrokken zijn bij dit programma en een beschrijving van het uit hoofde van artikel 25, lid 2, van Verordening (EU) nr. 1299/2013 vastgestelde reglement van orde.

De audithandleiding van de auditautoriteit moet voorzien in een beschrijving van de werkwijze voor de verschillende fasen van een audit, d.w.z. controleplanning, risicobeoordeling, de uitvoering van opdrachten, registratie en documentatie, toezicht, verslaglegging, proces voor kwaliteitsborging en externe beoordeling, met behulp van het

werk van andere auditeurs, gebruikmaking van alle computergesteunde controletechnieken, steekproefmethoden, enz.

De audithandleiding dient een verwijzing te bevatten naar materialiteitsdrempels en andere kwantitatieve en kwalitatieve factoren waarmee rekening moet worden gehouden bij de beoordeling van de materialiteit van de controlebevindingen voor systeemaudits, audits op concrete acties en controle van de rekeningen.

De audithandleiding dient bovendien een verwijzing te bevatten naar de verschillende fasen van de rapportage (zoals ontwerp-auditverslagen, contradictoire procedure met de beoordeelde en definitieve auditverslagen), termijnen voor rapportage, opvolgingsprocessen. Daarnaast moet de audithandleiding ook een korte toelichting bevatten op het verslagleggingsproces tussen de auditautoriteit en het coördinerend orgaan dat kan worden aangewezen door de lidstaat op grond van artikel 123, lid 8, en artikel 128, lid 2, van Vo. 1303/2013.

De audithandleiding kan bestaan uit een reeks van verschillende procedures en notities, die zijn samengebracht in een voor de auditautoriteit en al het personeel van de controle-instanties bekende en toegankelijke elektronische map of document.

3.2 Audits in verband met de werking van beheers- en controlesystemen (systeemaudits)

Deze afdeling omvat de volgende informatie:

Opgave van de organen die moeten worden gecontroleerd en de fundamentele eisen in verband daarmee in het kader van systeemaudits. Indien van toepassing, verwijzing naar de controle-instantie waarop de auditautoriteit rekent deze audits uit te voeren.

Vermelding van systeemaudits die gericht zijn op specifieke thematische gebieden, zoals:

- de kwaliteit van de in artikel 125, lid 5, van Verordening (EU) nr. 1303/2013 voorziene administratieve verificaties en verificaties ter plaatse, waaronder met betrekking tot de naleving van de regels inzake openbare aanbesteding, regels inzake staatssteun, milieuvoorschriften, gelijke kansen;

- de kwaliteit van de selectie van projecten en administratieve verificaties en verificaties ter plaatse (voorzien in artikel 125, lid 5, van Verordening (EU) nr. 1303/2013) met betrekking tot de uitvoering van financieringsinstrumenten;

- de werking en beveiliging van IT-systemen die zijn opgezet overeenkomstig artikel 72, onder d), artikel 125, lid 2, onder d), en artikel 126, onder d), van Verordening (EU) nr. 1303/2013; en hun verbinding met het IT-systeem "SF 2014", als bedoeld in artikel 74, lid 4, van Verordening (EU) nr. 1303/2013;

- de betrouwbaarheid van gegevens met betrekking tot indicatoren en mijlpalen en ten aanzien van de voortgang van het operationele programma bij het behalen van de doelstellingen zoals verstrekt door de beheersautoriteit overeenkomstig artikel 125, lid 2, onder a), van Verordening (EU) nr. 1303/2013;

- verslaglegging van opnames en terugvorderingen;

- de uitvoering van doeltreffende en proportionele fraudebestrijdingsmaatregelen, onderbouwd door een frauderisicobeoordeling in overeenstemming met artikel 125, lid 4, onder c), van Verordening (EU) nr. 1303/2013.

Een volledige lijst van de instanties en functies die aan de systeemaudits onderworpen zullen worden, kan worden opgenomen in de indicatieve planning van de in deze afdeling van de auditstrategie geplande controleopdrachten, overeenkomstig de hierboven in afdeling 2 beschreven risicobeoordeling. Verwacht wordt dat de auditautoriteit ten minste eenmaal tijdens de programmeringsperiode een controle zal uitvoeren op alle in het beheers- en controlesysteem van een specifiek programma opgenomen autoriteiten en functies (met inbegrip van de op basis van de risicobeoordeling van de auditautoriteit geselecteerde intermediaire instanties). Systeemaudits moeten vanaf het eerste jaar van de uitvoering van het programma worden verricht, nadat de managementautoriteit en certificeringsautoriteit zijn aangewezen. Bij de omvang van de eerste systeemaudits moet rekening worden gehouden met de verrichte werkzaamheden van de auditautoriteit tijdens de aanwijzingsfase en deze audits moeten gericht zijn op entiteiten, programma's en gebieden waar het risico hoger is.

Voor ETS-programma's moet de specificatie van de te controleren instanties tijdens de programmeringsperiode betrekking hebben op alle instanties die zijn belast met verantwoordelijkheden voor de ETS-programma's in alle lidstaten met verantwoordelijkheden voor een bepaald programma, waaronder de controleurs krachtens artikel 23, lid 4, van de ETS-verordening.

Systeemaudits moeten regelmatig en tijdig gedurende het jaar en in het licht van de formulering van het jaarlijkse auditoordeel worden uitgevoerd, en in de eerste plaats betrekking hebben op de in bijlage IV bij Vo. 480/2014 vastgestelde belangrijkste eisen en rekening houden met de *Leidraad voor een gemeenschappelijke methode voor de beoordeling van beheers- en controlesystemen in de lidstaten* van de Commissie (EGESIF_14-0010 van18.12.2014) en met de uitvoering van de procedures die in de beschrijving van de beheers- en controlesystemen worden genoemd. De auditautoriteit moet beschikken over toegesneden controlelijsten en werkprogramma's voor haar systeemaudits, en ervoor zorgen dat alle belangrijkste eisen en procedures regelmatig worden onderworpen aan controles, hetzij door volledige audits, hetzij door follow-upcontroles, teneinde de auditautoriteit in staat te stellen om tot een conclusie te komen met betrekking tot de werking van het beheers- en controlesysteem vanaf het eerste jaarlijkse controleverslag en daarna. De auditautoriteit moet op basis van haar risicobeoordeling beslissen over de frequentie en omvang van de systeemaudits, hierbij rekening houdend met ISA 330 betreffende de antwoorden van de auditeur op de ingeschatte risico's[14]. De systeemaudits moeten in elk geval tijdig worden uitgevoerd, teneinde bij te dragen aan de adequate planning en selectie van audits op concrete acties in het kader van artikel 27, Vo. 480/2014 en aan de formulering van het jaarlijkse auditoordeel.

Systeemaudits gericht op specifieke thematische gebieden komen overeen met audits die één of twee van de belangrijkste eisen bestrijken (bijvoorbeeld de hierboven genoemde en in paragraaf 3.2 van het model van het jaarlijkse controleverslag, opgenomen eisen) voor een serie entiteiten en programma's, die gericht zijn op de beoordeling van een horizontaal risico voor deze populatie op specifieke kwesties die onder deze eisen vallen.

Afhankelijk van de situatie en het beheers- en controlesysteem en op grond van de verrichte risicobeoordeling, kan de auditautoriteit er in de praktijk voor kiezen om systeemaudits per programma of beheers- en controlesysteem uit te voeren waarbij ten minste alle cruciale belangrijkste eisen in de eerste jaren van de uitvoering van het programma worden bestreken

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

(met follow-upaudits tijdens elk van de daaropvolgende jaren). Dit kan, wanneer nodig, worden aangevuld met thematische controles om aan de overige belangrijkste eisen en specifieke vereisten te voldoen waarbij het risico als systemisch wordt beschouwd.

Als tijdens de uitvoering van het (de) programma('s) het beheers- en controlesysteem onderhevig is aan substantiële veranderingen (bijvoorbeeld aanpassing van de procedures die van invloed zijn op de belangrijkste eisen), moet de auditautoriteit een nieuwe systeemaudit uitvoeren op dit beheers- en controlesysteem en de nieuwe aspecten aan een controle onderwerpen en de risicobeoordeling dienovereenkomstig bijwerken.

Audits die zijn uitgevoerd in de periode 2007-2013 kunnen door de auditautoriteit als referentiepunt worden gebruikt, in het bijzonder bij de risicobeoordeling wanneer de systeemaudits voor de periode 2014-2020 worden ingepland en gebruik wordt gemaakt van hetzelfde beheers- en controlesysteem. In de periode 2014-2020 moeten echter wel degelijk systeemaudits worden uitgevoerd ter beoordeling van de goede werking van het beheers- en controlesysteem gedurende deze periode.

De auditeur moet zich ter plaatse richten op het verkrijgen van voldoende en betrouwbare informatie dat het bestaande beheers- en controlesysteem goed werkt en zoals beschreven, teneinde te kunnen vaststellen of deze systemen toereikend zijn om de wettigheid en regelmatigheid van ESIF-uitgaven en de juistheid en volledigheid van de financiële en andere informatie te waarborgen, met inbegrip van het systeem dat in de boekhouding van de certificeringsautoriteit voorkomt. Tests van de controles kunnen bestaan uit walkthrough-tests van de relevante dossiers in het bezit van de betrokken autoriteiten, interviews met relevante medewerkers en onderzoek van een steekproef van verrichtingen. Samen genomen moeten voldoende tests worden uitgevoerd teneinde deugdelijke conclusies te kunnen trekken over de goede werking van de onderzochte systemen. De werkelijke inhoud van elke audit dient door de auditeur te worden aangepast opdat rekening wordt gehouden met de controle-omgeving als onderdeel van de voorbereiding van de audit.

De steekproef van de verrichtingen voor tests van de controles tijdens systeemaudits kunnen rekening houden met de specifieke afdeling over "op systeemaudits toepasbare steekproeftechnieken", die is opgenomen in de richtsnoeren inzake steekproeven van de Commissie. Bij systeemaudits wordt doorgaans een steekproef van de kenmerken gebruikt om verschillende kenmerken van de betreffende populatie te testen. De steekproefselectiemethode voor systeemcontroles wordt overgelaten aan het professionele oordeel van de auditautoriteit.

Tijdens systeemaudits moet de auditautoriteit de verschillende belangrijke en vastgestelde interne controle testen. Bij het bepalen van het aantal aan controletests te onderwerpen voorwerpen, moeten bepaalde algemene factoren in overweging worden genomen, waaronder de inachtneming van internationaal aanvaarde auditnormen (bv. ISA 330 betreffende de antwoorden van de auditeur op ingeschatte risico's, de ISSAI 4100[15] betreffende de factoren waarmee rekening moet worden gehouden bij het bepalen van de materialiteit, ISSAI 1320

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

betreffende "Materialiteit bij de planning en uitvoering van een audit"[16], ISSAI 1450 betreffende "Evaluatie van tijdens de audit vastgestelde afwijkingen"[17].

Bij het plannen van een audit moet de auditautoriteit vooraf de drempel vaststellen waarboven een tekortkoming als materieel zal worden beschouwd. Zo kan, in het kader van een dergelijke controle en na het testen van controles in verband met een bepaalde belangrijkste eis (bv. geschikte procedures voor de selectie van concrete acties) op een steekproef van tien subsidieovereenkomsten (op een populatie van ruwweg vijftig subsidies), de auditautoriteit bijvoorbeeld van mening zijn dat de controles voor die belangrijkste eis in materieel opzicht tekortschieten (dat wil zeggen, de eis wordt minimaal beoordeeld als "werkt gedeeltelijk, aanzienlijke verbeteringen nodig" indien uit vier van de tien (d.w.z. 40 %) van de geselecteerde subsidieovereenkomsten blijkt dat de bestaande controles niet werden toegepast of inefficiënt waren in het opsporen en corrigeren van onregelmatige uitgaven. De onderstaande tabel bevat indicatieve drempels die door de auditautoriteit kunnen worden gebruikt bij het bepalen van hun materialiteitsdrempels voor planningsdoeleinden en voor het melden van tekortkomingen. Afhankelijk van bijvoorbeeld het type controles in kwestie, kunnen verschillende drempels worden overwogen. De beoordeling van de materialiteit van systeemaudits dient, naast de hier voorgestelde eenvoudige kwantitatieve aanpak, hoe dan ook rekening te houden met kwalitatieve factoren.

Werkt goed. Alleen kleine verbeteringen nodig	Werkt, maar enkele verbeteringen nodig	Werkt gedeeltelijk, aanzienlijke verbeteringen nodig	Werkt in wezen niet
Minder dan 10 % uitzonderingen	Minder dan 25 % uitzonderingen	Minder dan 40 % uitzonderingen	Meer dan 40 % uitzonderingen

Wanneer uit de systeemaudit blijkt dat het afwijkingspercentage dat aan het licht komt boven de door de auditautoriteit voor die audit vastgestelde materialiteitsdrempel uitkomt, betekent dit dat het beheers- en controlesysteem niet voldoet aan het vastgestelde criterium voor een hoog betrouwbaarheidsniveau. Bijgevolg moet het beheers- en controlesysteem worden aangemerkt als systeem met een gemiddeld of laag betrouwbaarheidsniveau, hetgeen gevolgen heeft voor de bepaling van de steekproefgrootte van de audits op concrete acties.

Met betrekking tot systeemcontroles naar de betrouwbaarheid van de gegevens voor de rapportage van de programmaprestaties moet de auditautoriteit beoordelen of er effectieve controles zijn uitgevoerd op het verzamelen, samenvatten en rapporteren van de bijbehorende gegevens en of de gerapporteerde en geaggregeerde cijfers aansluiten op de brongegevens.

Wat betreft audits op de werking van IT-systemen, zijn de normen met betrekking tot informatietechnologie niet zo goed ontwikkeld en algemeen aanvaard als op sommige andere auditgebieden. Door het gebrek aan algemeen aanvaarde informatiesysteemnormen zien veel organisaties zich genoodzaakt om hun eigen normen te ontwikkelen. Er zijn echter

[16] http://www.issai.org/media/13028/issai_4100_e_.pdf

[17] http://www.issai.org/media/13064/issai_4100_e_.pdf

inspanningen geleverd om uniforme normen te ontwikkelen voor de verwerking en controle van activiteiten. In aanvulling op het COBIT-kader (Control Objectives for Information and related Technology)[18], omvatten de internationaal aanvaarde normen voor informatiebeveiliging, maar zijn zij niet beperkt tot, de ISO/IEC-norm 27001 ("Informatietechnologie - Beveiligingstechnieken - Systemen voor informatieveiligheidsbeheer – Eisen") en de ISO/IEC 27002 ("Informatietechnologie - Beveiligingstechnieken - Gedragscode voor informatiebeveiligingscontroles"), waarvan de meest recente heruitgave dateert van 2013[19]. De auditautoriteit kan ook alle gerelateerde nationale normen in acht nemen[20].

3.3 Audits van concrete acties

Deze afdeling omvat de volgende informatie:

Beschrijving van (of verwijzing naar intern document met daarin de specificatie van) de te hanteren steekproefmethode in overeenstemming met artikel 127, lid 1, van Verordening (EU) nr. 1303/2013 en artikel 28 van de Verordening (EU) nr. 480/2014, en andere specifieke bestaande procedures voor audits op concrete acties, met name in verband met de indeling en de behandeling van ontdekte fouten, met inbegrip van een vermoeden van fraude.

De steekproefmethodologie (steekproefmethode, steekproefeenheid en de parameters voor de berekening van de steekproefgrootte) wordt bepaald door de auditautoriteit op basis van professionele oordeelsvorming en rekening houdend met de wettelijke vereisten en factoren zoals de kenmerken van de populatie en de verwachting ten aanzien van het niveau en de variabiliteit van fouten. In de door de Commissie opgestelde richtsnoeren inzake steekproeven worden verschillende steekproefmethoden en hun respectieve voordelen en overwegingen voor de toepassing ervan gepresenteerd[21]. De noodzaak tot herziening van de steekproefmethode moet regelmatig en in het bijzonder voorafgaand aan elke steekproef worden beoordeeld.

Op grond van artikel 28, lid 11, Vo. 480/2014, wordt het betrouwbaarheidsniveau voor steekproeven bepaald op basis van het betrouwbaarheidsniveau dat is vastgesteld aan de hand van de systeemaudits.

De volledige cyclus van het zekerheidsmodel wordt weergegeven in het in afdeling IV van dit richtsnoer afgebeelde schema.

Indien meerdere onder een gemeenschappelijk systeem vallende programma's worden gegroepeerd in het kader van steekproeven, wordt één enkel betrouwbaarheidsniveau toegepast. Het is mogelijk om een naar programma gestratificeerde steekproefopzet te gebruiken ter verbetering van de nauwkeurigheid of ten behoeve van een kleinere

[18] Informatie over COBIT is te verkrijgen op het volgende adres: http://www.isaca.org/Knowledge-Center/COBIT/Pages/Overview.aspx

[19] Nadere informatie is te verkrijgen op het volgende adres: http://www.iso27001security.com/index.html of van de ISO-website: http://www.iso.org/iso/home/standards/management-standards/iso27001.htm

[20] Zoals de "IT-Grundschutz Catalogues" van het Federaal Bureau voor Informatiebeveiliging in Duitsland (BSI).

[21] COCOF_08-0021-03, die momenteel wordt herzien.

steekproefgrootte. Controlebevindingen zijn normaal gesproken mogelijk voor de hele groep van programma's, niet voor de afzonderlijke programma's, tenzij stratificatie werd ontwikkeld en toegepast teneinde voldoende informatie te verkrijgen om ook per stratum conclusies te kunnen trekken.

De auditautoriteit wordt geacht in de auditstrategie haar stratificatieaanpak te beschrijven, die op grond van artikel 28, lid 10, Vo. 480/2014 wordt toegepast en betrekking heeft op deelpopulaties met vergelijkbare kenmerken, zoals concrete acties bestaande uit de financiële bijdragen van een programma aan financieringsinstrumenten, waardevolle voorwerpen of fondsen (in het geval van meerfondsenprogramma's).

De eisen voor de evenredige controle van programma's staan omschreven in artikel 148, lid 1, Vo. 1303/2013. Ten aanzien van de praktische toepassing van deze bepaling, stelt artikel 28, lid 8, Vo. 480/2014, vast dat de auditautoriteit de concrete acties waarop de voorwaarden voor de evenredige controle zoals bedoeld in artikel 148, lid 1, Vo. 1303/2013 van toepassing zijn, kan uitsluiten van de populatie waarop de steekproef wordt uitgevoerd. Indien de concrete actie reeds is geselecteerd in de steekproef, dient de auditautoriteit deze te vervangen door middel van passende willekeurige selectie. De meest eenvoudige manier om deze vervanging door te voeren is door op grond van precies dezelfde selectiemethode hetzelfde aantal aanvullende voorwerpen te selecteren als die zijn uitgesloten van de steekproef (hetzij willekeurige selectie of waarschijnlijkheid evenredige uitgavenselectie). Bij het selecteren van de nieuwe voorwerpen voor de steekproef moeten de reeds in de steekproef opgenomen voorwerpen en de in dit artikel bestreken voorwerpen van de populatie worden uitgesloten. De extrapolatie kan zoals gebruikelijk worden uitgevoerd, waarbij niet vergeten moet worden om de totale uitgaven van de populatie te corrigeren voor de uitgaven van de in het artikel bestreken voorwerpen.

Artikel 28, lid 14, van Vo. 1303/2013 voorziet in de definitie van het totaal foutenpercentage "[...] *dat het totaal aantal verwachte toevallige fouten omvat en, indien van toepassing, systemische fouten en ongecorrigeerde atypische fouten, gedeeld door de populatie."*

Een systemische fout is een systemische onregelmatigheid zoals gedefinieerd in artikel 2, lid 38, van Vo. 1303/2013. Een atypische fout is een fout van uitzonderlijke aard die aantoonbaar niet representatief is voor de populatie. Een willekeurige fout[22] is een fout die noch systemisch noch atypisch van aard is.

De bestaande procedure voor de indeling van fouten dient de volgende elementen met betrekking tot elke audit op concrete acties te omvatten: i) er moet een verslag of conclusie aan het auditbestand worden gehecht met daarin de planningsdocumentatie en andere documenten ter ondersteuning van de bevindingen; ii) een dergelijk verslag of een dergelijke conclusie moet een volledige beschrijving van de bevindingen bevatten, waarin alle elementen (voorwaarden of feitelijke situaties, criteria of normen, de gevolgen en - met name - de oorzaak van de fouten), alsmede de classificatie van elke fout.

[22] Dit concept gaat uit van de waarschijnlijkheid dat willekeurige fouten die tijdens de gecontroleerde steekproef zijn geconstateerd, ook voorkomen in de niet-gecontroleerde populatie.

Het foutenpercentage dat voortvloeit uit de audits op concrete acties moet zonder aftrek van correcties in het jaarlijkse controleverslag bekendgemaakt worden. Toch zal de auditautoriteit ook het resterende foutenpercentage berekenen en alle corrigerende maatregelen die met betrekking tot onregelmatigheden bij het opstellen van het auditoordeel zijn genomen, in overweging nemen (zie *Richtsnoeren inzake het jaarlijkse controleverslag en auditoordeel* van de Commissie, EGESIF 15_0002/2015, afdelingen II.5 en II.9).

De door de auditautoriteit te hanteren aanpak ten aanzien van niet-statistische steekproeven moet voldoen aan de eisen van artikel 127, lid 1, van Vo. 1303/2013. Zoals volgt uit artikel 28, lid 3, van Vo. 480/2014, moet de willekeurige steekproef door de auditautoriteit van haar audits op concrete acties, de auditautoriteit in staat stellen om de resultaten te extrapoleren naar de populatie waaruit de steekproef werd getrokken, ook wanneer een niet-statistische steekproefmethode is gebruikt. De noodzakelijke steekproefgrootte wordt bepaald door de auditautoriteit op basis van professionele oordeelsvorming en rekening houdend met de mate van zekerheid die uit de systeemaudits voortvloeit. De eis van 5 % van concrete acties en 10 % van de uitgaven in artikel 127, lid 1, van Vo. 1303/2013 komt naar mening van de Commissie overeen met het 'gunstigste scenario' van een hoge of gemiddelde mate van zekerheid van het systeem (bv. categorie 1 of 2, aangezien de wetgever deze eisen als een minimum heeft ingesteld). Overeenkomstig bijlage 3 bij de ISA 530 geldt dat hoe hoger de auditeur het risico op een afwijking van materieel belang inschat, hoe groter de steekproefgrootte moet zijn. De Commissie brengt derhalve hieronder de verklaring in herinnering die zij in verband met artikel 127, Vo. 1303/2013, inzake niet-statistische steekproeven[23] heeft afgelegd:

"De Commissie merkt op dat met betrekking tot de niet-statistische steekproefmethode in artikel 127, lid 1, is bepaald dat een dergelijke steekproef minimaal 5 % van de concrete acties waarvoor gedurende het boekjaar uitgaven gedeclareerd zijn bij de Commissie moet bestrijken, alsmede 10 % van de uitgaven die gedurende het boekjaar bij de Commissie zijn gedeclareerd. Voorts merkt de Commissie op dat de richtsnoeren over steekproefmethoden voor auditautoriteiten die zij voor de programmeringsperiode 2007-2013 heeft vastgesteld, erop wijzen dat de steekproefgrootte bij de niet-statistische steekproefmethode in het algemeen niet minder dan 10 % van de actiepopulatie mag bedragen. De Commissie is van mening dat de mogelijkheid om de grootte van de steekproef van concrete acties tot 5 % te reduceren, het risico inhoudt dat de steekproef niet voldoende representatief zal zijn en dus tot gevolg zal hebben dat de controlezekerheid afneemt."

3.4 Controle van de rekeningen

Deze afdeling omvat de volgende informatie:
Beschrijving van de auditaanpak voor de controle van de rekeningen.

De auditautoriteit moet een korte beschrijving geven van haar auditaanpak die zij gebruikt om de rekeningen te controleren en een auditoordeel voor elk boekjaar te verkrijgen.

In deze afdeling moet de auditautoriteit uiteenzetten op welke wijze zij een redelijke mate van zekerheid over de volledigheid, de nauwkeurigheid en de waarachtigheid van de rekeningen kan waarborgen op basis van:

[23] http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2013:375:0002:0004:NL:PDF

- haar systeemaudits (in het bijzonder de controle van de certificeringsautoriteit , zoals bepaald in artikel 29, lid 4, van Vo. 480/2014);

- haar audits op concrete acties[24];

- definitieve controleverslagen die door de Commissie en de Rekenkamer zijn toegezonden;

- haar beoordeling van de beheersverklaring van de jaarlijkse samenvatting;

- de aard en omvang van de tests die op de door de certificeringsautoriteit bij de auditautoriteit ingediende rekeningen zijn uitgevoerd.

Met betrekking tot het laatste punt moet de auditautoriteit beschrijven op welke manier zij de laatste aanvullende controles op de ontwerpversie van de gecertificeerde rekeningen wil verrichten, vóór de uiterste datum van 15 februari, zoals uiteengezet in de *Richtsnoeren inzake audits en rekeningen* (EGESIF_15_0016). De auditautoriteit moet in het bijzonder de voorgenomen werkzaamheden omschrijven ten aanzien van het in overeenstemming brengen van de in bijlage 8 opgenomen rekeningen van de certificeringsautoriteit, met inbegrip van de beoordeling van de auditautoriteit van de geschiktheid van de verklaringen van de certificeringsautoriteit voor de in die bijlage beschreven aanpassingen en de samenhang ervan met de informatie vermeld in het jaarlijkse controleverslag en in de jaarlijkse samenvatting met betrekking tot gedane en in de rekeningen opgenomen financiële correcties als een follow-up van de resultaten van de systeemaudits, van de audit op concrete acties, en van de vóór de indiening van de rekeningen uitgevoerde beheerscontroles.

3.5 Controle van de beheersverklaring

Deze afdeling omvat de volgende informatie: *Verwijzing naar de interne procedures waarin de werkzaamheden in verband met de controle van de in de beheersverklaring opgenomen beweringen zijn opgenomen, ten behoeve van de beheersverklaring.*

Aangezien de auditautoriteit jaarlijks moet voorzien in een verklaring over de vraag of de uitgevoerde auditwerkzaamheden de in de beheersverklaring opgenomen beweringen in twijfel trekt, moet zij een procedure instellen die ervoor zorgt dat de beheersverklaring tijdig wordt ontvangen en dat in de beheersverklaring rekening is gehouden met de conclusies van alle audits en controles die door of onder toezicht van de auditautoriteit zijn uitgevoerd.

[24] Aan de hand van audits op concrete acties kan de juistheid van de bedragen en de volledigheid van de overeenkomstige uitgaven in de betalingsaanvragen worden geverifieerd (en vervolgens in de rekeningen indien geconstateerd wordt dat deze volledig wettig en regelmatig zijn). Hierdoor kan bovendien het controlespoor, via elke willekeurige intermediaire instantie, van het boekhoudsysteem van de certificeringsautoriteit worden teruggebracht naar het niveau van de begunstigden of het operationeel niveau, een kwestie die reeds door de huidige controles wordt bestreken.

4. Geplande auditwerkzaamheden

Deze afdeling omvat de volgende informatie:

- beschrijving en motivering van de prioriteiten en specifieke doelstellingen met betrekking tot het lopende boekjaar en de twee daaropvolgende boekjaren, en een toelichting bij de koppeling van de resultaten van de risicobeoordeling met de geplande auditwerkzaamheden;

- een indicatieve lijst van auditopdrachten voor het lopende boekjaar en de twee daaropvolgende boekjaren voor systeemaudits (met inbegrip van audits op specifieke thematische gebieden), als volgt:

Autoriteiten/ instanties of specifieke thematische gebieden die moeten worden gecontroleerd	CCI	Titel OP	Instantie verantwoordelijk voor de audit	Resultaat van risicobeoordeling	20xx Doelstelling audit en omvang	20xx Doelstelling audit en omvang	20xx Doelstelling audit en omvang

Een beschrijving van de criteria die zijn gebruikt voor de vaststelling van de prioriteiten van de audit en de motivering daarvan moet worden opgenomen. De resultaten van de risicobeoordeling moeten de belangrijkste basis vormen voor de prioritering van de geplande auditwerkzaamheden.

Het verdient aanbeveling dat de auditautoriteit een algemeen plan voor de gehele programmeringsperiode voorbereidt dat het beheers- en controlesysteem volledig bestrijkt teneinde een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen over de effectiviteit ervan, in aanvulling op de verplichte en gedetailleerde "lopende" planning waarin de prioriteiten voor het lopende boekjaar en de daarop volgende twee boekjaren is opgenomen. Bijlage V bevat de indicatieve termijnen voor de werkzaamheden van de auditautoriteit met betrekking tot één boekjaar.

5. Middelen

Deze afdeling omvat de volgende informatie:

- organisatieschema van de auditautoriteit en informatie over haar betrekking met een controle-instantie die in voorkomend geval audits uitvoert, zoals voorzien in artikel 127, lid 2, van Verordening (EU) nr. 1303/2013;

- vermelding van de geplande toe te wijzen middelen met betrekking tot het lopende boekjaar en de twee daaropvolgende boekjaren.

In de auditstrategie moeten de menselijke hulpbronnen worden weergegeven in beschikbare (of de te mobiliseren) auditeurdagen teneinde haar doelstellingen voor de komende jaren te

verwezenlijken[25], met inbegrip van de middelen van andere controle-instanties en uitbestede auditactiviteiten. Het wordt aanbevolen om de beschikbare auditeurdagen op het niveau van de auditautoriteit, andere controle-instanties en uitbestede activiteiten afzonderlijk aan te geven. Een indicatie van beschikbare auditeurdagen per type audit (systeemaudit, controle van de rekeningen en audit van concrete acties) moet worden opgenomen.

Het is essentieel om vanaf de aanvang van de programmeringsperiode voor geschikte middelen te zorgen. Het gebruik van technische bijstand kan als mogelijkheid worden overwogen om in de behoeften te voorzien. Het verdient aanbeveling om een langetermijnplanning op te stellen, zodat toekomstige vereisten op het gebied van aanwerving, opleiding en voortdurende professionele ontwikkeling adequaat kunnen worden gepland. Het gebruik van alle vereiste specialistische vaardigheden moeten worden geïdentificeerd en gepland, dat wil zeggen waar uitbesteding wordt voorzien.

In het geval dat de auditautoriteit en de controle-instanties dezelfde zijn als die voor de programmeringsperiode 2007-2013, is het belangrijk dat er ook wordt voorzien in voldoende middelen met betrekking tot de lopende periode. Daarom moet de auditautoriteit bevestigen dat de vastgestelde middelen beschikbaar zijn in aanvulling op de aan de overige controlewerkzaamheden voor de huidige programmeringsperiode toegewezen middelen. Hierbij moet in overweging worden genomen dat de werklast voor de afsluiting van de programma's voor 2007-2013 met name van invloed zal zijn op de laatste twee jaar van de eerste strategie voor de periode 2014-2020, dat wil zeggen 2015 en 2016.

Op het gebied van auditmiddelen voorzien de INTOSAI-uitvoeringsrichtlijnen nr. 11 en de IIA-normen in een leidraad.

[25] Deze indicatie moet bij voorkeur gebaseerd zijn op een analyse van de werklast gezien de overlapping van de twee programmeringsperioden (2007-2013 en 2014-2020).

III. VOORBEELD VAN EEN SJABLOON VOOR EEN RISICOBEOORDELINGSTABEL (AAN TE PASSEN DOOR DE AUDITAUTORITEIT)

CCI-nr. programma	**Instantie**	**Inherente risicofactoren**[26]							**Totale score voor inherent risico** (maximum: 100 %)	**Controlerisicofactoren**[27]					**Totale score voor controlerisico** (maximum: 100 %)[28]	**Totale risicoscore (inherente * controlerisico's)**
		Begrotings-bedrag	Complexiteit van de organisatie-structuur[29]	Complexi-teit van regels en procedures	Groot aantal complexe concrete acties[30]	Risico-volle begun-stigden [31]	Gebrek aan personeel en/of het ontbreken van competen-ties op belangrijke gebieden[32]	**...**		Mate van verande-ring in de periode 2007-2013[33]	Kwaliteit van interne controles (belangrijkste eisen van de Richtsnoeren inzake de beoordeling van beheers- en controlesystemen in de lidstaat)[34]					
											Bv. M.1	**...**	**...**	M.8		
2014xy	MA															

[26] Beoordeel voor elke factor het risico op basis van een schaal die ervoor zorgt dat de maximale totale score van het inherente risico 100 % is. Met vier risicofactoren kan de omvang als volgt zijn: groot: 25 %; gemiddeld: 12,5 %; klein: 6,25 %. Bij meer risicofactoren moet deze schaal dienovereenkomstig worden aangepast. Sommige factoren kunnen niet van toepassing zijn op een specifieke instantie; in dat geval moet de schaal worden aangepast om ervoor te zorgen dat de totale inherente risicoscore van deze instantie op 100 % kan uitkomen.

[27] Beoordeel voor elke factor het risico op basis van een schaal die ervoor zorgt dat de maximale totale score van het controlerisico 100 % is. Met twee factoren kan de omvang als volgt zijn: groot: 50 %, gemiddeld: 25 %, klein: 12,5 %; Bij meer risicofactoren moeten deze schalen dienovereenkomstig worden aangepast.

[28] De totale score van controlerisico kan worden vastgesteld door de gegeven scores voor elk van de controlerisicofactoren bij elkaar op te tellen. In de onderstaande voorbeelden bedraagt de maximale score voor "de mate van verandering in de periode 2007-2013" 50 % en de maximale score voor "de kwaliteit van interne controles (...)" is ook 50 %, waarmee het maximale totaal van 100 % wordt bereikt. Dit moet uiteraard worden aangepast aan het aantal controlerisicofactoren die de auditautoriteit besluit in de risicobeoordeling ter overweging te nemen.

[29] De complexiteit kan te wijten zijn aan het aantal actoren/intermediaire instanties dat betrokken is en/of hun betrekking onderling (bijvoorbeeld een kleine managementautoriteit die verantwoordelijk is voor het toezicht op verschillende intermediaire instanties, of voor een nieuwe managementautoriteit die verantwoordelijk is voor het toezicht op ervaren intermediaire instanties die de effectieve macht hebben met betrekking tot het beheer van het programma).

[30] De complexiteit van de activiteiten kan in verband worden gebracht met financieringsinstrumenten, overheidsopdrachten, staatssteun, of met andere gebieden waarop een hoge mate van beoordeling en inschatting plaatsvindt. De specifieke situatie die op elk programma van toepassing is, moet gedetailleerd worden beschreven op een afzonderlijk blad, met een kruisverwijzing naar de risicobeoordelingstabel.

[31] Begunstigden die geen ervaring hebben met de regels van de fondsen en/of begunstigden met hoge foutenpercentages tijdens eerdere audits.

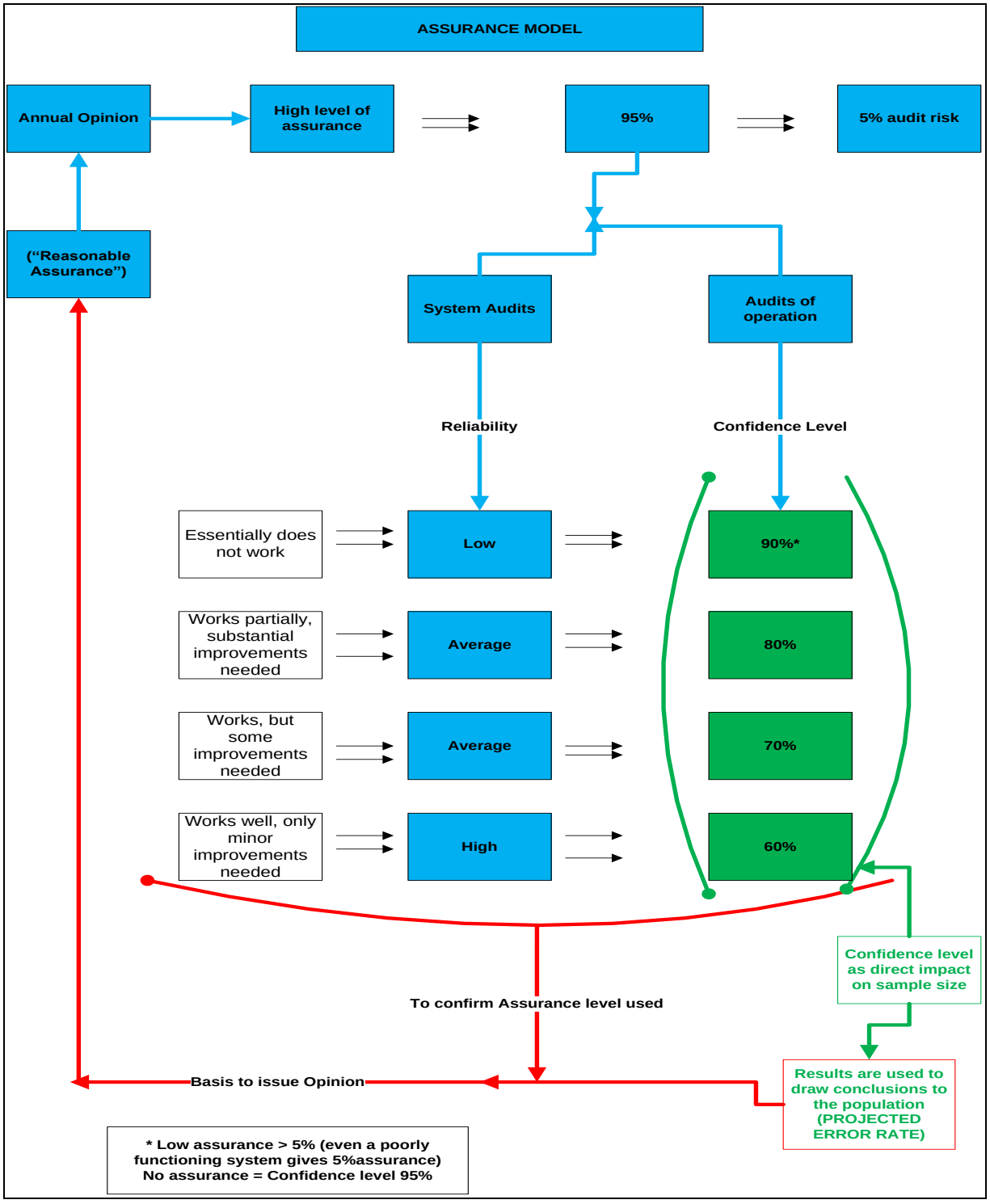
[32] De specifieke situatie voor personele middelen die aan de autoriteit van het programma toegewezen zijn, moet gedetailleerd worden beschreven op een afzonderlijk blad, met een kruisverwijzing naar de risicobeoordelingstabel.

[33] Bijvoorbeeld: geen wijzigingen = 12,5 %; enkele wijzigingen = 25 %; aanzienlijke wijzigingen of volledig nieuw systeem = 50 %

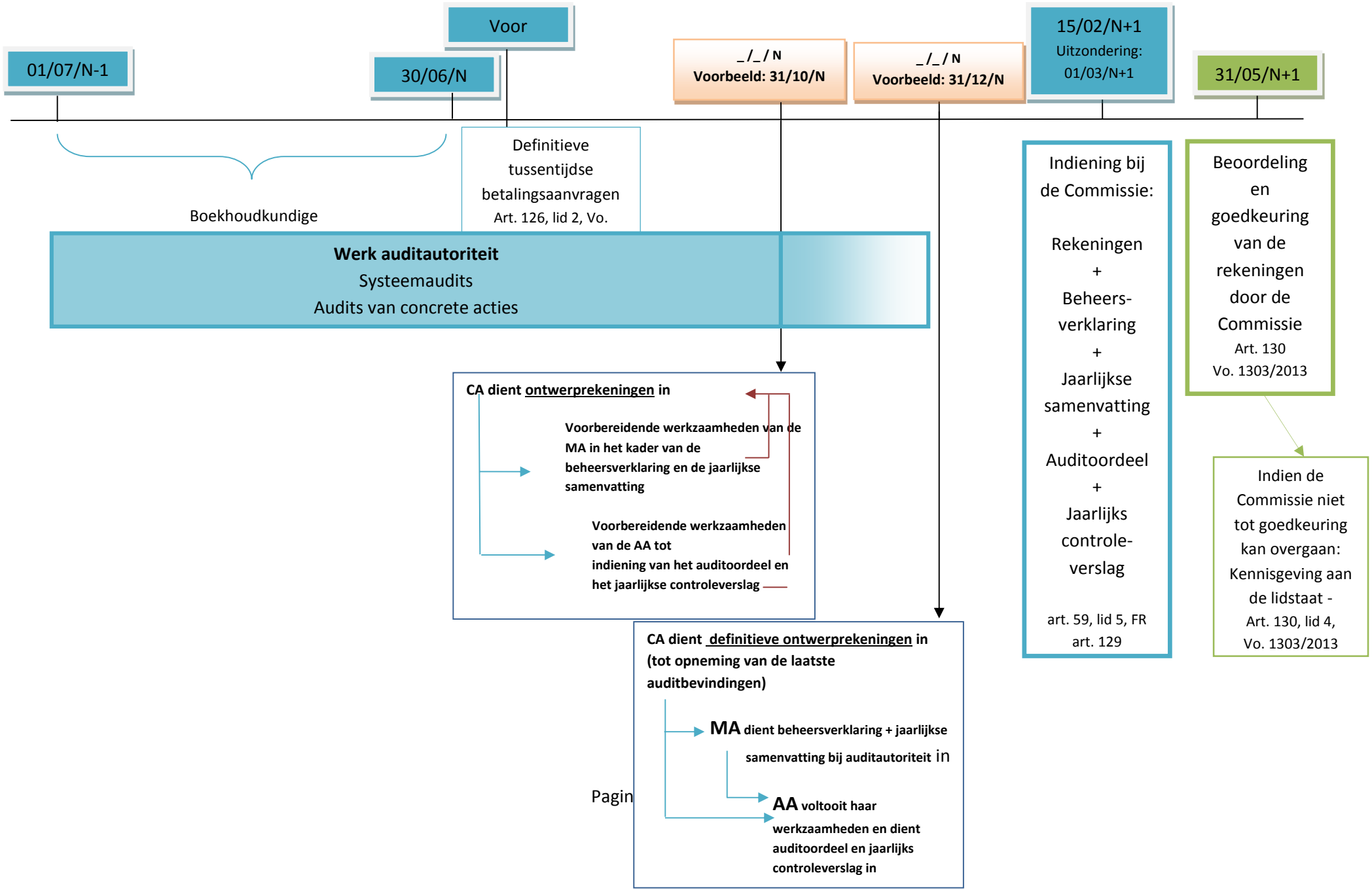
[34] Beoordeling op basis van de auditresultaten in de periode 2007-2013 of het proces tot beoordeling van de naleving van de aanwijzingscriteria. Bijvoorbeeld: categorie 1: 5 %, categorie 2: 20 %, categorie 3: 35 %, categorie 4: 50 %.

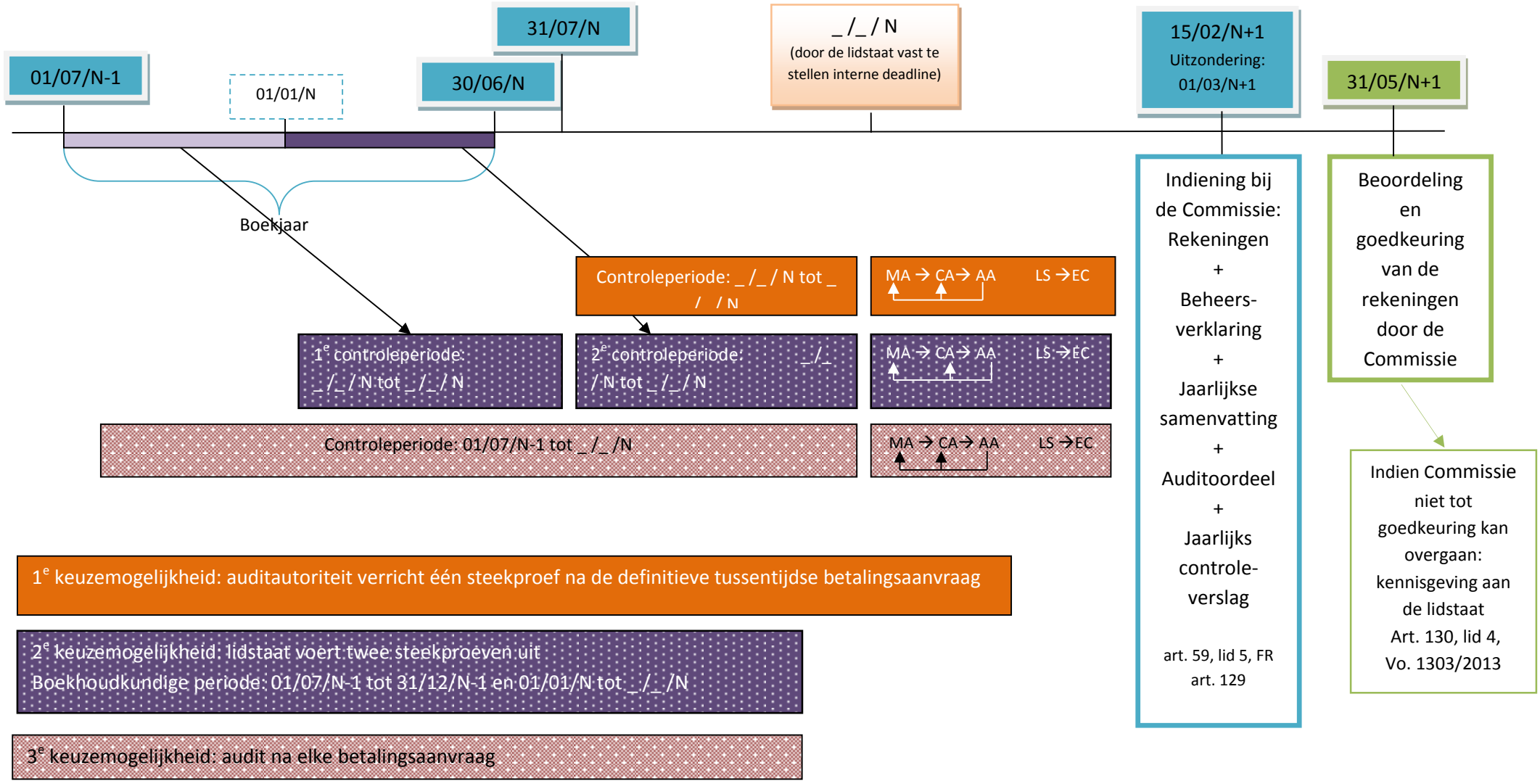
	IB 1														

IV. ZEKERHEIDSMODEL



V. INDICATIEVE TIJDSCHEMA'S CONTROLEWERKZAAMHEDEN




01/07/N-1
01/01/N
30/06/N
31/07/N
_ /_ / N
(door de lidstaat vast te stellen interne deadline)
15/02/N+1
Uitzondering: 01/03/N+1
31/05/N+1
Boekjaar
Controleperiode: _ /_ / N tot _ / / N
MA → CA→ AA
LS →EC
1e controleperiode: _ /_ / N tot _ /_ / N
2e controleperiode: _ /_ / N tot _ /_ / N
Controleperiode: 01/07/N-1 tot _ /_ /N
Indiening bij de Commissie: Rekeningen + Beheers-verklaring + Jaarlijkse samenvatting + Auditoordeel + Jaarlijks controle-verslag
art. 59, lid 5, FR
art. 129
Beoordeling en goedkeuring van de rekeningen door de Commissie
Indien Commissie niet tot goedkeuring kan overgaan: kennisgeving aan de lidstaat
Art. 130, lid 4, Vo. 1303/2013
1e keuzemogelijkheid: auditautoriteit verricht één steekproef na de definitieve tussentijdse betalingsaanvraag
2e keuzemogelijkheid: lidstaat voert twee steekproeven uit
Boekhoudkundige periode: 01/07/N-1 tot 31/12/N-1 en 01/01/N tot _ /_ /N
3e keuzemogelijkheid: audit na elke betalingsaanvraag