



EVROPSKA KOMISIJA
EVROPSKI URAD ZA BOJ PROTI GOLJUFIJAM (OLAF)

Direktorat D – Politika
Enota D.2 – Preprečevanje goljufij

Priročnik

Vloga revizorjev držav članic pri preprečevanju in odkrivanju goljufij

na področju evropskih strukturnih in investicijskih skladov

Izkušnje in praksa držav članic

Priročnik je pripravila delovna skupina strokovnjakov držav članic, ki jo je vodila in usklajevala enota za preprečevanje goljufij, poročanje in analizo Evropskega urada za boj proti goljufijam (OLAF).

IZJAVA O OMEJITVI ODGOVORNOSTI

To je delovni dokument, katerega cilj je olajšati izvajanje evropskih strukturnih in investicijskih skladov (skladov ESI) in spodbujati dobro prakso. Za države članice ni pravno zavezujoč, vendar revizijskim organom podaja splošne smernice in priporočila na podlagi dobre prakse.

Te smernice ne posegajo v nacionalno zakonodajo držav članic. Uporabljati jih je treba ob upoštevanju nacionalnih pravnih okvirov, v skladu s katerimi se lahko prilagodijo.

Ta priročnik ne posega v razlago Sodišča in Splošnega sodišča ali odločitve Komisije.

OPOMBA:

Ta dokument ni zavezujoč za države članice in ne določa novih predpisov ali obveznosti za nacionalne organe. Izraža dobro prakso, je izključno indikativen in se ga ne sme uporabljati kot pravno ali normativno podlago za revizijske ali preiskovalne namene.

Povzetek

Ta priročnik je bil pripravljen v okviru skupnega delovnega postopka, pri katerem so sodelovali strokovnjaki držav članic in urada OLAF. Prav tako je potekalo posvetovanje s službami Komisije, pristojnimi za evropske strukturne in investicijske sklade (sklade ESI), vendar niso soavtorice tega priročnika¹. Cilj delovnega postopka je vzpostaviti sodelovanje med nacionalnimi organi in službami Komisije v okviru skupine za preprečevanje goljufij COCOLAF² s pripravo praktičnih smernic, ki jih lahko države članice in Komisija uporabljajo kot dobro prakso in upravno orodje ter za usmerjanje in podpiranje krepitve ukrepov in strategij za preprečevanje goljufij.

V tem okviru so države članice izbrale temo, povezano z vlogo revizorjev pri preprečevanju in odkrivanju goljufij. Revizorji imajo ključno vlogo pri zaščiti finančnih interesov EU. Njihova vloga temelji na ključnih načelih mednarodnih revizijskih standardov, ki jih je treba uporabljati v posebnem pravnem okviru EU, pri čemer je treba upoštevati nacionalni okvir. Ker je bil pravni okvir za sklade ESI za obdobje 2014–2020³ okrepljen na področju ocene tveganja goljufij ter preprečevanja in odkrivanja goljufij, bodo imeli nacionalni revizorji večjo vlogo pri preverjanju skladnosti ravnanja pristojnih organov s to novo zakonodajo. V skladu s pravnim okvirom za obdobje 2014–2020 morajo države članice pripraviti ukrepe za preprečevanje goljufij v zvezi z upravljanjem sredstev EU. Revizorji bodo morali oceniti, ali in kako bodo pristojni organi upravljanja in posredniški organi izpolnjevali to zahtevo.

Na delavnici, na kateri so sodelovali strokovnjaki iz enajstih držav članic, je bila izpostavljena potreba po priročniku, ki bi:

- revizorjem pomagal izboljšati ozaveščenost o vlogi, ki jo imajo pri preprečevanju in odkrivanju goljufij, in upošteval nov večletni finančni okvir za obdobje 2014–2020 ter
- zagotavljal izmenjavo izkušenj in dobre prakse med revizorji v različnih državah članicah.

Ta dokument je rezultat navedenega dela. Temelji na glavnih rezultatih razprav, ki so potekale v okviru delavnice.

Opredeljeni sta bili dve glavni vlogi, ki ju imajo revizorji pri preprečevanju in odkrivanju goljufij, in sicer:

- revizijska vloga: revizorji so kot neodvisni organi odgovorni za dajanje izjav o zanesljivosti v zvezi z zakonitostjo in pravilnostjo operacij in računovodskih izkazov revidiranih organov ter v zvezi z ustreznim delovanjem sistema v skladu s specifičnimi zahtevami;

¹ Generalni direktorati za strukturne sklade so pripravili smernice „Fraud Risk Assessment and Effective and Proportionate Anti-Fraud Measures“ (Ocena tveganja goljufij ter učinkoviti in sorazmerni ukrepi za preprečevanje goljufij) za izvajanje člena 125(4)(c) uredbe o skupnih določbah (Uredba (EU) št. 1303/2013). Strokovna skupina za evropske strukturne in investicijske sklade EGESIF 14-0021-00 z dne 16. junija 2014.

² Svetovalni odbor za usklajevanje preprečevanja goljufij.

³ Člen 125(4)(c) uredbe o skupnih določbah (Uredba (EU) št. 1303/2013).

- svetovalna vloga: revizorji lahko podajajo priporočila za izboljšanje ali odpravo slabosti ali napak pri operacijah, računovodskih izkazih in sistemih. To lahko prispeva k prilagajanju zakonodaje.

Prav tako je bilo ugotovljeno, da je treba revizorjem zagotoviti posebno usposabljanje za ozaveščanje o goljufijah.

Izkazalo se je tudi, da se pristopi in prakse za preprečevanje in odkrivanje goljufij včasih zelo razlikujejo med državami članicami. Vendar to omogoča izmenjavo številnih dobrih idej in dobrih praks. Zato ta priročnik vsebuje številne primere.

Poleg tega vsebuje tudi praktična orodja, kot sta na primer načrt za odzivanje na goljufije, ki ga pripravi nacionalni organ, in tabela, v kateri so povzeti potencialni ključni vložki revizorjev pri preprečevanju in odkrivanju goljufij.

Kazalo

Povzetek	3
Uvod	6
1. Revizija in goljufije – pravni okvir, ki se uporablja za evropske strukturne in investicijske sklade (sklade ESI)	9
1.1 Pravni okvir EU	9
1.2 Mednarodni okvir	11
1.3 Nacionalni okvir	13
2. Kako revizije sistemov pomagajo pri preprečevanju in odkrivanju goljufij.....	15
2.1 Revizije sistemov in preprečevanje goljufij	15
2.2 Revizije sistemov in odkrivanje goljufij.....	20
3. Kako revizije operacij pomagajo pri preprečevanju in odkrivanju goljufij	23
3.1 Revizije operacij in preprečevanje goljufij.....	23
3.2 Revizije operacij in odkrivanje goljufij.....	24
4. Posebno usposabljanje za preprečevanje in odkrivanje goljufij	30
4.1 Uvodno usposabljanje za nove revizorje.....	31
4.2 Redno usposabljanje	31
4.3 Zagotavljanje pomoči za usposabljanje drugih deležnikov	34
Zaključek.....	35
Priloga 1 – Glavne pravne določbe EU za revizorje	36
Priloga 2 – Seznam sedmih ocenjevalnih meril v okviru ključne zahteve št. 7: „Učinkovito izvajanje sorazmernih ukrepov proti goljufijam“	39
Priloga 3 – Primer načrta za odzivanje na goljufije, ki ga pripravi nacionalni organ.....	40
Priloga 4 – Primeri opozorilnih kazalnikov, ki jih je treba upoštevati med revizijami operacij programov ESS.....	44
Priloga 5 – Tabela potencialnih vložkov revizorjev pri preprečevanju in odkrivanju goljufij pri revizijah sistemov in revizijah operacij	46

Uvod

Leta 2012 je urad OLAF vzpostavil postopek sodelovanja z državami članicami, katerega namen je izmenjava izkušenj in dobrih praks med državami članicami in s Komisijo. Ta postopek je organiziran v okviru skupine za preprečevanje goljufij COCOLAF. Skupino sestavljajo delovna skupina strokovnjakov držav članic in predstavniki urada OLAF, GD za regionalno in mestno politiko, GD za zaposlovanje, socialne zadeve in vključevanje ter GD za pomorske zadeve in ribištvo, ki so eno leto opravljali delo v zvezi z določeno temo, ki so jo izbrale države članice. Države članice so za leto 2014 izbrale temo „vloga revizorjev pri preprečevanju in odkrivanju goljufij“.

Ta dokument je bil pripravljen v okviru navedenega postopka. Dokument je priročnik, katerega namen je izboljšati znanje revizorjev in njihovo ozaveščenost o vlogi, ki jo imajo pri preprečevanju in odkrivanju goljufij v evropskih strukturnih in investicijskih skladih (skladih ESI). Ta dokument ni zavezujoč za države članice in ne določa novih pravil ali obveznosti za nacionalne revizijske organe. Njegov cilj je pomagati revizorjem v državah članicah razviti ozaveščenost o vlogi, ki jo imajo v boju proti goljufijam, in izboljšati njihovo znanje o delovnih praksah revizorjev v drugih državah članicah.

Zato ta priročnik temelji na primerih dobre prakse strokovnjakov držav članic, ki so sestavljali delovno skupino.

Čeprav je priročnik dokument o dobri praksi, namenjen revizijskim organom držav članic, lahko koristi tudi organom upravljanja in organom za potrjevanje ter jim omogoči boljše razumevanje vloge, ki jo imajo revizorji pri preprečevanju in odkrivanju goljufij, in potrebe po popolnem sodelovanju z revizorji, da se zagotovi ustrezna zaščita finančnih interesov EU.

Zakonodaja EU zagotavlja okvir za delo revizijskih organov v zvezi s skladi ESI. Jasno se sklicuje na mednarodne revizijske standarde, ki zagotavljajo smernice o vlogi revizorjev pri preprečevanju in odkrivanju goljufij. V prvem poglavju tega priročnika so opisani ti splošni predpisi in navedeni sklici na ustrezne nacionalne predpise.

Revizorji imajo ključno vlogo pri zagotavljanju mnenja o učinkovitem delovanju sistemov upravljanja in nadzora za operative programe, ki so sofinancirani prek skladov ESI. V mednarodnih revizijskih standardih je določeno, da imajo glavno odgovornost za preprečevanje in odkrivanje goljufij tako uprava kot pristojni vodenje subjekta. Vendar tudi revizorji sodelujejo pri boju proti goljufijam in morajo državam članicam pomagati, da izpolnijo svoje obveznosti v zvezi s preprečevanjem, odkrivanjem in odpravo nepravilnosti in goljufij.

Revizorji bi morali goljufije obravnavati v zelo širokem smislu, vključno s korupcijo, pranjem denarja, poneverbo in namerno kršitvijo predpisov o javnem naročanju⁴.

⁴ V Konvenciji o zaščiti finančnih interesov Evropskih skupnosti z dne 26. julija 1995 je opredeljen pojem goljufija. Ker se je od njenega sprejetja spremenil pravni okvir, se Konvencija o zaščiti finančnih interesov Evropskih skupnosti trenutno revidira. Komisija je izdala Predlog Direktive Evropskega parlamenta in Sveta o

Revizijski organi držav članic so zakonsko odgovorni za dve glavni vrsti revizij, in sicer revizije sistemov in revizije operacij. Ti dve vrsti revizij imata različen obseg, zato se bo njun potencialen prispevek k preprečevanju in odkrivanju goljufij obravnaval ločeno. V tem priročniku je vsaki vrsti revizij posvečeno eno poglavje.

Tako kot na mnogih področjih je usposabljanje ključno za zagotavljanje učinkovitega in uspešnega izvajanja nalog. Na podlagi temeljnih načel zagotavlja začetno raven znanja in strokovnih izkušenj. Poleg tega revizorji s pomočjo usposabljanja posodablajo svoje znanje, z nadaljnjim usposabljanjem pa ohranjajo visoko raven uspešnosti in znanja. Revizorji potrebujejo posebno usposabljanje, ki je neposredno povezano z njihovo vlogo v boju proti goljufijam. To usposabljanje bi moralo temeljiti na resničnih primerih in situacijah. To vprašanje je obravnavano v poglavju 4 tega priročnika, skupaj z nekaterimi ključnimi zamislimi in primeri.

Ta priročnik ni namenjen razpravi o tem, ali imajo revizorji vlogo pri preprečevanju in odkrivanju goljufij. Njegov namen je podpirati revizorje pri razvoju njihovega znanja in strokovnih izkušenj, da bodo lahko opredelili področja, v katera morajo vlagati čas in vire, in načine, kako to storiti, da bodo bolje prispevali k boju proti goljufijam. Dobre prakse, ki so jih strokovnjaki držav članic opisali v tem priročniku, bi morale pomagati doseči ta cilj.

Urad OLAF se za njihov prispevek zahvaljuje naslednjim strokovnjakom:

Oliver GROSS	Estonija	Oddelek za finančni nadzor Ministrstva za finance
Attila GALYAS in Andras PATI	Madžarska	Nacionalna davčna in carinska uprava – Služba za usklajevanje boja proti goljufijam
Paul HERRON	Irska	Revizijski organ ESRR (Oddelek za javnofinančne odhodke in reformo)
Kęstutis ZIMBA	Litva	Nacionalni revizijski organ Litve – Oddelek za revizijo 8
Mark SAID	Malta	Kabinet predsednika vlade – Oddelek za notranjo revizijo in preiskave
Peter VLASVELD	Nizozemska	Revizijski organ – Oddelek za revizijo centralne države – Ministrstvo za finance
Bogdan TÂRLEA	Romunija	Oddelek za boj proti goljufijam (DLAF)
Katarina SIMUNOVA	Slovaška	Ministrstvo za finance, Oddelek

boju proti goljufijam, ki škodijo finančnim interesom Unije, z uporabo kazenskega prava (COM(2012) 363 final z dne 11. julija 2012).

Mara SIMIC

Združeno kraljestvo

revizijskega organa
Oddelek za delo in pokojnine
Finančna skupina, notranja revizija in
preiskave

1. Revizija in goljufije – pravni okvir, ki se uporablja za evropske strukturne in investicijske sklade (sklade ESI)

1.1 Pravni okvir EU

Člen 317 Pogodbe o delovanju Evropske unije določa, da morajo države članice pri porabi proračuna EU v sodelovanju s Komisijo ravnati v skladu z dobrim finančnim poslovanjem. Prav tako določa „obveznosti držav članic v zvezi z revizijo in nadzorom izvrševanja proračuna in nastalih obveznosti“.

Člena 310 in 325 Pogodbe o delovanju Evropske unije določata, da morajo Komisija in države članice preprečevati goljufije in vsa druga nezakonita dejanja, ki škodijo finančnim interesom EU. Države članice sprejmejo za preprečevanje goljufij, ki škodijo finančnim interesom Unije, enake ukrepe, kakršne sprejmejo za preprečevanje goljufij, ki škodijo njihovim lastnim finančnim interesom.

V skladu s členom 59(2)(b) finančne uredbe^{5, 6} imajo države članice v okviru deljenega upravljanja primarno odgovornost za preprečevanje, odkrivanje in odpravljanje nepravilnosti in goljufij. Zato morajo države članice vzpostaviti trdne sisteme upravljanja in nadzora, da zagotovijo dobro finančno poslovanje, preglednost in nediskriminacijo.

Člen 125(4)(c) Uredbe (EU) št. 1303/2013^{7, 8} o skupnih določbah (v nadaljnjem besedilu: uredba o skupnih določbah) za novo programsko obdobje 2014–2020 določa, da morajo organi upravljanja uvesti učinkovite in sorazmerne ukrepe za preprečevanje goljufij, ki upoštevajo vsa ugotovljena tveganja. Člen 124(2) te uredbe določa imenovanje organov upravljanja na podlagi poročila in mnenja⁹ neodvisnega revizijskega organa, ki oceni, ali imenovani organi izpolnjujejo merila iz Priloge XIII k uredbi o skupnih določbah. Komisija je izdala smernice o postopku imenovanja¹⁰, ki podpirajo revizijske organe pri izvajanju navedene naloge.

Člen 59 finančne uredbe določa tudi splošne obveznosti v okviru deljenega upravljanja za revizijske organe. Revidirajo se tri glavna področja:

⁵ Uredba (EU, Euratom) št. 966/2012 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 25. oktobra 2012 o finančnih pravilih, ki se uporabljajo za splošni proračun Unije (UL L 298, 26.10.2012, str. 1).

⁶ Glej Prilogo 1 k temu priročniku.

⁷ Ta uredba določa skupne določbe o Evropskem skladu za regionalni razvoj, Evropskem socialnem skladu, Kohezijskem skladu, Evropskem kmetijskem skladu za razvoj podeželja in Evropskem skladu za pomorstvo in ribištvo, splošne določbe o Evropskem skladu za regionalni razvoj, Evropskem socialnem skladu, Kohezijskem skladu in Evropskem skladu za pomorstvo in ribištvo ter o razveljavitvi Uredbe Sveta (ES) št. 1083/2006.

⁸ Glej Prilogo 1 k temu priročniku.

⁹ Vzorca za poročilo in mnenje neodvisnega revizijskega organa sta določena v Izvedbeni uredbi Komisije (EU) št. 1011/2014 z dne 22. septembra 2014 (Priloga III in Priloga IV) o podrobnih pravilih za izvajanje Uredbe (EU) št. 1303/2013 Evropskega parlamenta in Sveta v zvezi z vzorci za predložitev nekaterih informacij Komisiji ter o podrobnih pravilih za izmenjavo informacij med upravičenci in organi upravljanja, organi za potrjevanje, revizijskimi organi in posredniškimi organi (UL L 286, 30.9.2014, str. 1).

¹⁰ EGESIF-XXXYY-EN.

- sistemi upravljanja in nadzora,
- odhodki/operacije ter
- letni računovodski izkazi in izjave o upravljanju.

Člen 59 finančne uredbe in člen 127 uredbe o skupnih določbah določata tri glavne vrste revizij v okviru deljenega upravljanja:

1. revizije sistemov v zvezi z ustreznim delovanjem sistemov upravljanja in nadzora operativnega programa;
2. revizije operacij na ustreznem vzorcu operacij, ki se pripravi na podlagi prijavljenih odhodkov;
3. revizije letnih računovodskih izkazov in izjav o upravljanju.

Revizijski organi, ki so odgovorni za te revizije, morajo biti neodvisni ter izvajati svojo funkcijo in predložiti mnenje v skladu z mednarodno priznanimi revizijskimi standardi. To mnenje mora vključevati izjavo o zanesljivosti v zvezi z zakonitostjo in pravilnostjo odhodkov in delovanja sistemov nadzora.

V tabeli 1 Priloge IV k Delegirani uredbi Komisije (EU) št. 480/2014¹¹ je seznam ključnih zahtev za sisteme upravljanja in nadzora za organe upravljanja, ki jih je treba oceniti v programskem obdobju 2014–2020. V ta seznam je prvič vključena ključna zahteva, ki zajema ukrepe za preprečevanje goljufij za organe upravljanja in posredniške organe. Revizijski organi bodo zdaj morali oceniti, ali je izpolnjena ključna zahteva 7 („Učinkovito izvajanje sorazmernih ukrepov proti goljufijam“). To pomeni, da bo treba sistemom nadzora, ki so bili vzpostavljeni za preprečevanje in odkrivanje goljufij, nameniti več posebne pozornosti, poleg tega pa se bo njih poročalo več kot v predhodnem programskem obdobju.

Kljub temu v skladu s členom 30(2) navedene delegirane uredbe resna pomanjkljivost v ključni zahtevi o ukrepih za preprečevanje goljufij sama po sebi ne zadostuje za sklep, da obstaja resna pomanjkljivost v uspešnem delovanju sistema upravljanja in nadzora, saj mora poleg tega obstajati dokaz o pomanjkljivosti v kateri koli drugi ključni zahtevi iz tabele 1 Priloge IV k navedeni uredbi.

Komisija je izdala smernice „Fraud Risk Assessment and Effective and Proportionate Anti-Fraud Measures“ (Ocena tveganja goljufij ter učinkoviti in sorazmerni ukrepi za preprečevanje goljufij)¹² za države članice in pristojne organe v skladih ESI. Ta dokument podaja dodatne smernice za revizijske organe o preverjanju skladnosti organov upravljanja s členom 125(4)(c). V Prilogi 4 k tem smernicam je osnutek kontrolnega seznama za revizijske organe za ocenjevanje skladnosti organov upravljanja in

¹¹ Delegirana uredba Komisije (EU) št. 480/2014 z dne 3. marca 2014 o dopolnitvi Uredbe (EU) št. 1303/2013 Evropskega parlamenta in Sveta o skupnih določbah o Evropskem skladu za regionalni razvoj, Evropskem socialnem skladu, Kohezijskem skladu, Evropskem kmetijskem skladu za razvoj podeželja in Evropskem skladu za pomorstvo in ribištvo ter o splošnih določbah o Evropskem skladu za regionalni razvoj, Evropskem socialnem skladu, Kohezijskem skladu in Evropskem skladu za pomorstvo in ribištvo (UL L 138, 13.5.2014, str. 5–44).

¹² EGESIF – 14-00021-00 z dne 16. junija 2014.

posredniških organov s členom 125(4)(c). Lahko bi postal del kontrolnega seznama, ki ga revizijski organi uporabljajo pri izvajanju revizij sistemov.

Poleg tega je treba omeniti tudi člen 148(4) uredbe o skupnih določbah, ki predvideva, da kljub načelu sorazmernega nadzora operativnih programov revizijski organ lahko izvede revizijo operacij, če se pri oceni tveganja ali reviziji, ki jo izvede Evropsko računsko sodišče, odkrije posebno tveganje nepravilnosti ali goljufij. To velja, če obstajajo dokazi o resnih pomanjkljivostih pri uspešnem delovanju sistema upravljanja in nadzora zadevnega operativnega programa¹³.

1.2 Mednarodni okvir

V skladu s pravnim okvirom za obdobje 2014–2020 je treba pri izvajanju revizij spoštovati „mednarodno sprejete revizijske standarde“¹⁴. Obstajajo tri glavne vrste mednarodnih revizijskih standardov:

1. standardi Odbora za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (v nadaljnjem besedilu: IAASB) v okviru Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov,
2. Mednarodni standardi vrhovnih revizijskih institucij (v nadaljnjem besedilu MSVRI), ki jih izdaja Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij;
3. standardi Inštituta notranjih revizorjev.

Vse tri vrste standardov podajajo podobne smernice o obveznostih revizorjev pri odkrivanju goljufij.

Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov

Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil je izdal 36 standardov in MSR 240 se nanaša na „Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov“. Ta standard določa naslednja načela:

1. od revizorjev se primarno pričakuje le, da odkrijejo goljufijo, če ta presega prag pomembnosti;
2. če revizorji sumijo goljufije, se pričakuje, da bodo sprejeli nadaljnje ukrepe;
3. pri načrtovanju svojih revizijskih dejavnosti bi morali revizorji upoštevati posebne dejavnike tveganja goljufij. Za te namene bi se morala pomembnost obravnavati kot kvantitativni vidik;
4. revizor mora pri pridobivanju razumnega zagotovila ves čas revizije ohranjati poklicno nezaupljivost. To vključuje širše razmišljanje in ukrepanje;

¹³ Glej Prilogo 1 k temu priročniku.

¹⁴ Glej člen 127(3) uredbe o skupnih določbah.

5. v primerih suma goljufije je treba posebno pozornost nameniti obveščanju in dokumentaciji.

V skladu z MSR 330 „Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja“ mora revizor ugotoviti splošni odziv za obravnavo ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe, ki je posledica goljufije, na ravni računovodskih izkazov. Vendar obstaja neizogibno tveganje, da nekatere pomembno napačne navedbe ne bodo odkrite, zlasti če so posledica goljufij.

Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij

MSVRI 1240 se nanaša na „Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov“. Neposredno se sklicuje na mednarodni standard revidiranja (MSR) 240 (glej spodaj) in dopolnjuje smernice za revizorje javnega sektorja. Zlasti določa:

- [...] najširša javnost lahko pričakuje od revizorjev javnega sektorja, da bodo poročali o vseh neskladnostih organov, ki so jih odkrili med revizijo, ali o uspešnosti notranjega nadzora. Pri načrtovanju in izvajanju revizije mora revizor javnega sektorja upoštevati te dodatne odgovornosti in zadevna tveganja goljufij. (P.4)
- Za zahteve glede poročanja o goljufijah v javnem sektorju lahko veljajo posebne določbe revizijske pristojnosti ali zadevne zakonodaje ali predpisov v skladu z odstavkom 43 MSR o obveščanju organov zunaj organizacije. Ti organi so med drugim lahko regulativni organi in organi pregona. V nekaterih okoljih je lahko dolžnost revizorja, da o znakih goljufije obvesti preiskovalne organe ali celo sodeluje z njimi, da se ugotovi, ali gre za goljufijo ali zlorabo. V drugih okoljih je lahko dolžnost revizorjev javnega sektorja, da o okoliščinah, ki lahko kažejo na možnost goljufije ali zlorabe, obvestijo pristojni sodni organ ali ustrezni del vlade ali zakonodajno telo, kot so tožilci, policija in (če je to v skladu z zakonodajo) prizadete tretje osebe. Revizorji javnega sektorja se izogibajo vmešavanju v morebitne preiskave ali sodne postopke. Revizorji javnega sektorja morajo poznati veljavne zakone in predpise v zvezi s poročanjem, obveščanjem in dokumentacijo o znakih ali sumih goljufije. Poleg tega morajo revizorji javnega sektorja upoštevati potrebo po pravnih nasvetih v zvezi z znaki goljufije. (P.21)

Inštitut notranjih revizorjev

Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju, ki jih izdaja Inštitut notranjih revizorjev, določajo naslednja načela v zvezi s tveganjem goljufij in njihovim odkrivanjem s pomočjo dejavnosti pridobivanja zagotovil in revizij:

1. notranji revizorji morajo imeti dovolj znanja, da ocenijo tveganje prevare in način njegovega obravnavanja v organizaciji, vendar se od njih ne pričakuje, da bi imeli strokovno znanje osebe, katere glavna naloga je odkrivati in preiskovati prevare (standard 1210.A2);
2. notranji revizorji morajo ravnati s potrebno poklicno skrbnostjo, pri čemer upoštevajo [...] verjetnost pomembnih napak, prevar ali neskladnosti s pravili¹⁵ (standard 1220.A1);
3. notranja revizija mora oceniti možnost pojava prevare in ravnanje organizacije s tveganjem prevare (standard 2120.A2) ter
4. pri pripravi ciljev posla morajo notranji revizorji upoštevati verjetnost pomembnih napak, prevar, neskladnosti s pravili in drugih tveganj (standard 2210.A2).

Vsi omenjeni standardi izpostavljajo dve različni vlogi revizorjev:

- a) revizijsko vlogo: revizorji so kot neodvisni organi odgovorni za dajanje izjav o zanesljivosti v zvezi z zakonitostjo in pravilnostjo operacij in računovodskih izkazov revidiranih organov ter v zvezi z ustreznim delovanjem sistema v skladu s specifičnimi zahtevami;
- b) svetovalno vlogo: revizorji lahko podajajo priporočila za izboljšanje in odpravo slabosti ali napak pri operacijah, računovodskih izkazih in sistemih, ki lahko vključujejo priporočila za izboljšanje zakonodaje.

Ti različni vlogi pri preprečevanju in odkrivanju goljufij bosta podrobneje opisani v poznejših poglavjih tega priročnika.

1.3 Nacionalni okvir

Poleg pravnega okvira EU so nekatere (vendar ne vse) države članice v nacionalno zakonodajo vključile določbe za boljšo opredelitev revizijskih postopkov.

Pravni okvir EU je precej splošen in državam članicam omogoča manevrski prostor, tako da lahko strukturirajo in izvajajo revizije v skladu s svojimi predpisi, organizacijsko strukturo in načeli. To je treba upoštevati pri obravnavanju vloge revizorjev pri preprečevanju in odkrivanju goljufij.

Nekateri primeri razlik med državami članicami

¹⁵ Izvleček iz standarda 1220.A1.

V Estoniji vladna uredba št. 125 z dne 8. maja 2007 določa okvir za izvajanje revizij v zvezi s strukturno pomočjo. Določa, da mora revizijski organ pri reviziji operacij, ki jih sofinancira EU, upoštevati opredelitev notranjega revidiranja, etični kodeks, Mednarodne standarde strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju in navodila za postopke, ki jih izdaja Inštitut notranjih revizorjev.

Na Nizozemskem se MSR, ki jih določa Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov, prenesejo v nacionalno zakonodajo, ki se uporablja za registrirane računovodje in revizorje, ki morajo torej strokovno ravnati v skladu s temi standardi.

2. Kako revizije sistemov pomagajo pri preprečevanju in odkrivanju goljufij

Cilj revizije sistema je pridobiti razumno zagotovilo, da sistem upravljanja in nadzora deluje učinkovito in uspešno, da se preprečijo napake in nepravilnosti (vključno z goljufijami) ter da jih sistem lahko odkrije in odpravi, če se pojavijo.

Pri svojem delu lahko revizorji odkrijejo slabosti v sistemu, za odpravo katerih so potrebni ukrepi znotraj samih sistemov. Pri tem imajo revizorji ključno vlogo. Njihova dolžnost je zlasti, da organe upravljanja in organe za potrjevanje opozorijo na vse slabosti. Glavna odgovornost teh organov je, da za odpravo odkritih pomanjkljivosti uporabijo rešitve, ki bodo pomagale preprečiti goljufije.

Revizorji lahko ugotovijo, da v določenih okoliščinah obstaja sum goljufije. V takih primerih morajo takoj obvestiti pristojni organ, da se izvedejo nadaljnji ukrepi. Pristojni organi so lahko organi upravljanja, organi pregona ali urad OLAF, kar je odvisno od podrobnosti pri sumu goljufije in od ustreznih nacionalnih postopkov za prijavo goljufij. To bo pripomoglo k odkrivanju goljufij.

2.1 Revizije sistemov in preprečevanje goljufij

Preprečevanje goljufij je postalo samostojna tema. Pravni okvir za obdobje 2014–2020 od držav članic zahteva, da sprejmejo dodatne ukrepe za preprečevanje goljufij. Ukrepe za preprečevanje goljufij za operativne programe skladov ESI zajema uredba o skupnih določbah, ki določa, da morajo organi upravljanja uvesti učinkovite in sorazmerne ukrepe za preprečevanje goljufij, ki upoštevajo vsa ugotovljena tveganja. Predpisi vsebujejo zahtevo, da morajo revizijski organi izvesti oceno o delovanju sistemov upravljanja in nadzora v okviru operativnih programov, vključno z oceno vzpostavljenih ukrepov za preprečevanje goljufij¹⁶.

2.1.1 Revizijska vloga

MSVRI 1240 in MSR 240 določata:

- da imajo odgovornost za preprečevanje in odkrivanje goljufij pristojni za upravljanje organizacije in poslovodstvo;
- da bi morali revizorji oceniti tveganje, da so napačne navedbe v računovodskih izkazih posledica goljufije, in
- da bi morali revizorji o sumih goljufije obvestiti pristojne za upravljanje organizacije in poslovodstvo ter regulativne organe in organe pregona.

¹⁶ Glej poglavje 1.1.

Informativno obvestilo o kazalnikih goljufije za ESRR, ESS in KS¹⁷ navaja: „Revizorji morajo biti ob uporabi ustreznega strokovnega skepticizma zlasti pozorni na priložnosti za goljufijo, kot so pomanjkljivosti v sistemih nadzora in upravljanja. Če je to potrebno, zlasti če je upravno in kontrolno okolje mogoče obravnavati kot zelo tvegano, se revizorjem priporoča, da organe upravljanja povprašajo o njihovih stališčih do tveganja goljufije, da se veljavni ukrepi proti goljufijam preverijo na kraju samem“.

V MSR 240 je poklicna nezaupljivost opisana kot „*odnos, ki vključuje preiskovalno razmišljanje, ki je pozorno na razmere, ki bi utegnile kazati možno napačno navedbo zaradi napake ali prevare, ter kritično presojo dokazov*“. To na primer pomeni, da mora revizor ravnati previdno in zadržano, čeprav dokumenti, ki so mu predloženi, potrjujejo pravilno in zakonito situacijo. Če revizor oceni, da obstaja tveganje goljufije, se lahko odloči izvesti dodatne preskuse in preverjanja, vključno z razširitvijo revidiranega segmenta.

2.1.1.1 Revizijska strategija

Člen 127(4) Uredbe (EU) št. 1303/2013 določa, da morajo revizijski organi v osmih mesecih od sprejetja operativnega programa pripraviti revizijsko strategijo za izvajanje revizij. Pomembno je, da revizijski organ v tem dokumentu ustrezno zajame preprečevanje in odkrivanje goljufij znotraj izvajalskih organov.

Leta 2014 je Komisija pripravila smernice o revizijski strategiji¹⁸. V oddelku 3 navedenih smernic o oceni tveganj se revizijskim organom svetuje, naj razvijejo sistem ocenjevanja tveganj, da se prednostno določi program dela v zvezi z revizijami sistemov. Priporoča se, da se splošna ocena tveganj izvede z uporabo tabele za oceno tveganj, ki vključuje tako dejavnike tveganja pri delovanju kot dejavnike tveganja pri kontroliranju.

V oddelku 4.2 navedenih smernic o revizijski strategiji je izvajanje učinkovitih in sorazmernih ukrepov za preprečevanje goljufij, ki ga podpira ocena tveganja goljufij, opredeljeno kot posebno tematsko področje, ki ga je treba zajeti.

2.1.1.2 Ocena sistemov upravljanja in nadzora

Člen 72(h), člen 122(2) in člen 125(4)(c) uredbe o skupnih določbah in tabela 1 Priloge IV k Delegirani uredbi Komisije (EU) št. 480/2014 se sklicujejo na ključno zahtevo 7, ki se nanaša na „učinkovito izvajanje sorazmernih ukrepov proti goljufijam“. Ta ključna zahteva je bila razdeljena na sedem ključnih meril, ki so navedena v Prilogi 2 k temu priročniku. Čeprav to ni izrecna zahteva v navedeni uredbi, bodo morali revizijski organi v programskem obdobju 2014–2020 prvič preskusiti ukrepe za preprečevanje goljufij pri ocenjevanju sistemov upravljanja in nadzora.

¹⁷ Informativno obvestilo COCOF 09/0003/00-EN, sprejeto 18. februarja 2009.

¹⁸ Smernice o revizijski strategiji – EGESIF XX-EN, odstavek 4.2.3.

Komisija je pripravila posodobljene smernice, ki določajo skupno metodologijo za ocenjevanje sistemov upravljanja in nadzora v državah članicah¹⁹. Revizijskim organom se zelo priporoča, naj za ocenjevanje sistemov upravljanja in nadzora v organih upravljanja in posredniških organih uporabijo metodologijo, opisano v teh smernicah.

Revizijski organi morajo upoštevati, da morajo organi upravljanja sprejeti proaktiven, strukturiran in usmerjen pristop k obvladovanju tveganja goljufij ter vzpostaviti učinkovite in sorazmerne ukrepe za preprečevanje goljufij, ki upoštevajo vsa ugotovljena tveganja.

V skladu s temi načeli smernice „Fraud Risk Assessment and Effective and Proportionate Anti-Fraud Measures“ (Ocena tveganja goljufij ter učinkoviti in sorazmerni ukrepi za preprečevanje goljufij), ki jih je pripravila Komisija, revizijskim organom zagotavljajo orodje za ocenjevanje ukrepov za preprečevanje goljufij, ki so jih vzpostavili organi upravljanja. To orodje vsebuje kontrolni obrazec, ki je v Prilogi 4 k navedenim smernicam.

Pri načrtovanju revizij sistemov bodo morali revizorji izvesti oceno tveganja v zvezi z okoljem, v katerem delujejo revidirani organi.

To pomeni, da morajo revizorji:

- razumeti dejavnosti revidiranega organa in okolje, v katerem jih izvaja;
- spremljati izvajanje priporočil iz predhodnih revizij;
- oceniti sistem notranjega kontroliranja revidiranega organa;
- ugotoviti in oceniti tveganja, vključno s tveganjem goljufij.

Podrobneje povedano: med ključna vprašanja o goljufijah spadajo (nepopoln seznam):

- Ali obstaja poseben proces ocenjevanja tveganja goljufij in kako pogosto se izvaja?
- Kakšen je splošen pristop k goljufijam? Ali se začne izvajati pri višjem vodstvu (npr. ton, ki ga pri obveščanju uporablja višje vodstvo)?
- Ali nacionalna zakonodaja določa posebno politiko o goljufijah, zlorabi ali poneverbi nepovratnih sredstev? Kakšne so posledice odkritja goljufij, zlorabe ali poneverbe nepovratnih sredstev? Ali zanje obstajajo kazni?
- Ali se postopek za izbor vložnikov/projektov izvaja objektivno?
- Ali se namenja posebna pozornost odkrivanju goljufij pri preverjanjih upravljanja?
- Ali revidirani organ ustrezno ocenjuje tveganja goljufij? Ali so vzpostavljeni ustrezni ukrepi za preprečevanje goljufij?
- Ali so kateri koli nadzorni ukrepi revidiranega organa dovzetni za razmere, ki večajo verjetnost goljufije (spodbude/pritisk, priložnost, odnosi/racionalizacija)²⁰? Ali so bili sprejeti ukrepi za zmanjševanje njihovega morebitnega učinka?

¹⁹ Smernice za države članice in pristojne organe o postopku imenovanja – EGESIF XXX-EN.

²⁰ Za primere glej Dodatek 1 k MSR 240 – Primeri dejavnikov tveganja prevare.

- Ali je sistem notranjega kontroliranja skladen s pravnimi zahtevami o ukrepih za preprečevanje goljufij? Ali so vzpostavljeni postopki za zmanjševanje možnosti goljufij (npr. ali obstajajo podrobni kontrolni obrazci, ali pri postopku odločanja sodeluje več ljudi, ali se uporablja „načelo štirih oči“ za preverjanja, ki se izvajajo, itd.).

Uporabni viri informacij so lahko (nepopoln seznam):

- sestanki z višjim vodstvom in uradniki za javna naročila v revidiranem organu;
- poslovniki revidiranega organa;
- pregled kontrolnega obrazca za preverjanje upravljanja, ki se uporablja, da se zagotovi ustrezna vključenost preprečevanja in odkrivanja goljufij;
- pregled shem nepovratnih sredstev operativnega programa, za katere ne veljajo odprti razpisi za zbiranje predlogov;
- informacije, ki jih revizorju predložijo organi pregona in regulativni organi o tveganih področjih, povezanih z delovanjem revidiranega organa (dobra praksa revizorjev bi bila sklenitev sporazumov s temi organi o izmenjavi znanja, informacij, rezultatov njihovih dejavnosti itd.);
- informacije iz postopka prijavljanja nepravilnosti;
- pregled možnih povezav med več operacijami in sodelujočimi organizacijami;
- informacije o orodjih za vrednotenje tveganj (npr. Arachne);
- podatkovna zbirka „sistem za upravljanje nepravilnosti“, v kateri so shranjena poročila o nepravilnostih, ki so jih za urad OLAF pripravile države članice.

V Romuniji so nacionalni revizijski organi in Oddelek za boj proti goljufijam (DLAF) podpisali sporazum o sodelovanju, ki vključuje:

- bilateralno posvetovanje o pripravi nove zakonodaje o goljufijah, ki vplivajo na glavno poslovanje revizijskih organov in Oddelka za boj proti goljufijam;
- organizacijo srečanj, konferenc in skupno usposabljanje;
- obveščanje Oddelka za boj proti goljufijam s strani revizijskih organov o primerih morebitnih goljufij;
- izmenjavo informacij o primerih goljufij za ocenjevanje tveganja goljufij;
- dostop revizijskih organov do podatkovne zbirke Oddelka za boj proti goljufijam (in zlasti sistema za upravljanje nepravilnosti) na pisno zahtevo;
- posredovanje seznama nadzorovanih organov revizijskim organom s strani Oddelka za boj proti goljufijam vsakih šest mesecev.

Pri izbiri vzorca kontrolnih preizkusov za pregled praktičnega delovanja sistema upravljanja in nadzora bi morali revizorji uporabljati metode naključnega vzorčenja (ali druge metode, določene v mednarodnih revizijskih standardih). Ne bi smeli skušati izbrati morebitnih primerov goljufij (npr. na podlagi informacij organov pregona in regulativnih organov). To bi lahko pomenilo napačno oceno delovanja sistema upravljanja in nadzora revidiranega organa, saj bi vzorec lahko popačila osredotočenost na primere goljufij. Vendar bi se te vrste primerov lahko izbrale za dopolnilni vzorec, da se posebej oceni proces obvladovanja goljufij.

Revizijski organi bi morali čim prej v programskem obdobju začeti izvajati svoje delo v zvezi z revizijami sistemov na ukrepih za preprečevanje goljufij in tako pogosto, kot je potrebno. Kot del svojega programa revizij sistemov bi morali sistematično pregledovati tudi izvajanje učinkovitih in sorazmernih ukrepov za preprečevanje goljufij na ravni posredniških organov²¹.

Primeri slabosti sistema, ki so lahko znak goljufije²²

- Pomanjkanje usposabljanj o prepoznavanju opozorilnih kazalnikov za osebje v organih upravljanja²³: lahko se spregledajo napačni, netočni ali nepopolni dokumenti (kot so računi, bančna jamstva, potrdila o opravljenem delu, davčna potrdila, računovodski izkazi, tehnični dokumenti itd.).
- Pomanjkanje posebnih preverjanj, ali ima oseba, ki sodeluje pri pripravi razpisnih pogojev za razpis, osebni ali gospodarski interes pri razpisu (na primer v situaciji, ko ponudnik, ki se mu pozneje odda naročilo, sam pripravi razpisne pogoje in jih predloži javnim naročnikom le zato, da dokaže, da je bila razpisna dokumentacija uradno objavljena).
- Pomanjkanje posebnih preverjanj, ali ima oseba, ki sodeluje pri postopku odločanja, osebni ali gospodarski interes pri sprejetju potrebne odločitve (na primer v situaciji, ko so uslužbenci organa upravljanja namerno nepošteno naklonjeni določenemu upravičencu, s čimer kršijo veljavne predpise in postopke ter omogočijo upravičencu, da prejme nepovratna finančna sredstva, do katerih ni upravičen, saj ne izpolnjuje pravnih meril za dodelitev finančnih sredstev).
- Premajhna uporaba orodij za vrednotenje tveganj (npr. Arachne).

Če pri izvajanju revizije sistema revizor ugotovi pomanjkljivosti ali jasno pomanjkanje nadzornih ukrepov, bi moral o teh težavah poročati in pripraviti ustrezna priporočila za izboljšanje sistema upravljanja in nadzora ter preprečevanje goljufij. Rezultati revizij sistema bi se morali upoštevati tudi pri načrtovanju revizij operacij.

²¹ Glej oddelek 5.2 smernic „Fraud Risk Assessment and Effective and Proportionate Anti-Fraud Measures“ (Ocena tveganja goljufij ter učinkoviti in sorazmerni ukrepi za preprečevanje goljufij) – EGESIF 14-0021-00 z dne 16. junija 2014.

²² Dodatni primeri so opisani v Prilogi 2 k smernicam „Fraud Risk Assessment and Effective and Proportionate Anti-Fraud Measures“ (Ocena tveganja goljufij ter učinkoviti in sorazmerni ukrepi za preprečevanje goljufij) – EGESIF 14-0021-00 z dne 16. junija 2014.

²³ Opozorilni kazalnik je kazalnik morebitne goljufije, korupcije itd. Je znak, da nekaj ni tako, kot bi moralo biti, in je to morda treba dodatno preiskati.

2.1.2 Svetovalna vloga

V skladu z MSR 240 morajo revizorji upoštevati pomanjkljivosti in vrzeli v sistemu notranjega kontroliranja revidiranega organa ter o njih obvestiti pristojne za vodenje teh subjektov. Revizorji lahko zaradi svojih izkušenj in poznavanja okolja določijo korektivne ukrepe in rešitve za odpravo kakršnih koli pomanjkljivosti. Prav tako lahko izkoristijo širše izkušnje, da prepoznajo nova spoznanja in vse nove „opozorilne kazalnike“. Tako si lahko revizorji in osebje organov upravljanja in organov za potrjevanje delijo znanje o prepoznavanju primerov morebitnih goljufij (glej poglavje 4 tega dokumenta o usposabljanju).

Na podlagi teh „novih spoznanj“ lahko revizorji svetujejo in učinkovito prispevajo k boju proti goljufijam pri pripravi nove zakonodaje.

Na Nizozemskem je revizijski organ del vladne Osrednje revizijske službe Ministrstva za finance. Služba svetuje pri pripravi nacionalne zakonodaje. Osredotoča se na preprečevanje zlorabe in poneverbe nepovratnih sredstev, in sicer tako, da na podlagi svojega znanja in praktičnih izkušenj preveri, ali se predpisi, predvideni v osnutku zakonodaje, lahko uporabljajo in revidirajo v praksi.

2.2 Revizije sistemov in odkrivanje goljufij

2.2.1 Revizijska vloga

Oddelek 4 MSR 240 o revizorjevih nalogah, povezanih z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov, določa, da imajo glavno odgovornost za preprečevanje in odkrivanje goljufij pristojni za vodenje organizacije in poslovodstvo.

Če pa revizijski organ ugotovi sum goljufije med izvajanjem revizije sistema, se mora takoj odzvati, da zaščiti proračun EU in nacionalni proračun. Že vzpostavljen in znan postopek lahko revizorjem olajša postopek sprejemanja odločitev, ko se soočajo s primerom morebitne goljufije.

Na Irskem je revizijski organ ESRR pripravil načrt za odzivanje na goljufije, ki ga revizorji uporabijo, ko pri reviziji sistema ali operacij obstaja sum goljufije. Cilj je zagotoviti „**pravočasno in učinkovito ukrepanje**“. V dokumentu je opisan postopek, ki ga je treba upoštevati, če se odkrije primer morebitne goljufije, da se zagotovi, da revizijski organ pravilno obvesti ustrezne organe o tem primeru in da roki za letno poročanje niso ogroženi zaradi morebitne preiskave. Izvod tega načrta je v Prilogi 4 k temu priročniku.

Pravilno izvajanje obstoječih ukrepov ter mehanizmov notranjega kontroliranja in nadzora bi moralo zmanjšati možnost goljufij, vendar jih ne prepreči. Pogoste in skrbno izbrane revizije občutljivih področij so uporaben instrument za revizorje. Lahko pomagajo

ugotoviti sistemske slabosti pri ukrepih za preprečevanje goljufij in odkriti primere morebitnih goljufij. Tematske revizije so torej uporabno orodje.

V skladu z MSR 240 morajo revizorji na podlagi ocene tveganj oblikovati revizijske postopke, s katerimi lahko pridobijo razumno zagotovilo, da se odkrije vsaka pomembna škoda, ki je posledica goljufije.

Pri vsaki reviziji obstaja tveganje, da kljub pravilnemu načrtovanju in izvajanju revizije pomembne pomanjkljivosti v sistemu notranjega kontroliranja ne bodo odkrite. Revizorji morajo ravnati v skladu s strokovno pozornostjo in natančno analitično presojo, saj se pri goljufijah sprejmejo ukrepi za njihovo prikritje, kot so skrivni dogovori med več osebami, ponarejanje dokumentov ter prikrivanje ali skrivanje dokumentov, podatkov ali informacij.

Poklicna nezaupljivost je bistvena. Revizijski dokazi morajo biti kritično ocenjeni. Revizorji bi morali biti pozorni na primer na:

- revizijske dokaze, ki so v nasprotju z drugimi pridobljenimi revizijskimi dokazi;
- informacije, zaradi katerih je vprašljiva zanesljivost dokumentov in odgovorov na poizvedbe, ki naj bi se uporabili kot revizijski dokazi, in
- razmere, ki lahko kažejo na možno prevaro²⁴.

Če revizor na podlagi svoje strokovne presoje²⁵ meni, da obstajajo znaki morebitnih goljufij, mora nadaljevati preiskavo. Lahko se odloči izvesti dodatne preizkuse in preverjanja ter razširiti revidirani segment.

Revizor lahko ugotovi, da morebitne goljufije vplivajo na celoten sistem ali le na njegov del, ali pa da obstaja en ali več posameznih primerov morebitnih goljufij. V vseh primerih se mora odzvati hitro in obvestiti pristojne organe, pri čemer mora upoštevati vse okoliščine primerov. Revizor mora na podlagi odkritih dokazov natančno in podrobno analizirati položaj, strukturirati dokaze, na katerih temelji ugotovitev, in se odločiti, kateri organ bo obvestil.

Na prvi stopnji je verjetno najbolje obvestiti pristojne za vodenje revidiranega subjekta, če revizor meni, da niso vpleteni v primere. Pri upravičencih so za upravljanje sofinanciranja odgovorni organi upravljanja ali posredniški organi. Drugače mora revizor o primerih obvestiti neposredno sodne organe, pri tem pa ne sme posegati v nobeno nacionalno zakonodajo o zaupnosti informacij, pridobljenih med revizijo.

Revizorji morajo obvestiti tudi pristojne nacionalne organe, ki morajo obvestiti Komisijo (urad OLAF) o nepravilnostih in primerih suma goljufije v skladu z veljavnimi sektorskimi predpisi o poročanju nepravilnosti²⁶.

²⁴ MSR 200, točka A.18.

²⁵ Pojem „strokovna presoja“ je opredeljen v MSR 200: „uporaba ustreznih usposobljenosti, znanja in izkušenj v kontekstu, ki ga opredeljujejo revizijski, računovodski in etični standardi pri sprejemanju premišljenih odločitev o nadaljnjih postopkih, primernih glede na okoliščine revizijskega posla.“

²⁶ Npr. za programsko obdobje 2007–2013 oddelek 4 (členi od 27 do 36) Uredbe Komisije (ES) št. 1828/2006 z dne 8. decembra 2006 o pravilih za izvajanje Uredbe Sveta (ES) št. 1083/2006 o splošnih določbah o Evropskem skladu za regionalni razvoj, Evropskem socialnem skladu in Kohezijskem skladu ter Uredbe (ES) št. 1080/2006

2.2.2 Svetovalna vloga

Če revizor ugotovi, da morebitne goljufije vplivajo na sam sistem upravljanja, mora o tem obvestiti pristojne za vodenje, razen če so te osebe morda vpletene v morebitne goljufije. V skladu s členom 127(5)(b) uredbe o skupnih določbah mora dati mnenje o predlaganih in korektivnih ukrepih, če so potrebni. Pri tem je lahko sodelovanje revizorjev zelo pomembno, njihova mnenja pa lahko po potrebi koristijo zlasti pristojnim za vodenje pri prilagajanju ali popravljanju že vzpostavljenih ukrepov.

Kot je omenjeno v oddelku 2.1.2, lahko revizorji uporabijo izjave, podane pri izvajanju revizij, za pridobivanje znanja o področju in prepoznavanje ključnih elementov, ki jim bodo omogočili boljše razumevanje pogojev za goljufije in metod za njihovo učinkovito preprečevanje. Revizorji se lahko sklicujejo na dobre prakse, opredeljene med revizijami, pri katerih niso bile ugotovljene slabosti. Vsa ta „nova spoznanja“ lahko delijo z deležniki.

Revizorji lahko svetujejo v različnih merah. Lahko podpirajo organe upravljanja, posredniške organe in organe za potrjevanje pri pripravi:

- analize tveganja,
- opozorilnih kazalnikov,
- politik in ukrepov za preprečevanje goljufij,
- usposabljanja.

Vendar morajo pri zagotavljanju podpore ostati neodvisni. Revizorji ne bi smeli sodelovati pri postopku odločanja o nobenem dokumentu, ki ga bodo morali oceniti med revizijo.

Revizorji bi morali pridobljeno znanje deliti z revizorji in po potrebi o njem razpravljati s policijo, sodnimi organi in pravnimi službami. Za več informacij o tej temi glej poglavje 4 spodaj.

3. Kako revizije operacij pomagajo preprečiti in odkriti goljufije

Revizije operacij se izvajajo za pridobivanje razumnega zagotovila v zvezi z zakonitostjo in pravilnostjo odhodkov, prijavljenih Komisiji. Revizije morajo temeljiti na reprezentativnih vzorcih. Vzorčena enota je lahko operacija, projekt znotraj operacije ali zahtevki za plačilo upravičenca, ki je prijavljen Komisiji.

Zaradi narave revizij operacij je lahko prispevek revizorja k preprečevanju goljufij pri njihovem izvajanju precej omejen. Vendar lahko revizorji ugotovijo specifične slabosti, ki so posledica ponavljajočih se vzorcev goljufij. Revizorji lahko pripravijo priporočila za izboljšanje sistema na podlagi svojih ugotovitev iz revizij operacij. To spada k vlogi, ki jo ima revizor pri preprečevanju goljufij.

Revizorji lahko tudi odkrijejo posamezne primere goljufij. To spada k vlogi, ki jo ima revizor pri odkrivanju goljufij.

3.1 Revizije operacij in preprečevanje goljufij

Delegirana uredba Komisije št. 480/2014 pojasnjuje, kako bi bilo treba izvajati revizije operacij. Zlati člen 27(5) določa, da morajo revizijski organi razširiti svoje revizije, kadar se ugotovljene težave zdijo sistematične in tako pomenijo tveganje za druge operacije v okviru operativnega programa. Dopolnjuje ga člen 28(12), ki določa: „Kadar se ugotovijo nepravilnosti ali tveganje nepravilnosti, revizijski organ na podlagi strokovne presoje odloči, ali je treba revidirati dopolnilni vzorec dodatnih operacij ali delov operacij, ki niso bili revidirani v naključnem vzorcu, da se upoštevajo ugotovljeni posebni dejavniki tveganja.“

Zato je lahko možnost revidiranja dopolnilnega vzorca orodje, s katerim lahko revizijski organ dejavno prispeva k preprečevanju goljufij, če obstaja sum goljufive dejavnosti.

3.1.1 Revizijska vloga

Pri izvajanju revizije operacij revizorji tudi:

- opredelijo in ocenijo vsa notranja in zunanja tveganja in nevarnosti, ki bi lahko negativno vplivali na upravičenost odhodkov ali povzročili nepravilnost ali goljufije;
- pregledajo okoliščine in ozadje revidiranega organa, pri čemer se osredotočijo na področja z večjimi tveganji goljufije, vključno z informacijami o deležnikih in dobaviteljih, ter uporabijo orodja za analizo tveganja (npr. Arachne) ali podobna orodja IT;
- ugotovijo potencialno goljufivo vedenje in

- po potrebi izmenjujejo informacije z organi pregona (npr. policijskimi oddelki, organi kazenskega pregona, uradom OLAF itd.) v skladu s predpisi EU ter mednarodnimi in nacionalnimi predpisi.

To revizorjem pomaga pri določanju morebitnih področij tveganja, na katera se lahko osredotočijo pri izvajanju revizij. Pri ugotavljanju nepravilnosti morajo revizorji uporabiti vso podporno dokumentacijo, na podlagi katere lahko sprejmejo sklep o morebitnem obstoju goljufij. Po potrebi morajo revizorji zagotoviti dodaten pregled, vključno z dodatnimi revizijami, da ugotovijo obsežnost problema, in podati priporočila o potrebnih korektivnih ukrepih. Revizorji bi se morali osredotočiti na sedanost, in sicer na neposredno in takojšno obravnavo odkritih nepravilnosti. Revizorji bi morali tudi čim bolj upoštevati prihodnost in določiti, katere preventivne ukrepe bi bilo mogoče predlagati in izvajati za preprečevanje nepravilnosti v prihodnosti.

Revizorji lahko sprejmejo zaključke v zvezi s preprečevanjem goljufij tudi v primerih, ko niso bile odkrite morebitne goljufije. To lahko storijo, če so bila pri reviziji operacij, ki je temeljila na vzorcu, na nekaterih področjih ugotovljena tveganja ali slabosti.

3.1.2 Svetovalna vloga

Svetovalna vloga revizorjev dopolnjuje njihovo revizijsko vlogo. Če revizorji pri izvajanju svojih revizij operacij ugotovijo, da obstajajo dobre prakse za preprečevanje goljufij, bi morali premisliti o tem, da jih zberejo in jih delijo z ustreznimi deležniki. Osebe, ki pri vsakodnevem delu izvajajo dobre prakse, pogosto ne vidijo, kako kakovostno je njihovo delo, in jih zato ne delijo z drugimi. Revizorji bi lahko imeli ključno vlogo na tem področju. Ker izvajajo številne revizije, imajo dober pregled nad dobrimi praksami, zato bi morali pomagati pri njihovem odkrivanju in širjenju.

Poleg tega morajo revizorji priporočiti korektivne ukrepe, če odkrijejo težave. Deležnikom bi zbirka goljufivih praks, odkritih v državi ali določenih skladih, regijah in podjetjih, in možnih korektivnih ukrepov ali ukrepov za izvajanje zelo koristila. S tako zbirko bi se pomagalo širiti skupno znanje na podlagi prejšnjih revizij, tudi med preiskovalnimi organi in organizacijami, ki sodelujejo v sodnem procesu.

V Litvi so Nacionalni revizijski organ, Posebni preiskovalni organ (ki obravnava primere korupcije) in Preiskovalni organ za finančno kriminaliteto (ki obravnava primere goljufij) podpisali sporazume o sodelovanju. Na srečanjih razpravljajo o temah, ki so v njihovem skupnem interesu, in si izmenjujejo informacije.

Revizorji bi morali vedno uporabiti svoje izkušnje za ozaveščanje o goljufijah.

3.2 Revizije operacij in odkrivanje goljufij

Revizija operacij se izvaja s preizkušanjem in preverjanjem operacij zlasti na dveh ravneh, in sicer na ravni upravičenca in ravni organa upravljanja/posredniškega organa. Pri teh vrstah revizij revizorji običajno odkrijejo morebitne goljufije. Kljub temu revizorji izvajajo upravne postopke in ne kazenskih. Njihov mandat in pooblastila so tako precej omejeni pri odkrivanju določenih okoliščin, v katerih obstaja sum goljufive dejavnosti. Poleg tega se glavni cilji kazenskih in revizijskih postopkov razlikujejo. Revizija operacij je upravne narave, njen cilj pa je oceniti zakonitost in pravilnost izvajanja projekta, medtem ko je cilj kazenskega postopka odkriti in/ali preiskati operacije, da se zagotovijo dokazi o nameri goljufije.

To pomeni, da je treba sumljive primere z opozorilnimi kazalniki takoj (se pravi čim prej) pojasniti z navzkrižnim preverjanjem razpoložljivih informacij in izvajanjem nadaljnjih preverjanj. Revizorji se na podlagi svoje strokovne presoje odločijo, katere ukrepe bi bilo treba sprejeti. Zato morajo oceniti vse okoliščine primera. Zlasti morajo biti pozorni na okoliščine, povezane z namenom, saj se preproste nepravilnosti in primeri suma goljufij razlikujejo v tem, da so nepravilnosti nenamerne, goljufije pa namerne.

3.2.1 Revizijska vloga

Pri načrtovanju revizij se bodo revizorji morda morali odločiti za ciljno usmerjene revizije operacij na podlagi tveganja goljufij, da se izboljša odkrivanje goljufij.

V Združenem kraljestvu je Oddelek za delo in pokojnine vzpostavil sistem IT za avtomatizacijo vmesnika med oddelkom in njegovimi pogodbenimi izvajalci. To je omogočilo avtomatska preverjanja prek vmesnika, potrjevanje zahtevkov pogodbenih izvajalcev pred plačilom in dodatne ciljno usmerjene kontrole, zato pomaga prestreči in preprečiti morebitne nepravilne ali goljufive zahteve.

Vse informacije, ki se zberejo, ko se zaključijo preiskave notranjih preiskovalnih organov Oddelka za delo in pokojnine se analizirajo. Te se potem uporabijo pri ustvarjanju ciljno usmerjenih revizijskih kontrol. Ciljno usmerjene revizijske kontrole se redno pregledujejo in posodablajo, pri čemer se upoštevajo vsa nova področja tveganja in način delovanja, ki je bil ugotovljen med preiskavami.

Ciljno usmerjene kontrole in ciljne revizijske sledi se lahko nato dopolnijo z zunanjimi podatki, da se dodatno izboljšata preprečevanje in odkrivanje goljufij.

Ta avtomatiziran ciljno usmerjen pristop je nadomestil naključno ročno preverjanje in zelo povišal stopnjo odkrivanja goljufij. Pri revizijah naključnih vzorcev se goljufive dejavnosti le redko odkrijejo.

3.2.1.1 Priprava revizije

Priprava vsake revizije operacij je zelo pomemben postopek. Lahko vključuje naslednje korake:

- posvetovanje z revizorji, ki so delali na istem področju;

- iskanje kakršnih koli kršitev obstoječih kontrol in uporabo razpoložljivih orodij za podatkovno rudarjenje;
- izvajanje zunanjih preverjanj z uporabo spleta, vladnih oddelkov in drugih razpoložljivih virov podatkov (npr. Arachne ali podobnih orodij IT);
- kontaktiranje skupin in organizacij, ki so vključene v upravljanje ali spremljanje naročila;
- zbiranje razpoložljivih poročil, pripomb in mnenj teh skupin in organizacij;
- povezovanje s skupinami, odgovornimi za vse vidike preiskovanja pogodbe in goljufij;
- razvijanje in osvežitev znanja o trendih goljufij, rezultatih preiskav in/ali vseh novih uvedenih kontrolah ter vseh dokazih o kazalnikih goljufij;
- preverjanje odnosa z drugimi operacijami.

Če imajo revizorji velike pomisleke, lahko razmislijo o nenapovedanih revizijskih obiskih ali obiskih s kratkim rokom najave, kar je odvisno od nacionalne zakonodaje in predrevizijskih preverjanj. Prav tako se lahko pred najavo revizije o svojih načrtih posvetujejo s preiskovalcem.

Pripravljalna faza pomaga izboljšati kakovost revizij, saj pomaga revizorjem, ki pogosto delajo pod velikimi časovnimi omejitvami, da bolje osredotočijo svoje iskanje in namenijo pozornost ključnim področjem in/ali področjem s posebnim tveganjem. Nacionalni revizijski organi lahko tudi usmerjajo revizorje in jih tako podpirajo pri delu.

Primeri področij, ki jim revizor namenja posebno pozornost, na Irskem:

- izvajanje revizij med fizičnimi operacijami na kraju samem, da se preveri, ali so bila sredstva poneverjena;
- podrobna proučitev operacije, ko ustvari prihodek, zlasti če je prihodek na podlagi plačil;
- pozorno iskanje kakršnih koli znakov nedovoljenega dogovarjanja ali navzkrižja interesov pri dodeljevanju pogodb o izvedbi javnih naročil;
- iskanje favoriziranja ali navzkrižja interesov pri ocenjevanju ponudnikov;
- pozorno iskanje nepravilnih zahtevkov, povezanih z delovno silo, pri projektih ali ponarejenih dokumentov na splošno;
- izvajanje navzkrižnih preverjanj o morebitnem dvojnem financiranju EU.

3.2.1.2 Orodja

Komisija (vključno z uradom OLAF) in države članice so pripravile naslednje dokumente, ki so lahko koristni pri vsakodnevnem revizijskem delu:

- COCOF 09/0003/00 z dne 18. februarja 2009 – Informativno obvestilo o kazalnikih goljufije za ESRR, ESS in KS,
- zbirka anonimiziranih primerov – strukturni ukrepi,
- praktični vodnik za ugotavljanje navzkrižij interesov v postopkih za oddajo javnih naročil,
- praktični vodnik za odkrivanje ponarejenih dokumentov.

Ti dokumenti opisujejo opozorilne kazalnike, vzorce goljufij in ukrepe za preprečevanje goljufij, ki so lahko koristni pri izvajanju revizij operacij.

Na Slovaškem so nacionalni organi pripravili kontrolne sezname za revizorje, ki jim pomagajo pri sprejemanju odločitev.

Pri pripravi in izvajanju revizij operacij so lahko prav tako zelo koristna orodja IT. Glede na nacionalne pravne omejitve, povezane z varstvom podatkov, se lahko na tej stopnji uporabi analitika podatkov za dopolnitev postopka ocenjevanja tveganja, navzkrižno preverjanje podatkov z drugimi organizacijami javnega ali zasebnega sektorja in odkrivanje morebitnih situacij z velikim tveganjem. Komisija nudi tudi posebno orodje za rudarjenje podatkov Arachne, ki se lahko uporablja za odkrivanje tveganjih operacij in projektov. To orodje za vrednotenje tveganj je lahko koristno tudi za revizijske organe.

Države članice so morda razvile tudi orodja IT, prilagojena njihovim posebnim potrebam, ali pa morda uporabljajo posebne podatkovne zbirke.

V Estoniji se uporabljajo različne podatkovne zbirke (npr. register strukturne pomoči, register javnih naročil, register e-poslovanja itd.) za zbiranje potrditvenih informacij med revizijami. Tako se lahko na primer v registru strukturne pomoči preveri, ali je bil račun dvojno financiran.

3.2.1.3 Postopek, ki ga je treba upoštevati v primeru suma goljufij

Revizorji morajo vedno ravnati v okviru parametrov zadevne zakonodaje ter mednarodno priznanih standardov in navodil. Morali bi upoštevati omejitve svojih pooblastil in obveznosti do revidiranega organa, zlasti v zvezi s pravicami organa. Revizor bi moral znati razlikovati med revizijo in preiskavo ter jasno prepoznati trenutek, ko je bil sum goljufije jasno potrjen. Na tej točki je treba primer prek pravih kanalov predati ustreznim nacionalnim organom v skladu z nacionalnimi predpisi in postopki. Prav tako bi bilo treba obvestiti Komisijo v skladu s sektorskimi predpisi o poročanju nepravilnosti.

Vloga revizorja pri odkrivanju primera morebitne goljufije je omejena na odkrivanje in evidentiranje sumljivih okoliščin na podlagi dejstev, ugotovljenih pri reviziji, vključno s preverjanji na kraju samem. V nekaterih državah članicah so za preiskovanje teh primerov odgovorne posebne skupine. Revizorji morajo o sumljivih okoliščinah obvestiti te skupine, saj ima njihovo osebje ustrezno strokovno znanje za preiskovanje goljufij. Ta faza je priložnost za izvajanje podrobnejših preverjanj ali dodatnih preverjanj na kraju samem ali za vključitev drugih organov, če je to potrebno. Ob zaključku procesa bi morali imeti revizorji dovolj informacij za sprejetje utemeljenega zaključka o tem, ali obstaja nepravilnost in katere korektivne finančne ukrepe bi bilo treba uporabiti, če obstaja. Prav tako bi morali imeti dovolj informacij, da se odločijo, ali bi bilo treba ta primer prijaviti sodnim organom in o tem obvestiti Komisijo prek sistema za upravljanje nepravilnosti.

Na Malti je za revizije in finančne upravne preiskave, povezane s sredstvi EU, odgovoren Oddelek za notranjo revizijo in preiskave, v okviru katerega ti vrsti postopkov izvajata

različni enoti. Če se odkrijejo morebitne goljufije, enota za revizijo posreduje ustrezne informacije enoti za finančne preiskave, ki opravi dodatna preverjanja in poizvedbe.

Ko enota za finančne preiskave opravi svoja preverjanja, izda poročilo o finančni preiskavi, ki ga pošlje stalnemu sekretarju ministrstva, če so na podlagi rezultatov finančne preiskave potrebni upravni ukrepi, in državnemu pravobranilstvu, če rezultati finančne preiskave kažejo, da je bilo storjeno kaznivo dejanje. Državno pravobranilstvo nato oceni poročilo. Če se državni pravobranilec strinja z ugotovitvami poročila, poročilo o finančni preiskavi posreduje malteški policiji, ki začne kazensko preiskavo.

V Združenem kraljestvu ima Oddelek za delo in pokojnine enoto za notranjo revizijo in preiskave. Sestavljata jo dve ločeni skupini, in sicer skupina za notranjo revizijo in skupina za notranje preiskave, ki med seboj sodelujeta.

- Skupina za notranjo revizijo je odgovorna za dajanje zagotovila Oddelku za delo in pokojnine in Komisiji, da sistemi upravljanja in nadzora za operativni program ESS učinkovito delujejo.
- Skupina za notranje preiskave je odgovorna za preiskovanje primerov resnih notranjih goljufij in goljufij pogodbenih izvajalcev ter zlorab v zvezi z osebjem in pogodbami na vseh področjih Oddelka za delo in pokojnine.

Revizorji morajo biti zelo previdni in zagotoviti, da dejstva v zvezi s primerom goljufije predstavijo nepristransko. Poročilo ne sme vsebovati mnenj. Vsebovati mora le ustrezna dejstva, ki so lahko podprta z dokazi.

3.2.2 Svetovalna vloga

Z revizijami operacij revizorji pridobijo veliko znanja in strokovnega znanja o okolju, razmerah in situacijah, v katerih se lahko pojavijo goljufije. Zelo pomembno je, da to znanje delijo. V ta namen lahko ukrepajo na različnih ravneh.

- a. Revizorji lahko opozorijo zakonodajalce, če se primeri goljufij redno pojavljajo zaradi vrzeli v zakonodaji.
- b. Revizorji lahko svetujejo pri pripravi ali dopolnitvi priročnikov, smernic in dokumentov, ki jih lahko uporabljajo deležniki, vključno z organi upravljanja, organi za potrjevanje, revizijskimi organi, preiskovalnimi enotami ter policijskimi in sodnimi organi.
- c. Revizorji lahko pomagajo pri pripravi ustrezne politike usposabljanja in zadevnih modulov usposabljanja (glej poglavje 4).

Komisija je tako na primer objavila več dokumentov, ki zagotavljajo podporo za odkrivanje goljufij in so navedeni v odstavku 3.2.1.2 tega dokumenta. Ti dokumenti vsebujejo splošne smernice in priporočila ter navajajo primere dobre prakse držav članic in Komisije. Lahko se prilagodijo, da bi bolje ustrezali nacionalnim okvirom in postopkom. Revizorji lahko zagotovijo dragocen vložek pri tem procesu prilagajanja, saj imajo izkušnje na področju. Vsebina teh nacionalnih dokumentov bi se lahko nato razširila med osebje, ki sodeluje pri odkrivanju goljufij.

Na splošno bi bilo treba pri pripravi postopkovnih smernic, načrtovanju revizijskih dejavnosti ali usposabljanju revizijskega osebja upoštevati izkušnje iz revizij.

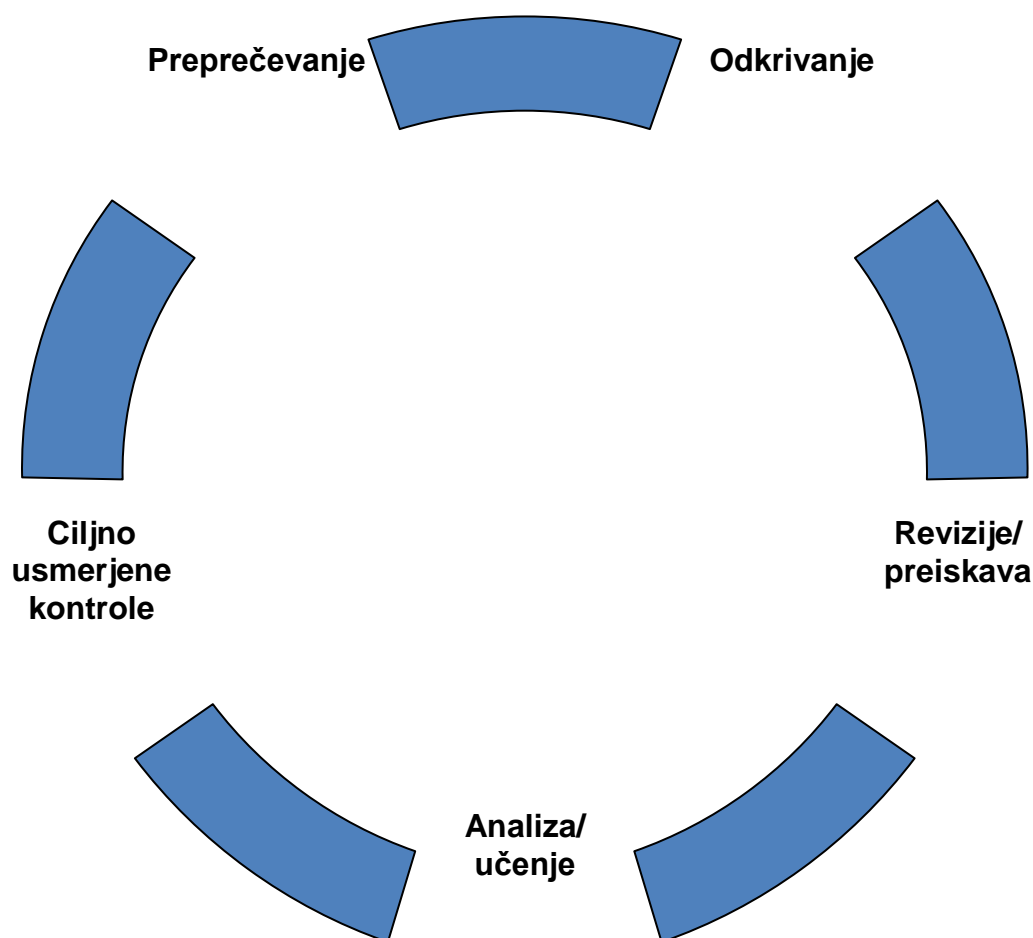
Vsem deležnikom bi zelo koristila zbirka goljufivih praks, ki so jih odkrili nacionalni revizijski organi. Učinkovito odkrivanje goljufij bi bilo lažje, če bi se pojasnilo, kako se obdelujejo informacije, povezane s preiskovanimi primeri. Faze obdelave informacij bi lahko vključevale obdelavo začetnih informacij, ugotavljanje opozorilnih kazalnikov, odkrivanje morebitnega goljufivega ravnanja, ukrepe, ki so jih sprejeli revizorji/preiskovalci, rezultate primera in vse uvedene sankcije. Deljenje teh informacij bi lahko tudi pomagalo izboljšati doslednost strokovnih odločitev, ki jih revizorji sprejemajo pri vsakodnevem delu.

Učinkovitost sistema bi se lahko povečala tako, da bi se vzpostavile strukturirane platforme za izmenjavo idej, informacij, izkušenj in znanja med vsemi deležniki. Ta redna strokovna srečanja bi bila priložnost za obdelavo in deljenje revizijskih izkušenj.

4. Posebno usposabljanje za preprečevanje in odkrivanje goljufij

Usposabljanje je ključno, saj revizorjem omogoča, da razvijejo svoje sposobnosti preprečevanja in odkrivanja goljufij. Zato je treba temu vprašanju nameniti posebno pozornost. Usposabljanje bi moralo biti v celoti prilagojeno tako, da izpolnjuje resnične potrebe revizorjev ter upošteva njihove obveznosti in omejitve.

Usposabljanje bi se moralo šteti za del naslednjega procesa:



To je krožni proces, pri katerem se spoznanja iz analize revizij/preiskav uporabijo za oblikovanje ciljno usmerjenih kontrol in ciljno usmerjenih revizijskih kontrol, ki pomagajo pri preprečevanju in odkrivanju.

Revizorji morajo biti v celoti seznanjeni s svojo odgovornostjo pri preprečevanju in odkrivanju goljufij. Morali bi opraviti začetno usposabljanje za ozaveščanje o goljufijah, ki bi mu sledilo redno usposabljanje za osvežitev znanja. Začetno usposabljanje bi lahko potekalo v obliki predstavitve, ki bi jo pripravila skupina ali organ za preiskovanje goljufij ali izkušeni revizorji, ali prek e-učenja, kjer je to mogoče. Tako bi se zagotovila izmenjava izkušenj med deležniki ter zlasti med izkušenimi revizorji, preiskovalci in

novim osebjem. Z rednim usposabljanjem za osvežitev znanja se bo zagotovilo, da osebje posodobi svoje znanje in da se poudari pomen ozaveščenosti, pri čemer se bo upoštevalo dejstvo, da se goljufije stalno spreminjajo.

4.1 Uvodno usposabljanje za nove revizorje

Uvodno usposabljanje za novo osebje revizijskega organa bi se moralo osredotočati na osnovno usposabljanje za ozaveščanje o goljufijah in zajemati:

- opredelitve goljufij;
- goljufije v mednarodnih revizijskih standardih, vključno s posebnostmi, povezanimi z revizijo v javnem sektorju;
- predpise in smernice EU o goljufijah;
- vlogo urada OLAF in
- primere goljufij pri projektih, ki jih sofinancira EU.

Zlasti bi se moralo usposabljanje osredotočati na naslednja področja:

- okvir EU in nacionalni okvir za boj proti goljufijam, vključno s konceptom goljufije, deležniki na ravni EU in nacionalni ravni, pooblastili vsakega akterja ter zlasti obsegom in omejitvijo pooblastil revizorja, razliko med pooblastili revizorja in pooblastili preiskovalcev ter obveznostmi revizorjev glede poročanja o goljufijah;
- splošno znanje o ciklu preprečevanja goljufij in vprašanja v zvezi z goljufijami, vključno s štirimi glavnimi fazami cikla preprečevanja goljufij (preprečevanje, odkrivanje, preiskovanje/pregon, izterjava/sankcije), vlogo vsakega deležnika ter vplivi, učinki in posledicami goljufij.

4.2 Redno usposabljanje

Da bi bili revizorji stalno pozorni na vprašanja goljufij, je potrebno redno usposabljanje. Poleg tega se vzorci goljufij neprestano spreminjajo, zato je pomembno, da revizorji prejmejo posodobljene informacije.

Če se pravni okvir zelo spremeni, je treba organizirati tudi posebno usposabljanje za obstoječe revizorje. Zaradi uvedbe novega pravnega okvira za obdobje 2014–2020 morajo nacionalni organi organizirati posebno usposabljanje o tem novem zakonodajnem in postopkovnem okviru. Zlasti zaradi novih obveznosti revizorjev, ki morajo obravnavati in oceniti ukrepe za preprečevanje goljufij, ki so jih vzpostavili organi upravljanja na podlagi ocene tveganja goljufij, morajo revizorji razširiti in poglobiti svoje spretnosti in strokovno znanje na področju goljufij.

Revizijski organi bi lahko zaprosili za podporo Komisijo, ki namerava po potrebi zagotavljati ciljno usmerjeno podporo državam članicam pri izvajanju člena 125(4)(c) uredbe o skupnih določbah in smernic „Fraud Risk Assessment and Effective and

Proportionate Anti-Fraud Measures" (Ocena tveganja goljufij ter učinkoviti in sorazmerni ukrepi za preprečevanje goljufij)²⁷.

Za osebje, ki dela na področju javnih naročil, tehničnega in gospodarskega razvoja, izobraževanja itd., bi se morala organizirati ločena sistematična usposabljanja.

Zato je treba organizirati redna usposabljanja za osvežitev znanja. Organizirati bi bilo treba tudi posebna usposabljanja, ki se podrobneje osredotočajo na nekatera glavna vprašanja.

V Estoniji so se revizorji revizijskega organa Ministrstva za finance udeležili več posebnih usposabljanj, povezanih z odkrivanjem in preprečevanjem goljufij, med drugim tudi o:

- organizacijskih tveganjih in tveganjih zunanjih goljufij,
- ocenjevanju celovitosti podatkov,
- tehnikah opravljanja razgovora in zasliševanja,
- ocenjevanju tveganja korupcije,
- opozorilnih kazalnikov in
- študijah primerov.

Ustrezna pozornost in posodabljanje znanja se lahko zagotovita tudi s seminarji in konferencami, ki združujejo deležnike različnih organizacij.

Na Madžarskem Služba za usklajevanje boja proti goljufijam redno organizira strokovne dogodke za osebje, ki sodeluje pri obvladovanju nepravilnosti pri strukturnih ukrepih. Te delavnice in konference potekajo zato, da se lažje uvede dobra praksa, izmenjajo izkušnje in predstavijo vse spremembe pravnega okolja. Predstavniki sodnih preiskovalnih organov in organizacij za upravno revizijo z Madžarske in iz drugih držav članic so povabljeni k pripravi predstavitev, ki so primerne glede na teme konferenc.

Usposabljanje v Litvi

Usposabljanje revizorjev v Litvi se osredotoča na izboljšanje poklicne nezaupljivosti, med drugim tudi na:

- izboljšanje splošnega znanja (MSR, MSVRI itd.),
- ozaveščanje o korupciji in goljufijah ter
- javna naročila.

Usposabljanje bi se moralo osredotočati na naslednja področja:

- glavna področja tveganja, vključno s:
 - poslovnim sektorjem;
 - skladi;

²⁷ Glej povzetek smernic EGESIF-14-0021-00.

- geografskim območjem itd.;

Primeri zadev, ki jih je treba upoštevati pri izvajanju pogodb za podpiranje premostitvene pomoči za prikrajšane ljudi v okviru programa Evropskega socialnega sklada (ESS) (Oddelek za delo in pokojnine Združenega kraljestva):

- pogodba z visoko uspešnostjo;
- porasti uspešnosti;
- sheme spodbud/nagrada/dodatkov za zaposlene pri pogodbenem izvajalcu in svetovalce;
- spodbudnine za udeležence;
- veliko število pritožb in
- katera koli druga področja, ki so razlog za skrb in so opredeljena pri predrevizijskih preverjanjih/med posvetovanjem.

- opozorilni kazalniki ali kazalniki goljufij, ki omogočajo odkrivanje primerov morebitnih goljufij ali slabosti sistema (primeri opozorilnih kazalnikov so navedeni v Prilogi 4);
- orodja, ki se lahko uporabljajo za odkrivanje goljufij, vključno s podatkovnimi zbirkami, orodji za vrednotenje, kot je Arachne, ali podobnimi orodji IT;
- ravnanje in pravilni postopek, ki ga je treba upoštevati pri sumu goljufije;

Na Malti so bila revizorjem podana naslednja priporočila v zvezi ravnanjem:

- vaš odnos naj bo neogrožujoč, saj boste tako lažje prepričali revidirani organ, da vam predloži uporabne informacije;
- bodite pošteni pri svojih presojah in ne poskušajte prelisičiti oseb, da bi pridobili informacije;
- prilagodite se različnim osebnostim in okoliščinam ter komunicirajte v jeziku intervjuvanca;
- vaš pristop naj bo nepristranski in naj temelji na dejstvih, ki so pomembna v primeru suma goljufije, ne pa na mnenjih.

- sodelovanje z organi upravljanja, posredniškimi organi, organi za potrjevanje in organi pregona, vključno z izmenjavo informacij.

Lahko bi bilo koristno pripraviti sveženj dokumentov za usposabljanje, ki bi med drugim vseboval vzorce zahtevkov za plačilo in podporne dokumente po področjih subvencioniranih dejavnosti, pri katerih so bili opaženi opozorilni kazalniki. Tako bi novi revizorji med usposabljanji pridobili izkušnje, ki bi temeljile na preteklih revizijah operacij.

4.3 Pomoč pri usposabljanju drugih deležnikov

Revizorji z izkušnjami na področju preprečevanja in odkrivanja goljufij lahko sodelujejo tudi pri deljenju znanja z organi upravljanja in organi za potrjevanje ter drugimi deležniki, ki so vključeni v boj proti goljufijam v strukturnih in investicijskih skladih.

Zaključek

Glavno odgovornost za preprečevanje in odkrivanje goljufij imajo organi upravljanja²⁸, vendar je uspeh pri boju proti goljufijam odvisen od kombinacije prizadevanj organov upravljanja in organov potrjevanja, revizorjev in drugih organov. Vsak akter v verigi mora imeti svojo vlogo pri zaščiti finančnih interesov EU.

Revizorji imajo lahko pomembno vlogo pri preprečevanju in odkrivanju goljufij na več ravneh. Prav tako bodo v večini primerov imela pozitiven učinek na preprečevanje goljufij priporočila revizorjev za krepitev sistemov upravljanja in nadzora. Del nalog revizorja je posebno revidiranje izvajanja člena 125(4)(c) uredbe o skupnih določbah (ki določa, da morajo države članice uvesti učinkovite in sorazmerne ukrepe za preprečevanje goljufij). Poleg tega bi morali revizorji tudi opaziti vse sume goljufij in o njih obvestiti pristojne organe.

Ta priročnik temelji na izkušnjah držav članic, njegov cilj je podpirati izmenjavanje dobrih praks med revizorji iz vseh držav članic in ni izčrpen. Koristi lahko tudi organom upravljanja in organom za potrjevanje, da bi bolje razumeli, kako jih lahko revizorji podpirajo pri pripravi ukrepov, politik ali strategij za preprečevanje goljufij.

Potencialni ključni vložki revizorjev pri preprečevanju in odkrivanju goljufij, ko izvajajo revizije sistemov ali revizije operacij, povezane z evropskimi strukturnimi in investicijskimi skladi, so povzeti v tabeli v Prilogi 5.

²⁸ Glej člen 72(h) in člen 125(4)(c) uredbe o skupnih določbah.

Priloga 1 – Glavne pravne določbe EU za revizorje

Finančna uredba (Uredba (EU, Euratom) št. 966/2012 z dne 25. oktobra 2012)

Člen 59 – Deljeno upravljanje z državami članicami

[...]

2. Države članice pri opravljanju nalog, povezanih z izvrševanjem proračuna, sprejmejo vse potrebne ukrepe, vključno z zakonodajnimi, regulativnimi, upravnimi ukrepi, za zaščito finančnih interesov Unije, zlasti:

(a) zagotovijo, da se ukrepi, ki se financirajo iz proračuna, izvajajo pravilno in učinkovito ter v skladu s pravili za posamezni sektor, ki se uporabljajo, in v ta namen v skladu z odstavkom 3 imenujejo in nadzirajo organe, odgovorne za upravljanje in kontrolo sredstev Unije;

(b) preprečujejo, odkrivajo in odpravljajo nepravilnosti in **goljufije**.

Da bi zaščitile finančne interese Unije, države članice ob upoštevanju načela sorazmernosti ter v skladu s tem členom in zadevnimi pravili za posamezni sektor izvajajo predhodne in naknadne kontrole, ki po potrebi vključujejo preglede reprezentativnih in/ali na tveganju temelječih vzorcev transakcij na kraju samem. Poleg tega izterjajo tudi nepravilno plačane zneske in po potrebi v zvezi s tem začnejo pravni postopek.

[...]

5. Organi, imenovani v skladu z odstavkom 3, Komisiji do 15. februarja naslednjega proračunskega leta predložijo:

(a) **računovodske izkaze o odhodkih**, ki so nastali v zadevnem referenčnem obdobju, kakor je opredeljeno v pravilih za posamezni sektor, pri izvajanju njihovih nalog in so bili predloženi Komisiji za povračilo. Ti računovodski izkazi vključujejo predhodno financiranje in zneske, v zvezi s katerimi potekajo postopki za izterjavo ali so bili ti postopki že zaključeni. Priložena jim je **izjava o upravljanju**, ki potrjuje, da po mnenju oseb, ki jim je poverjeno upravljanje skladov:

(i) so te **informacije** ustrezno prikazane, celovite in točne,

(ii) so bili **izdatki** uporabljeni za predvideni namen, opredeljen v pravilih za posamezni sektor,

(iii) vzpostavljeni **kontrolni sistemi** zagotavljajo potrebna jamstva glede zakonitosti in pravilnosti z izkazi povezanih transakcij;

(b) **letni povzetek** končnih revizijskih poročil in izvedenih kontrol, vključno z analizo narave in razsežnosti napak ter pomanjkljivosti, ugotovljenih v sistemih, in sprejetimi ali načrtovanimi korektivnimi ukrepi.

Računovodskim izkazom iz točke (a) prvega pododstavka in povzetkom iz točke (b) prvega pododstavka je priloženo **mnenje neodvisnega revizijskega organa**, pripravljeno v skladu z **mednarodnimi revizijskimi standardi**. To mnenje ugotavlja,

ali **računovodski izkazi** prikazujejo **verodostojno in pošteno sliko**, ali so **izdatki**, za katere se od Komisije zahteva povračilo, **zakoniti in pravilni** ter ali vzpostavljeni **kontrolni sistemi delujejo pravilno**. Mnenje tudi navede, ali se je pri revizijskem delu pojavil dvom o trditvah v **izjavo o upravljanju** iz točke (a) prvega pododstavka.

Uredba o skupnih določbah (Uredba (EU) št. 1303/2013 z dne 17. decembra 2013

Člen 122 – Sistemi upravljanja in nadzora – Odgovornosti držav članic

[...]

2. Države članice preprečujejo, ugotavljajo in odpravljajo nepravilnosti²⁹ [...] [ter o njih] obvestijo Komisijo, ki jo tudi redno obveščajo o pomembnem napredku zadevnih upravnih in sodnih postopkov.

Člen 125 – Naloge organa upravljanja

4. Kar zadeva finančno poslovanje in nadzor nad operativnim programom, organ upravljanja:

[...]

(c) ob upoštevanju ugotovljenih tveganj uvede učinkovite in sorazmerne **ukrepe za preprečevanje goljufij**;

Člen 127 – Naloge revizijskega organa

1. Revizijski organ zagotovi, da se izvedejo revizije o pravilnem **delovanju sistema upravljanja in nadzora** za operativne programe in ustreznega vzorca operacij na podlagi **prijavljenih izdatkov**. Prijavljeni izdatki se revidirajo na podlagi reprezentativnega vzorca in kot splošno pravilo na podlagi statističnih metod vzorčenja.

[...]

3. Revizijski organ zagotovi, da se pri reviziji upoštevajo **mednarodno priznani računovodski standardi**.

[...]

5. Revizijski organ pripravi:

(a) **revizijsko mnenje** v skladu z drugim pododstavkom **člena 59(5) finančne uredbe**;

(b) **poročilo o nadzoru**, ki vključuje glavne ugotovitve revizij, izvedenih v skladu z odstavkom 1, vključno z ugotovljenimi pomanjkljivostmi v **sistemu upravljanja in nadzora**, ter predlagane in izvedene korektivne ukrepe.

²⁹ Delegirani in izvedbeni akti o poročanju nepravilnosti so v postopku priprave.

Kadar se za več operativnih programov uporablja skupni sistem upravljanja in nadzora, se informacije iz točke (b) prvega pododstavka lahko združijo v enem poročilu.

6. Komisija za zagotovitev enotnih pogojev izvajanja tega člena sprejme **izvedbene akte**, s katerimi določi vzorce revizijske strategije, revizijskega mnenja in poročila o nadzoru. Ti izvedbeni akti se sprejmejo v skladu s svetovalnim postopkom iz člena 150(2).

7. Na Komisijo se prenese pooblastilo za sprejemanje **delegiranih aktov** v skladu s členom 149, s katerimi se določijo področje uporabe in vsebina revizij operacij in računovodskih izkazov ter metodologija za izbiro vzorca operacije iz odstavka 1 tega člena.

8. Na Komisijo se prenese pooblastilo za sprejemanje **delegiranih aktov** v skladu s členom 149, s katerimi se določijo podrobna pravila o uporabi podatkov, zbranih med revizijami, ki jih izvedejo uradniki ali pooblaščen predstavniki Komisije.

Člen 148 – Sorazmerni nadzor operativnih programov

1. Operacije, pri katerih skupni upravičeni izdatki ne presegajo 200 000 EUR za ESRR in Kohezijskega sklada, 150 000 EUR za ESS ali 100 000 EUR za ESPR, niso predmet več kot ene revizije revizijskega organa ali Komisije pred predložitvijo obračunov, ki vsebujejo končne izdatke za končano operacijo. Druge operacije niso predmet več kot ene revizije revizijskega organa ali Komisije v obračunskem letu pred predložitvijo obračunov, ki vsebujejo končne izdatke za končano operacijo. Operacije niso predmet revizije Komisije ali revizijskega organa v nobenem letu, v katerem je revizijo že opravilo Evropsko računsko sodišče, pod pogojem, da lahko rezultate revizijskega dela za take operacije, ki ga opravi Evropsko računsko sodišče, za izpolnitev njunih nalog uporabi revizijski organ ali Komisija.

[...]

4. **Ne glede na odstavek 1** lahko revizijski organ in Komisija izvajata revizije operacije, če se pri oceni tveganja ali reviziji Evropskega računskega sodišča odkrije posebno tveganje nepravilnosti ali **goljufij**, v primeru dokazov o resnih pomanjkljivostih pri uspešnem delovanju sistema upravljanja in nadzora zadevnega operativnega programa ter med obdobjem iz člena 140(1). Komisija lahko, da oceni delo revizijskega organa, opravi revizijo revizijske sledi revizijskega organa ali se udeleži revizij revizijskega organa na kraju samem in, kadar je to v skladu z mednarodno sprejetimi revizijskimi standardi ter je nujno, da se prepriča o uspešnem delovanju revizijskega organa, izvede revizije operacij.

Priloga 2 – Seznam sedmih ocenjevalnih meril v okviru ključne zahteve št. 7: „Učinkovito izvajanje sorazmernih ukrepov proti goljufijam“

7.1 Izvajanje ocene tveganja goljufij

Pred začetkom izvajanja programa morajo organi upravljanja izvesti oceno učinka in verjetnosti tveganj goljufij za ključne procese pri izvajanju operativnih programov. Najbolje je, da to oceno tveganja goljufij izvedejo vsako leto ali vsake dve leti, odvisno od ravni tveganj. Rezultate ocene tveganja goljufij bi morale potrditi višje vodstvo organa upravljanja.

7.2 Ukrepi za preprečevanje goljufij morajo biti strukturirani ob upoštevanju štirih ključnih elementov cikla preprečevanja goljufij, in sicer preprečevanja, odkrivanja, odprave in pregona.

7.3 Ustrezni in sorazmerni preventivni ukrepi, prilagojeni posameznim situacijam

Ti ukrepi morajo biti vzpostavljeni za zmanjševanje preostalega tveganja goljufij na sprejemljivo raven. (Lahko vključujejo izjavo o poslanstvu, kodeks ravnanja, ton komunikacije višjega vodstva, dodeljevanje odgovornosti, usposabljanje in ozaveščanje, analitiko podatkov ter posodobljene informacije o opozorilnih znakih goljufij in kazalnikih goljufij).

7.4 Vzpostavljeni so ustrezni ukrepi za odkrivanje opozorilnih kazalnikov, ki se učinkovito izvajajo.

7.5 Po odkritju primera suma goljufije se vzpostavijo ustrezni ukrepi.

Ti ukrepi zagotavljajo jasne mehanizme za poročanje sumov goljufij in slabosti pri kontrolah ter zahtevajo ustrezno usklajevanje z revizijskim organom, pristojnimi preiskovalnimi organi v državi članici, Komisijo in uradom OLAF.

7.6 Ustrezni postopki za primerno spremljanje kakršnih koli morebitnih izterjav sredstev EU, ki so se porabila na goljufiv način

7.7 Ustrezni naknadni postopki za pregled vseh procesov, postopkov in kontrol, povezanih z morebitnimi ali dejanskimi goljufijami

Vzpostavljeni morajo biti naknadni postopki za pregled vseh procesov, postopkov ali kontrol, povezanih z morebitnimi ali dejanskimi goljufijami, ki bi morali biti podlaga za nadaljnje preglede ocene tveganja goljufij.

Priloga 3 – Primer načrta za odzivanje na goljufije, ki ga pripravi nacionalni organ

Spodaj je opisan vzorec načrta za odzivanje na goljufije, ki ga je pripravil revizijski organ ESRR na Irskem.

1. Uvod in opredelitev goljufij

1.1 Ta „načrt za odzivanje na goljufije“ je bil pripravljen kot postopkovni priročnik za osebje revizijskega organa ESRR, da se zagotovi pravočasno in učinkovito ukrepanje pri odkritju goljufij ali poskusa goljufij pri izvajanju naših predpisanih nalog, določenih v členu 62 Uredbe Sveta (ES) št. 1083/2006.

1.2 Revizijski organ ESRR kot enoto Oddelka za javnofinančne odhodke in reforme zavezuje politika ničelne tolerance do goljufij, ki jo izvaja oddelek.

1.3 Člen K.3 Pogodbe o Evropski uniji o zaščiti finančnih interesov Evropskih skupnosti opredeljuje pojem „goljufije“ glede odhodkov kot vsako namerno dejanje ali opustitev v zvezi z:

- *„uporabo ali predložitvijo lažnih, nepravilnih ali nepopolnih izjav ali dokumentov, katere posledica je poneverba ali neupravičeno zadržanje sredstev splošnega proračuna Evropskih skupnosti ali proračunov, ki jih upravljajo Evropske skupnosti ali se upravljajo v njihovem imenu,*
- *nerazkritjem podatkov, ki pomeni kršitev določene obveznosti z enako posledico,*
- *neustrezno uporabo takih sredstev za druge namene kot za tiste, za katere so bila prvotno dodeljena.“*

2. Mednarodni revizijski standardi

2.1 Člen 127(3) Uredbe (EU) št. 1303/2013 določa, da revizijski organ zagotovi, da se pri reviziji upoštevajo mednarodno priznani računovodski standardi. MSR 240 o revizorjevih nalogah, povezanih z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov, določa v odstavku 4, da imajo glavno odgovornost za preprečevanje in odkrivanje goljufij pristojni za organizacijsko vodenje in upravljanje subjekta.

2.2 Odstavek 8 MSR 240 določa, da mora revizor ves čas revizije ohranjati poklicno nezaupljivost glede goljufij.

3. Začetno poročanje in ocena goljufij

3.1 Če revizorji ESRR med svojim delom odkrijejo primer morebitne goljufije, bi to morali takoj sporočiti svojemu nadrejenemu (običajno ravnatelju revizij), ki bi moral takoj obvestiti vodjo revizijskega organa ESRR.

3.2 Ravnatelj revizij/vodja revizijskega organa ESRR bi moral o goljufiji ali sumu goljufije takoj obvestiti vodjo oddelka za notranjo revizijo ali izvršnega direktorja (ali osebo na podobnem položaju) revidiranega organa.

3.3 Nadrejene osebe ne bi smele opraviti predhodnih poizvedb, dokler se o sumu ne obvesti oddelek za notranjo revizijo/izvršni direktor revidiranega organa in prejmejo nasveti. Nujno je, da poizvedbe ne posegajo v nadaljnje preiskave ali pokvarijo dokazov.

3.4 Glede na revidirani organ in njegov načrt za odzivanje na goljufije vodja oddelka za notranjo revizijo ali izvršni direktor svetujeta o notranjem ali zunanjem začetnem iskanju dejstev, da se ugotovi, ali obstaja razumen sum, da je bila storjena goljufija. Dejstva bi bilo treba ugotoviti diskretno in čim hitreje po pojavu suma goljufije.

3.5 Če je bilo pri predhodni poizvedbi ugotovljeno, da ni bilo poskusa goljufije ali da goljufija ni bila storjena, vendar so notranje kontrole pomanjkljive, bi bilo treba to vključiti kot ugotovitev v poročilo o reviziji sistema ali reviziji operacij. Prav tako bi bilo treba vodstvu priporočiti, naj pregleda svoje kontrolne sisteme in zagotovi, da so ustrezni in učinkoviti.

4. Faza uradnega poročanja

4.1 Če je bilo pri predhodni poizvedbi potrjeno, da je obstajal poskus goljufije ali da je bila goljufija storjena, bi bilo treba vodstvu revidiranega organa svetovati, naj se vsa originalna dokumentacija (vključno z elektronsko dokumentacijo) shrani v varnem prostoru za nadaljnjo preiskavo. S tem se prepreči izguba dokazov, ki bi bili lahko bistveni za zagotavljanje podpore nadaljnjim disciplinskim ukrepom ali pregon.

4.2 Ravnatelj revizij bi moral pripraviti tudi kratek dopis o dokazih, pridobljenih pri delu revizijskega organa ESRR, ki je ugotovil goljufijo. Ta dopis bi bilo treba takoj posredovati vodji oddelka za notranjo revizijo/izvršnemu direktorju revidiranega organa in organu upravljanja programa. V ta dopis je treba med drugim vključiti naslednje informacije:

- kratek opis okoliščin, v katerih naj bi se zgodila goljufija;
- način odkritja;
- približno vrednost;
- imena domnevnih storilcev.

4.3 Če obstaja možnost, da je bila goljufija storjena od zunaj, bi moral ravnatelj revizij ESRR svetovati vodstvu revidiranega organa, naj obvesti druge vladne oddelke (organe), ki jih to zanima ali pa bi nanje lahko vplivalo.

4.4 Osebje revizijskega organa ESRR ne bi smelo sprejeti dodatnih ukrepov v zvezi s preiskavo goljufij ali kakršnimi koli sodnimi postopki, saj je odkrivanje goljufij glavna naloga pristojnih za upravljanje in vodenje subjekta.

4.4 Če je to mogoče in da se zagotovi napredek pri izpolnjevanju predpisanih rokov za poročanje Evropske komisije, bi bilo treba revizijo sistemov ali operacij nadaljevati. Vendar vsi posamezniki revidiranega organa, za katere obstaja sum, da so sodelovali pri goljufiji, ne bi smeli zagotavljati dodatne pomoči osebju revizijskega organa ESRR, temveč bi bilo treba vodstvo revidiranega organa prositi, da zagotovi druge urednike.

5. Rezultati notranje preiskave

5.1 Med notranjo preiskavo, ki jo izvaja revidirani organ, bi moral revizijski organ ESRR ohranяти stik z vodjo oddelka za notranjo revizijo/izvršnim direktorjem in zagotoviti, da ga slednji takoj obvesti o rezultatih notranje preiskave.

5.2 Če se dokaže, da je bila storjena goljufija, bi bilo treba podrobno na kratko opisati v osnutku poročila o reviziji sistema ali reviziji operacij, vključno z ocenjeno vrednostjo goljufije, ki je vplivala na skupni znesek upravičenih/skupni znesek javnofinančnih odhodkov, prijavljenih skupaj z elementom, ki ga sofinancira ESRR. Kot del kontradiktornega postopka poročanja bi bilo treba pozvati vodstvo revidiranega organa, naj poda pripombe o ugotovitvi v zvezi z goljufijo.

5.3 Če kontradiktorne pripombe potrjujejo, da je bila storjena goljufija, bi bilo treba osnutek ugotovitve formalizirati v končnem poročilu o reviziji operacij ali sistemov ter ovrednotiti goljufijo, vključno s sofinanciranim zneskom. Končno poročilo o reviziji sistemov ali operacij bi moralo vsebovati tudi priporočilo, da mora organ upravljanja programa pripraviti poročilo o nepravilnostih za urad OLAF.

5.4 Če je notranja preiskava potrdila, da ni bilo poskusa goljufije ali da goljufija ni bila storjena, vendar so notranje kontrole pomanjkljive, bi bilo treba to vključiti kot ugotovitev v poročilo o reviziji sistema ali reviziji operacij. Prav tako bi bilo treba vodstvu priporočiti, naj pregleda svoje kontrolne sisteme in zagotovi, da so ustrezni in učinkoviti.

6. Povezanost z irsko nacionalno policijsko službo (An Garda Síochána)

6.1 Pred izvedbo notranje preiskave bi moral revizijski organ ESRR vodstvu revidiranega organa svetovati, naj obvesti policijsko službo (An Garda Síochána) o vseh primerih suma goljufije. To bo omogočilo hitro in učinkovito obdelavo preiskav v primeru suma goljufije.

7. Drugo poročanje

7.1 Ko je potrjeno, da je bila storjena goljufija, in če je vpleten javni organ (organ, ki mu država zagotavlja 50 % finančnih sredstev), bi moral revizijski organ ESRR organu svetovati, naj o goljufiji obvesti Urad glavnega kontrolorja in revizorja (vrhovna revizijska institucija na Irskem).

7.2 Če je revidirani organ prejel finančna sredstva, pri katerih je bila ugotovljena goljufija, v okviru enega od operativnih programov nacionalnega strateškega referenčnega okvira in če obstaja posredniški organ pri naslednjem koraku v verigi, mu je prav tako treba svetovati, naj ta posredniški organ obvesti o goljufiji.

7.3 Če ima revidirani organ revizijski odbor, mu je treba svetovati, naj revizijski odbor obvesti o okoliščinah, v katerih je bila storjena goljufija, in ga prosi za nasvet pri kakršnih koli naknadnih ali disciplinskih ukrepih ali njihovo odobritev.

8. Izterjava izgub

8.1 Ko je goljufija (v zvezi z odhodki, prijavljenimi Evropski komisiji) količinsko opredeljena in opisana v končnem poročilu o reviziji sistemov ali operacij, bi bilo treba izvod poročila predložiti organu za potrjevanje programa, ki bo goljufijo vključil v Prilogo XI „Izkaz izterjav in izplačil“, ki se pripravi 31. marca vsako leto.

8.2 Organ za potrjevanje bo odgovoren za zagotavljanje, da se skupni upravičeni in javnofinančni odhodki, ki so bili povezani z goljufijo, ki je bila prijavljena kot nepravilnost, izterjajo od revidiranega organa ali programa.

8.3 Vseh nadaljnjih izgub, ki so posledica goljufije in ne vključujejo revidirane sofinancirane operacije, revizijski organ ESRR ne bi smel nadalje preiskovati, saj je to v pristojnosti vodstva revidiranega organa.

9. Nadaljnji ukrepi

9.1 Organ upravljanja bi moral po vsaki notranji preiskavi goljufij pregledati delujoče sisteme vpletenega organa, da ugotovi, ali obstaja kakršno koli morebitno sistemsko tveganje. Pri pregledu bi bilo treba proučiti trenutne ureditve v zvezi s tveganjem goljufij, da se ugotovi, ali so potrebni kakršni koli ukrepi za krepitev kontrol in zmanjšanje tveganja ponovnih goljufij v prihodnosti. Revizijski organ ESRR bi moral biti seznanjen s kakršnim koli sistemskim učinkom.

9.2 Če obstaja tveganje sistemskih goljufij in nepravilnosti, bi moral revizijski organ ESRR začeti izvajati postopke za naknadno obravnavno sistemskih napak, o katerih se je dogovoril z organom upravljanja.

10. Soočanje s poizvedbami medijev in drugih oseb

10.1 Osebjem revizijskega organa ESRR ne sme razpravljati o nobenih vidikih preiskave goljufij z mediji ali drugimi osebami, saj bi to lahko resno ogrozilo prihodnje disciplinarne ukrepe ali kazenski pregon.

10.2 Vse poizvedbe medijev o primerih sumov goljufij ali dejanskih goljufij se posredujejo vodji oddelka za notranjo revizijo ali izvršnemu direktorju revidiranega organa.

10.3 Revizijski organ ESRR ne sme sporočiti nobenih podrobnih informacij v zvezi z goljufijo nobeni osebi, ki uradno ne sodeluje pri preiskavi.

Priloga 4 – Primeri opozorilnih kazalnikov, ki jih je treba upoštevati med revizijami operacij programov ESS

Spodaj navedeni primeri so primeri, ki jih je zbral Oddelek za delo in pokojnine Združenega kraljestva:

1. visoka uspešnost/rezultati;
2. visoka raven odhodkov za gostinske storitve (bodite pozorni na porabo enega člana osebja ali določenih zaposlenih);
3. porasti uspešnosti na geografskem območju ali v zvezi s posameznim zaposlenim ali skupino zaposlenih;
4. sheme spodbud/nagrad/dodatkov za zaposlene pri pogodbenem izvajalcu;
5. spodbudnine (vključno s kuponi) za udeležence;
6. slabe finančne kontrole, vključno s kontrolami malih izplačil, kuponov, dodatkov in potnih stroškov;
7. veliko število pritožb udeležencev;
8. veliko število ljudi, ki pri programu sodelujejo le kratek čas, nato pa sledi uspešna zaposlitev (bodite pozorni na posebnega pogodbenega izvajalca in/ali vključenost notranjega osebja, kar je znak morebitnega nedovoljenega dogovarjanja);
9. veliko število zaposlitev pri istem delodajalcu;
10. dokazi o zahrbtnih praksah;
11. dokazi o nezadostnih preverjanjih pred zaposlitvijo pri zaposlenih pogodbenega izvajalca (morebitno tveganje zaposlitve osebja s kazensko evidenco v zvezi z goljufijami);
12. porasti uspešnosti na geografskem območju ali v zvezi z določenimi zaposlenimi pogodbenega izvajalca;
13. pomisleki o kulturi, zlasti če se zdi, da obstaja kultura prevzemanja tveganja, ki temelji na zahtevnih ciljih, in če zahrbtne prakse odobrava vodstvo;

14. visoka fluktuacija zaposlenih in premikanje vodij pogodb od enega pogodbenega izvajalca do drugega;
15. težave pri pridobivanju informacij, ker na primer niso na voljo, so shranjene na drugi lokaciji, jih ima računovodja ali pa so se po nesreči uničile ali izgubile;
16. slaba kakovost datotek udeležencev, ki kažejo na pomanjkanje skladnosti;
17. pravopisne napake, napačni datumi in napačni datumi rojstev;
18. nepravilna oblika števil nacionalnega zavarovanja, drugih referenčnih dokumentov in telefonskih števil;
19. vnaprej podpisani neizpolnjeni dokumenti;
20. splošna poročila za udeležence;
21. podobni podpisi ali pisava;
22. podobni žigi delodajalca;
23. ugotovljene nedoslednosti ali neskladnosti, ki se racionalizirajo kot norma, ali spremenljive nadomestne rešitve, ki naj bi imele podporo vodstva.

Priloga 5 – Tabela potencialnih vložkov revizorjev pri preprečevanju in odkrivanju goljufij pri revizijah sistemov in revizijah operacij

(Nepopoln seznam)

Vloga revizorjev	Preprečevanje goljufij	Odkrivanje goljufij
Revizije sistemov		
<i>Revizijska vloga</i>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ preizkušanje vzpostavljenih ukrepov za preprečevanje goljufij; ▪ preizkušanje odziva organa upravljanja pri odkritju goljufij; ▪ določanje opozorilnih kazalnikov, ko obstaja tveganje goljufij. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ prepoznavanje znakov goljufij.
<i>Svetovalna vloga</i>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ sodelovanje pri vzpostavljanju nacionalne strategije za boj proti goljufijam z deljenjem znanja, svetovanjem za izboljšanje veljavne zakonodaje; ▪ sodelovanje pri usposabljanju, ki temelji na znanju in izkušnjah revizorjev. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ poročanje o slabostih ali pomanjkljivostih; ▪ priprava ustreznih priporočil ali korektivnih ukrepov za organe upravljanja ali organe za potrjevanje.
Revizije operacij		
<i>Revizijska vloga</i>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ opredeljevanje in ocenjevanje vseh notranjih in zunanjih tveganj, ki bi lahko povzročila goljufije; ▪ uporaba znanja za prepoznavanje kazalnikov goljufij; ▪ sodelovanje z organom upravljanja in odgovornimi za preiskovanje goljufij z zagotavljanjem informacij, sklepov in ugotovitev, da se izboljša preprečevanje goljufij. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ uvedba ciljno usmerjenih revizij operacij na podlagi tveganj goljufij; ▪ prepoznavanje znakov goljufij; ▪ upoštevanje korakov, opisanih v dogovorjenem načrtu za odzivanje na goljufije, če obstaja sum goljufije.
<i>Svetovalna vloga</i>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ uporaba izkušenj za širjenje znanja med deležnike in povečanje ozaveščenosti o goljufijah; ▪ priprava seznama goljufivih praks, odkritih med 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ takojšne ali čim hitrejše poročanje o slabostih in pomanjkljivostih pristojnemu organu; ▪ priprava priporočil za preprečevanje goljufij v

	revizijami, za večanje ozaveščenosti o goljufigjah.	prihodnosti, če je to ustrezno.
--	-----------------------------------------------------	---------------------------------