



EUROPSKA KOMISIJA

Europski strukturni i investicijski fondovi

Smjernice za države članice o
revizijskoj strategiji

(Programsko razdoblje 2014. – 2020.)

IZJAVA O OGRANIČENJU ODGOVORNOSTI: Ovaj dokument pripremile su službe Komisije. U njemu se na temelju primjenjivog zakonodavstva EU-a kolegama i drugim tijelima uključenima u praćenje, kontrolu ili provedbu europskih strukturnih i investicijskih fondova (osim Europskog poljoprivrednog fonda za ruralni razvoj (EPFRR)) daju tehničke smjernice o tumačenju i primjeni pravila EU-a u tom području. Cilj je ovoga dokumenta dati objašnjenja i tumačenja službi Komisije u pogledu navedenih pravila kako bi se olakšala provedba programa i potaknule dobre prakse. Ovim se smjernicama ne dovode u pitanje tumačenja Suda Europske unije i Općeg suda ni odluke Komisije.

SADRŽAJ

POPIS POKRATA I KRATICA	3
I. POZADINA	4
1. Upućivanja na zakonodavstvo.....	4
2. Svrha smjernica	4
II. SMJERNICE	5
1. Uvod.....	5
2. Procjena rizika.....	9
3. Metodologija	10
3.1 Pregled.....	10
3.2 Revizije funkcioniranja sustava upravljanja i kontrole (revizije sustava).....	11
3.3 Revizije operacija	14
3.4 Revizije financijskih izvještaja.....	16
3.5. Provjera izjave o upravljanju.....	17
4. Planirani revizorski rad	17
5. Sredstva	18
III. PRIMJER PREDLOŠKA ZA TABLICU PROCJENE RIZIKA (PRILAGOĐAVA JE TIJELO ZA REVIZIJU)	20
IV. MODEL JAMSTVA	21
V. OKVIRNI ROKOVI ZA REVIZIJU.....	22

POPIS POKRATA I KRATICA

AA	Tijelo za reviziju
ACR	Godišnje izvješće o kontroli
Revizorsko tijelo	Tijelo koje izvršava revizije u nadležnosti tijela za reviziju kako je predviđeno u članku 127. stavku 2. CPR-a
CA	Tijelo za ovjeravanje
CCI	Uobičajeni kod za identifikaciju (referentni broj svakog programa koji mu dodjeljuje Komisija)
CDR	Delegirana uredba Komisije (EU) br. 480/2014 od 3. ožujka 2014. o dopuni Uredbe (EU) br. 1303/2013 Europskog parlamenta i Vijeća ¹
CIR	Provedbena uredba Komisije (EU) br. 2015/207 od 20. svibnja 2015. ²
CPR	Uredba o zajedničkim odredbama (Uredba (EU) br. 1303/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od 17. prosinca 2013.) ³
ESIF	ESIF označava sve europske strukturne i investicijske fondove. Ove se smjernice primjenjuju na sve fondove osim na Europski poljoprivredni fond za ruralni razvoj (EPFRR).
ETS	Uredba o Europskoj teritorijalnoj suradnji (Uredba (EU) br. 1299/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od 17. prosinca 2013.)
IB	Posredničko tijelo
MA	Upravljačko tijelo
MCS	Sustav upravljanja i kontrole

¹ http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2014.138.01.0005.01.ENG

² <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015R0207&rid=1>

³ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX:32013R1303>

I. POZADINA

1. Upućivanja na zakonodavstvo

Uredba	Članci
Uredba (EU) br. 1303/2013 Uredba o zajedničkim odredbama (<i>dalje u tekstu: CPR</i>)	Članak 127. stavak 4. – Funkcije tijela za reviziju
Uredba (EU) br. 2015/207 Provedbena uredba Komisije (<i>dalje u tekstu: CIR</i>)	Članak 7. stavak 1. i Prilog VII. (Model za revizijsku strategiju)

2. Svrha smjernica

Cilj je ovog dokumenta pružiti smjernice tijelima za reviziju odgovornima za pripremu revizijske strategije (*dalje u tekstu: „strategija”*) u skladu s člankom 127. stavkom 4. CPR-a. Ove se smjernice primjenjuju na ESIF, osim na EPFRR, i slijede strukturu modela za revizijsku strategiju koji je definiran u Prilogu VII. CIR-u.

U ovim su smjernicama navedene preporuke Komisije za različite odjeljke strategije. One su izvedene ne samo iz prethodno navedenih odredaba nego i iz iskustva Komisije s revizijskim strategijama u prethodnom programskom razdoblju, postojećih međunarodno prihvaćenih revizijskih standarda i najbolje prakse.

Ova je strategija sastavni dio modela jamstva za ESIF (osim za EPFRR) jer je ona planski dokument kojim se utvrđuje metoda za provođenje revizije, metoda uzorkovanja za revizije operacija i planiranje revizija u prve tri obračunske godine⁴ i potrebno ju je ažurirati svake godine od 2016. do, i uključujući, 2024.

Tijekom programskog razdoblja 2014. – 2020. tijelo za reviziju nije dužno dostavljati strategiju Komisiji na procjenu i prethodno odobrenje. Međutim, u skladu s člankom 127. stavkom 4. CPR-a, tijelo za reviziju Komisiji dostavlja revizijsku strategiju na zahtjev. Strategija će biti ključni dio dnevnog reda godišnjih koordinacijskih sastanaka koji se održavaju u skladu s člankom 128. stavkom 3. CPR-a. U kontekstu revizija na licu mjesta, Komisija može procijeniti i kvalitetu informacija sadržanih u strategiji, uključujući relevantnu dokumentaciju i objašnjenja stručne prosudbe koju je tijelo za reviziju primijenilo kod sastavljanja strategije.

⁴ Kako je određeno u članku 2. stavku 29. Uredbe (EU) br. 1303/2013.

II. SMJERNICE

U svakom od odjeljaka u nastavku, tekst u okviru izvadak je iz odgovarajućeg odjeljka modela za revizijsku strategiju (Prilog VII. CIR-a).

1. Uvod

Ovaj će odjeljak sadržavati sljedeće informacije:

- utvrđivanje operativnog programa (operativnih programa) (naziv (nazivi) i CCI (CCI-jevi)⁵) fondova i razdoblja obuhvaćenih revizijskom strategijom,*
- utvrđivanje tijela za reviziju nadležnog za izradu, praćenje i ažuriranje revizijske strategije te bilo kojeg drugog tijela koje je pridonijelo tom dokumentu,*
- upućivanje na status tijela za reviziju (nacionalnog, regionalnog ili lokalnog javnog tijela) i tijela u okviru kojeg se ono nalazi,*
- upućivanje na opis zadataka, akt o osnivanju tijela za reviziju ili nacionalno zakonodavstvo (prema potrebi) kojima se utvrđuju funkcije i odgovornosti tijela za reviziju i drugih tijela koja provode revizije pod njegovom odgovornošću.*

Prva revizijska strategija mora se dovršiti u roku od osam mjeseci od donošenja predmetnih programa i obuhvatiti prve tri obračunske godine u skladu s člankom 127. stavkom 4. CPR-a. Ako je za nekoliko programa predstavljena jedna revizijska strategija sa zajedničkim sustavom upravljanja i kontrole, takva se revizijska strategija može dovršiti u roku od osam mjeseci od donošenja posljednjeg programa, po uvjetom da je strategija uspostavljena dovoljno rano da tijelo za reviziju može izvršiti svoj posao i izraditi revizorsko mišljenje u zakonskom roku.

Tijelo za reviziju trebalo bi se unaprijed dogovoriti s upravljačkim tijelom i tijelom za ovjeravanje o vremenskom okviru za pripremu financijskih izvještaja povezanih s revizijskim postupkom, vodeći računa o potrebi za osiguranjem pravovremenog podnošenja visokokvalitetnog ACR-a i revizorskog mišljenja, u skladu s člankom 127. stavkom 5. CPR-a. Nadalje, upravljačko tijelo trebalo bi tijelu za reviziju dati na raspolaganje preslik svoje izjave o upravljanju i godišnji sažetak završnih revizorskih izvješća i provedenih kontrola, uključujući analizu prirode i sadržaja grešaka i nedostataka utvrđenih u sustavima te pojedinosti o poduzetim ili planiranim korektivnim mjerama za ispravljanje tih nedostataka. Država članica (npr. na državnoj/ministarskoj razini ili drugoj razini koju nacionalna nadležna tijela smatraju primjerenom) trebala bi utvrditi interne rokove za slanje dokumenata između nacionalnih nadležnih tijela u svrhe njihovih odgovornosti.

Ako se za zajednički sustav upravljanja i kontrole predstavi jedna revizijska strategija, savjetuje se da se nacionalna tijela (npr. upravljačko tijelo, tijelo za ovjeravanje, nacionalno koordinacijsko tijelo) dogovore s tijelom za reviziju o postojanju takvog zajedničkog sustava jer ta odluka utječe na odabir uzorka i na projekciju rezultata uzorka na sve programe obuhvaćene tim sustavom. Može se smatrati da postoji zajednički sustav ako se istim

⁵ Navedite operativne programe obuhvaćene zajedničkim sustavom upravljanja i kontrole, u slučaju da je za dotične operativne programe pripremljena jedna revizijska strategija, kao što je predviđeno člankom 127. stavkom 4. CPR-a.

sustavom upravljanja i kontrole podržavaju aktivnosti nekoliko programa. Kriterij koji treba uzeti u obzir postojanje je istih ključnih kontrolnih elemenata, odnosno, kada su sljedeći elementi u osnovi isti za skup programa: i. opis funkcija svakog tijela uključenog u upravljanje i kontrolu i razdvajanje funkcija unutar svakog tijela; ii. postupci za osiguranje točnosti i pravilnosti prijavljenih izdataka, uključujući odgovarajući revizorski trag i nadzor posredničkih tijela, ako je primjenjivo. Postojanje zajedničkih razina rizika (na primjer, slična posrednička tijela u nekoliko programa sa zajedničkim rizikom povezanim s vrstom posredničkog tijela) također može biti čimbenik koji treba uzeti u obzir kod utvrđivanja postojanja zajedničkog sustava. Zbog njihovih posebnosti, odnosno uključenosti najmanje dvije države članice, ne bi se trebalo smatrati da programi u okviru ETS-a pripadaju zajedničkom sustavu upravljanja i kontrole s općim programima. Stoga bi strategiju za program ETS-a trebalo izraditi zasebno, čak i ako su tijela koja sudjeluju u njihovim sustavima upravljanja i kontrole ista kao i za opće programe.

Kako je utvrđeno u Prilogu IX. CIR-u, izmjene revizijske strategije trebale bi se navesti u odjeljku 3. ACR-a. Čimbenici koje treba uzeti u obzir kod revizije strategije uključuju izmjene u sustavima upravljanja i kontrole, primjerice, izmjene povezane s popravnim radnjama propisanim u članku 124. stavku 5. CPR-a koje se odnose na postupak određivanja, preraspodjelu funkcija tijela za reviziju, upravljačkog tijela i tijela za ovjeravanje na druga nacionalna tijela, promjene u ustrojstvenoj strukturi kao što je podjela ministarstva, velike promjene u pogledu osoblja ili novi IT sustavi i slično.

Preporučuje se da tijelo za reviziju objasni u ovom odjeljku kako je izrađena revizijska strategija (posebno u pogledu doprinosa drugih tijela) i koji su mehanizmi uspostavljeni za praćenje i ažuriranje dokumenta. U okviru tijela za reviziju treba kao referentnu čuvati dokumentaciju koja se odnosi na izradu, praćenje i ažuriranje strategije. Ako su strategiji pridonijela revizorska tijela, tijelo za reviziju mora osigurati da su njihovi ciljevi usklađeni s ciljevima strategije jer ono preuzima odgovornost za završnu koordinaciju i kvalitetu rada. Ovaj postupak može uključivati pisane upute, redovne sastanke ili druga sredstva koja se smatraju korisnima. To je posebno važno za programe ETS-a u okviru kojih će se revizija provoditi u nekoliko država članica.

Kada financijske instrumente provodi EIB u skladu s člankom 38. stavkom 4. točkom (b) podtočkom i. CPR-a i kako je utvrđeno u članku 9. stavku 3. CDR-a, tijelo za reviziju ovlašćuje trgovačko društvo koje u sklopu zajedničkog okvira kojeg je uspostavila Komisija izvršava revizije predmetnih operacija. Komisija trenutačno ažurira zajednički okvir za reviziju i razgovarat će o njemu s državama članicama. U međuvremenu se poziva tijelo za reviziju da se savjetuje s Komisijom i ako se takva vrsta financijskih instrumenata već provodi, kao i da se savjetuje s Komisijom i zatraži savjet o metodologiji u tom pogledu, ne dovodeći u pitanje članak 9. stavak 4. navedene Uredbe. U revizijskoj strategiji trebale bi biti navedene namjere tijela za reviziju u tom pogledu. Kada okvir stupi na snagu, tijelo za reviziju trebalo bi u skladu s time ažurirati strategiju i te izmjene navesti u sljedećem ACR-u.

U odnosu na financijske instrumente u skladu s člankom 38. stavkom 1. točkom (a) CPR-a, u revizijskoj strategiji tijela za reviziju mora se uzeti u obzir činjenica da ono ne može provoditi revizije tih operacija na licu mjesta i da će morati izraditi svoje mišljenje na temelju redovitih izvješća o kontroli koja podnose tijela kojima je povjerena provedba tih financijskih instrumenata, u skladu s člankom 40. stavkom 1. CPR-a.

Tijelu za reviziju trebao bi jasno biti povjeren mandat provođenja funkcija revizije u skladu s člankom 127. CPR-a. Ta je zadaća obično zabilježena u aktu o osnivanju tijela za reviziju⁶ ako već nije utvrđena u nacionalnom zakonodavstvu. Ako postoji akt o osnivanju tijela za reviziju za funkciju revizije u cjelini, mandat koji je posebno povezan s funkcijom tijela za reviziju trebalo bi ugraditi u taj akt, a tijelo za reviziju trebalo bi ga formalno prihvatiti. Snažnim aktom o osnivanju tijela za reviziju pridonosi se neovisnosti tijela za reviziju.

Za ETS, posebnosti funkcija i odgovornosti svakog od dionika u postupku revizije (tijelo za reviziju, skupina revizora i druga revizorska tijela) trebale bi biti opisane u poslovniku, a u revizijskoj strategiji trebalo bi se upućivati na ta pravila. Ako je tijelo za reviziju ovlašteno izravno provoditi svoje funkcije na cijelom državnom području obuhvaćenom programom, u tim pravilima navodi se je li dogovoreno da se nacionalni revizor (svake države članice ili treće zemlje koja sudjeluje u programu) može, prema potrebi, pridružiti tijelu za reviziju na misijama revizije na licu mjesta. U slučaju da je svaka država članica ili treća zemlja odgovorna za izvršavanje funkcija u skladu s člankom 127. CPR-a, za svaku državu članicu ili treću zemlju koja sudjeluje u programu ETS-a trebalo bi biti jasno opisano tko će slati rezultate revizije provedene na njezinu državnom području i kako će se ti rezultati slati tijelu za reviziju kako bi ono moglo provoditi svoje ocjenjivanje.

Ovaj će odjeljak sadržavati sljedeće informacije:

Potvrdu tijela za reviziju da tijela koja provode revizije u skladu s člankom 127. stavkom 2. Uredbe (EU) br. 1303/2013 imaju nužnu neovisnost djelovanja (i, prema potrebi, organizacijsku neovisnost u skladu s člankom 123. stavkom 5. Uredbe (EU) br. 1303/2013).

Neovisnost znači da tijelo za reviziju radi u uvjetima kojima se ne ugrožava njegova sposobnost da na nepristran način izvršava svoje odgovornosti u skladu s člankom 127. CPR. Kako bi ostvario stupanj neovisnosti koji je nužan da bi moglo učinkovito izvršavati svoje dužnosti, tijelo za reviziju mora imati izravan i neograničen pristup višoj upravi na svim razinama, uključujući upravljačkom tijelu i tijelu za ovjeravanje. U svim fazama postupka revizije tijelo za reviziju trebalo bi osigurati da se njegovi poslovi (i poslovi revizorskog tijela) obavljaju na neovisan⁷ i objektivan način, bez sukoba interesa s tijelom nad kojim je izvršena revizija, uključujući korisnika koji je definiran u članku 2. stavku 10. CPR-a.

Neovisnost djelovanja podrazumijeva dovoljan stupanj neovisnosti kao bi se osiguralo da nema rizika da zbog veza između različitih tijela postoji sumnja u nepristranost donesenih odluka. Kako bi se osigurao taj dovoljni stupanj neovisnosti, u sustavima upravljanja i kontrole trebale bi se predvidjeti mjere kojima se osigurava da zaposlenici tijela za reviziju ne sudjeluju u funkcijama upravljačkog tijela ili tijela za ovjeravanje, neovisnost tijela za reviziju kada donosi odluke o zapošljavanju osoblja, jasni opisi radnih mjesta i jasni pisani sporazumi

⁶ Primjeri akata o osnivanju tijela za reviziju koji su definirani za odjele za unutarnju reviziju dostupni su na sljedećoj poveznici <https://global.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/ModelCharter.pdf>; https://www.ecb.europa.eu/ecb/pdf/orga/ecbauditcharter_en.pdf. Ove bi primjere tijelo za reviziju moglo prilagoditi svojim posebnim odgovornostima i pravnom okviru.

⁷ Dodatni savjeti o pojmu neovisnosti navedeni su u preporuci Komisije o neovisnosti zakonskih revizora od 16. svibnja 2002. (SL L 191/22 od 19.7.2002.) i u Poglavlju 3. Etičkog kodeksa INTOSAI-a.

među nadležnim tijelima⁸. Od ključne je važnosti da tijelo za reviziju može izraziti neslaganje s upravljačkim tijelom ili tijelom za ovjeravanje i potpuno neovisno dionicima priopćiti rezultate svoje revizije, posebno Komisiji.

Mjesto i položaj tijela za reviziju u ustrojstvenoj strukturi mogu utjecati na praktična ograničenja ili ograničenja u opsegu rada tijela za reviziju, posebno ako se tijelo za reviziju nalazi u istom javnom tijelu kao (neka od) tijela nad kojima se vrši revizija. U načelu, što je viša razina izvještavanja, to je veći mogući opseg zadaća koje mogu poduzeti tijela za reviziju i pritom ostati neovisna o tijelu nad kojim se vrši revizija⁹. U najmanju ruku, čelnik tijela za reviziju mora izvještavati određenu hijerarhijsku razinu u javnom tijelu koje omogućuje tijelu za reviziju da izvršava svoje dužnosti. Tijelo za reviziju ne smije biti podložno utjecaju na određivanje opsega revizije, obavljanje posla i priopćavanje rezultata.

U skladu s člankom 123. stavkom 4. CPR-a, tijelo za reviziju mora biti djelovanjem neovisno od upravljačkog tijela i tijela za ovjeravanje. To znači da tijelo za reviziju nema nikakvu ulogu u funkcijama koje izvršavaju upravljačko tijelo, tijelo za ovjeravanje ili posrednička tijela koja izvršavaju zadaće upravljačkog tijela ili tijela za ovjeravanje u nadležnosti tog tijela. Osim toga, ona bi trebala izvješćivati drugačije razine, odnosno, tijelo za ovjeravanje trebalo bi izvješćivati hijerarhijsku razinu koja je različita od razina izvješćivanja upravljačkog tijela i tijela za ovjeravanje. Taj se pojam odražava i članku 123. stavku 5. prvom podstavku CPR-a kojim je tijelu za reviziju dopušteno da bude dio istog javnog tijela (npr. ministarstva) kao i upravljačko tijelo ili tijelo za ovjeravanje, ako se poštuje načelo razdvajanja funkcija i pod uvjetima utvrđenima u posljednjem stavku iste odredbe.

Isti pristup primjenjuje se na revizorska tijela koja izvršavaju revizije u nadležnosti tijela za reviziju. Ako su revizorska tijela odjeli za unutarnju reviziju, treba uzeti u obzir posebne elemente: tijelo za reviziju trebalo bi biti svjesno ustrojstva i linije izvješćivanja unutar predmetne organizacije kako bi moglo procijeniti položaj odjela za unutarnju reviziju i opasnost od narušene nepristranosti.

Za programe ETS-a, u revizijskoj strategiji trebalo bi biti objašnjeno kako se osigurava neovisnost svakog člana skupine revizora, posebno u onim slučajevima u kojima članovi skupne revizora sami obavljaju reviziju u svojoj državi članici ili ju nadziru ili podugovaraju. U slučaju podugovaranja revizije, izvođač bi trebao imati ugovornu obvezu odmah izvijestiti tijelo za reviziju u slučaju mogućeg sukoba interesa kako bi tijelo za reviziju, uz pomoć skupine revizora, moglo poduzeti odgovarajuće mjere. Tijelo za reviziju trebalo bi biti neovisno u djelovanju i u odnosu na zajedničko tajništvo (koje je osnovalo upravljačko tijelo u skladu s člankom 23. stavkom 2. ETS-a) i od „kontrolora” predviđenih člankom 23. stavkom 4. ETS-a.

Tijelo za reviziju trebalo bi navesti u svojoj revizijskoj strategiji kako se osigurava navedena neovisnost djelovanja i opisati odnose između tijela za reviziju i upravljačkog tijela, tijela za ovjeravanje i, prema potrebi, posredničkih tijela. U tom bi se navođenju trebalo upućivati na

⁸ Ti se mehanizmi mogu odražavati, primjerice, u odluci Vlade u kojoj se spominju nadležna tijela uključena u provedbu programa, tijela koja će izvršavati zadaće propisane propisima ili pisanim protokolima među nadležnim tijelima, u radnim postupcima i slično.

⁹ Vidjeti također: Međunarodni revizijski standardi za unutarnju reviziju (IPPF) 1100, povezani Praktični savjet 1110-1 i Praktični vodič IPPF-a o „Neovisnosti i objektivnosti”.

odgovarajući organigram i linije izvješćivanja između tijela za reviziju i tih tijela i, ako je primjenjivo, tijela javne vlasti ili tijela koje upravljačko tijelo i tijelo za ovjeravanje isto izvješćuju.

U kontekstu revizijske strategije, pojam „organizacijska neovisnost” odnosi se na situaciju u kojoj tijelo za reviziju ne može biti dio iste institucije ili tijela javne vlasti (npr. ministarstva) kao i upravljačko tijelo ili tijelo za ovjeravanje. U skladu s člankom 123. stavkom 5. CPR-a, tijelo za reviziju može biti dio istog javnog tijela¹⁰ kao i upravljačko tijelo ili tijelo za ovjeravanje ako je ukupan iznos potpore programu iz fondova 250 milijuna EUR ili manji (za EFPR taj prag iznosi 100 milijuna EUR). Ako je taj prag premašen, tijelo za reviziju može biti dio istog javnog tijela zajedno s upravljačkim tijelom i tijelom za ovjeravanje ako je ispunjen jedan od sljedećih uvjeta:

a) u skladu s primjenjivim odredbama iz prethodnog programskog razdoblja, Komisija je obavijestila državu članicu prije datuma donošenja predmetnog programa o svojem zaključku da se u načelu može osloniti na njegovo revizorsko mišljenje;¹¹

b) ili je Komisija zaključila na temelju iskustva iz prethodnog programskog razdoblja da institucionalno ustrojstvo i odgovornost tijela za reviziju pružaju dovoljna jamstva o njegovoj neovisnosti djelovanja i pouzdanosti¹².

2. Procjena rizika

Ovaj će odjeljak sadržavati sljedeće informacije:

– objašnjenje primijenjene metode procjene rizika,

– upućivanje na unutarnje postupke za ažuriranje procjene rizika.

Kada utvrđuje opću metodu procjene rizike za određivanje prioriteta u reviziji sustava u pogledu mjera, tijela i ključnih zahtjeva, tijelo za reviziju trebalo bi uzeti u obzir sve relevantne čimbenike rizika, utvrditi mrežu za kvantifikaciju kojom se rizik klasificira od niskog do visokog¹³ i primijeniti ih na sve prioritete i tijela povezane s programom (ili programima) na koji se strategija odnosi. Neki od čimbenika rizika koji se mogu uzeti u obzir: iznos, sposobnost upravljanja, kvaliteta unutarnjih kontrola, stupanj promjene stabilnosti u

¹⁰ U kontekstu članka 123. stavka 5. CPR-a, pojam „institucije ili tijela javne vlasti” znači da tijelo za reviziju i upravljačko tijelo imaju odvojene linije političke odgovornosti. Na nacionalnoj razini i u općoj praksi, „institucija ili tijelo javne vlasti” znači ministarstvo. Na regionalnoj razini trebalo bi primijeniti sličan pristup, odnosno, „institucija ili tijelo javne vlasti” znači zasebno regionalno ministarstvo ili jednakovrijedna institucija.

¹¹ Taj se uvjet mora shvatiti kao da je Komisija formalno poslala dopis državi članici obavješćujući je da se njezine službe za reviziju mogu oslanjati na mišljenje tijela za reviziju za dobro utvrđene programe, pod uvjetima iz članka 73. stavka 3. Uredbe (EZ) br. 1083/2006.

¹² U pogledu pouzdanosti tijela za reviziju, taj je uvjet ispunjen ako na temelju dosadašnjih rezultata Komisijine revizije Komisija može ocijeniti ključne zahtjeve tijela za reviziju za razdoblje 2007. – 2013. u kategoriji 1. ili 2. na temelju zajedničke metodologije za ocjenjivanje sustava upravljanja i kontrole. Naravno, to je pod uvjetom da se isti sustav primjenjuje za programe u razdoblju 2007. – 2013. i 2014. – 2020. (tijelo za reviziju dio je iste institucije ili tijela javne vlasti).

¹³ Osiguravanje uravnoteženog ponderiranja ocjena rizika.

kontrolnom okruženju, vrijeme posljednje revizije, složenost ustrojstvene strukture, vrsta operacija, vrsta korisnika, rizik od prijevare i slično.

U okviru najbolje prakse, rezultati procjene rizika tijela za reviziju unose se u tablicu u kojoj su programi i glavna tijela uključeni u sustave upravljanja i kontrole razvrstani prema razini rizika. Primjer (koji ne uključuje sve što se može javiti) takve tablice prikazan je u odjeljku III. ovog dokumenta. Tijela za reviziju trebat će prilagoditi i nadopuniti ovu tablicu s čimbenicima rizika koje smatraju relevantnima za predmetne programe. Za manje sustave (npr. kada se sva tijela i glavni ključni zahtjevi mogu revidirati u prvom postupku), procjena rizika može biti manje detaljna. Prihvatljive su i druge metode procjene rizika.

Na temelju rezultata procjene rizika, tijelo za reviziju moći će dati prednost revizijama sustava onih programa i tijela za koje je rizik od otkrivanja nepravilnosti tijekom razdoblja revizije viši. Takvim prioritetima trebala bi biti obuhvaćena i posebna tematska područja opisana u odjeljku 3.2. u nastavku. Na vremenski raspored i opseg revizija mogla bi utjecati i stopa provedbe programa, primjerice (očekivano) kasno prijavljivanje Komisiji izdataka za mjeru ili izdataka tijela značilo bi da se svi ključni zahtjevi možda neće moći „revidirati” u isto vrijeme.

3. Metodologija

3.1 Pregled

Ovaj će odjeljak sadržavati sljedeće informacije:

Upućivanje na revizijske priručnike ili postupke koji sadržavaju opis glavnih koraka revizije, uključujući klasifikaciju i otklanjanje uočenih pogrešaka.

Upućivanje na međunarodno prihvaćene revizijske standarde koje tijelo za reviziju namjerava uzeti u obzir tijekom revizije, kao što je utvrđeno člankom 127. stavkom 3. Uredbe (EU) br. 1303/2013.

Upućivanje na postupke uspostavljene za izradu izvješća o kontroli i revizorskog mišljenja koje će se dostaviti Komisiji u skladu s člankom 127. stavkom 5. Uredbe (EU) br. 1303/2013.

Za programe ETS-a, upućivanje na specifične aranžmane revizije i objašnjenje načina na koji tijelo za reviziju namjerava osigurati postupak za koordinaciju i nadzor sa skupinom revizora iz drugih država članica na koje se odnose ti programi i opis donesenog pravilnika u skladu s člankom 25. stavkom 2 Uredbe (EU) br. 1299/2013..

U revizijskom priručniku tijela za reviziju trebao bi biti prikazan opis radnih postupaka za različite faze revizije, odnosno, za planiranje revizije, procjenu rizika, izvršavanje zadaća, evidenciju i dokumentaciju, nadzor, izvješćivanje, postupak jamčenja kvalitete i vanjske revizije, pomaganje radom drugih revizora, uporabu računalno potpomognutih tehnika revizije, primijenjene metode uzorkovanja i slično.

Revizijski priručnik trebao bi sadržavati upućivanja na pragove značajnosti i druge kvantitativne i kvalitativne čimbenike koje treba uzeti u obzir kod procjene značajnosti nalaza revizije za revizije sustava, revizije operacija i revizije financijskih izvještaja.

Revizijski priručnik trebao bi sadržavati i opis različitih faza izvješćivanja (kao što su nacrti revizijskih izvješća, kontradiktorni postupak sa subjektom revizije i završna revizijska

izvješća), rokove za izvješćivanje i opis popratnih postupaka. Nadalje, revizijski priručnik trebao bi uključivati kratko objašnjenje postupka kojim tijelo za reviziju izvješćuje koordinacijsko tijelo koje može odrediti država članica u skladu s člankom 123. stavkom 8. i člankom 128. stavkom 2. CPR-a.

Revizijski priručnik može se sastojati od niza različitih postupaka i napomena grupiranih u elektroničku mapu ili dokument s kojim su upoznati, i kojem mogu pristupiti, svi zaposlenici tijela za reviziju i revizorskih tijela.

3.2 Revizije funkcioniranja sustava upravljanja i kontrole (revizije sustava)

Ovaj će odjeljak sadržavati sljedeće informacije:

Navođenje tijela nad kojima je potrebno provesti reviziju i povezanih ključnih zahtjeva u kontekstu revizija sustava. Prema potrebi, upućivanje na revizorsko tijelo za koje tijelo za reviziju očekuje da provede te revizije.

Navođenje svih revizija sustava usmjerenih na specifična tematska područja kao što su:

- kvaliteta administrativnih provjera i provjera na licu mjesta predviđenih člankom 125. stavkom 5. Uredbe (EU) br. 1303/2013, uključujući u odnosu na poštovanje pravila javne nabave, pravila za državnu potporu, zahtjeve u pogledu zaštite okoliša, jednake mogućnosti,*
- kvaliteta odabira projekata i administrativnih provjera i provjera na licu mjesta (predviđenih člankom 125. stavkom 5. Uredbe (EU) br. 1303/2013), u odnosu na provedbu financijskih instrumenata,*
- funkcioniranje i zaštita sustava IT-a uspostavljenih u skladu s člankom 72. točkom (d), člankom 125. stavkom 2. točkom (d) i člankom 126. točkom (d) Uredbe (EU) br. 1303/2013 te njihova povezanost sa sustavom IT-a „SFC 2014” kako je predviđeno člankom 74. stavkom 4. Uredbe (EU) br. 1303/2013,*
- pouzdanost podataka koji se odnose na pokazatelje i ključne etape te na napredak operativnog programa u postizanju ciljeva koje pruža upravljačko tijelo u skladu s člankom 125. stavkom 2. točkom (a) Uredbe (EU) br. 1303/2013,*
- izvješćivanje o povučenim sredstvima i povratu sredstava,*
- provedba učinkovitih i razmjernih mjera za suzbijanje prijevara koje se temelje na procjeni rizika od prijevare u skladu s člankom 125. stavkom 4. točkom (c) Uredbe (EU) br. 1303/2013.*

Potpuni popis tijela i funkcija koji će biti obuhvaćeni revizijama sustava može se navesti u okvirnom rasporedu revizija predviđenih u ovom odjeljku revizijske strategije u skladu s procjenom rizika objašnjenom u prethodno navedenom odjeljku 2. Očekuje se da će tijelo za reviziju izvršiti reviziju nad svim tijelima i funkcijama uključenima u sustave upravljanja i kontrole određenog programa (uključujući nad posredničkim tijelima odabranima na temelju rizika koji procjenjuje tijelo za reviziju) najmanje jednom tijekom programskog razdoblja. Revizije sustava trebale bi se provoditi od prve godine provedbe programa, nakon određivanja upravljačkog tijela i tijela za ovjeravanje. Tijekom prvih revizija sustava trebao bi se uzeti u obzir posao koji je tijelo za reviziju izvršilo tijekom faze određivanja, s naglaskom na tijela, programe i područja povezana s većim rizikom.

Za programe ETS-a, tijela nad kojima će biti izvršena revizija tijekom programskog razdoblja trebala bi uključivati sva tijela odgovorna za programe ETS-a u svim državama članicama s

odgovornostima za određeni program, uključujući kontrolore u skladu s člankom 23. stavkom 4. ETS-a.

Revizije sustava trebale bi se provoditi redovito i pravovremeno tijekom cijele godine i na temelju godišnjeg revizorskog mišljenja i njima bi u prvom redu trebali biti obuhvaćeni ključni zahtjevi utvrđeni u Prilogu IV. CDR-a te bi se trebale uzeti u obzir *Smjernice Komisije o zajedničkoj metodologiji za ocjenjivanje sustava upravljanja i kontrole u državama članicama* (EGESIF_14-0010 od 18.12.2014.) i provedba postupaka navedenih u opisu sustava upravljanja i kontrole. Tijelo za reviziju trebalo bi imati prilagođene kontrolne popise i programe rada za svoje revizije sustava, čime se osigurava da su svi ključni zahtjevi i postupci redovito obuhvaćeni potpunim revizijama ili naknadnim revizijama kako bi se tijelu za reviziju omogućilo da donese zaključak o funkcioniranju sustava upravljanja i kontrole u prvom i narednim ACR-ovima. U odnosu na učestalost i opseg revizija sustava, tijelo za reviziju trebalo bi donijeti odluku na temelju svoje procjene rizika, uzimajući u obzir ISA 330 o odgovorima revizora na procijenjene rizike¹⁴. U svakom slučaju, revizije sustava trebale bi se izvršavati pravovremeno kako bi se njima pridonijelo primjerenom planiranju i odabiru revizija operacija u skladu s člankom 27. CDR-a i izražavanju godišnjeg revizorskog mišljenja.

Revizije sustava usmjerene na određena tematska područja odgovaraju revizijama kojima su obuhvaćeni jedan ili dva ključna zahtjeva (na primjer, oni prethodno navedeni i utvrđeni u modelu ACR-a iz odjeljka 3.2.) za skup tijela i programa, a cilj je toga procijeniti horizontalni rizik za tu populaciju u pogledu određenih pitanja obuhvaćenih tim zahtjevima.

U praksi, ovisno o situaciji i sustavu upravljanja i kontrole, i na temelju izvršene procjene rizika, tijelo za reviziju može odlučiti izvršiti revizije sustava po programu ili sustavu upravljanja i kontrole kojima su obuhvaćeni najmanje osnovni ključni zahtjevi u prvim godinama provedbe programa (s daljnjim naknadnim revizijama svake godine). To se može nadopuniti tematskim revizijama ako se to smatra nužnim u cilju obuhvaćanja preostalih ključnih zahtjeva i posebnih zahtjeva za koje se rizik smatra sustavnim.

Ako su tijekom provedbe programa izvršene znatne izmjene sustava upravljanja i kontrole (tj. izmjene postupaka koji utječu na osnovne ključne zahtjeve), tijelo za reviziju trebalo bi izvršiti novu reviziju sustava tog sustava upravljanja i kontrole kojom će biti obuhvaćeni novi aspekti i u skladu s tim ažurirati procjenu rizika.

Pri planiranju revizija sustava za razdoblje 2014. – 2020., u slučaju sličnih sustava upravljanja i kontrole, tijelo za reviziju može upotrijebiti kao referentnu točku revizije provedene u razdoblju 2007. – 2013., posebno kad je riječ o procjeni rizika. Međutim, revizije sustava moraju se svejedno provesti u razdoblju 2014. – 2020. kako bi se ocijenilo ispravno funkcioniranje sustava upravljanja i kontrole u tom razdoblju.

Revizor mora nastojati prikupiti dovoljne i pouzdane dokaze da uspostavljeni sustav upravljanja i kontrole funkcionira učinkovito i u skladu s opisanim kako bi mogao zaključiti jesu li ti sustavi primjereni za osiguranje zakonitosti i pravilnosti izdataka ESIF-a i točnosti i potpunosti financijskih i drugih informacija, uključujući one prikazane u financijskim izvještajima tijela za ovjeravanje. Testovi kontrola mogu uključivati testove provlačenja (praćenje nekoliko transakcija kroz računovodstveni sustav) odgovarajućih datoteka koje

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

posjeduju uključena tijela, razgovore s odgovarajućim osobljem i ispitivanje uzorka transakcija. Zajedno bi trebalo provesti dovoljno testiranja da bi se mogli donijeti čvrsti zaključci o ispravnom funkcioniranju sustava koji se ispituju. Revizor bi trebao prilagoditi stvarni sadržaj svake revizije kako bi time uzeo u obzir kontrolno okruženje kao dio pripremne faze za reviziju.

Uzorkom transakcija za testove kontrola tijekom revizija sustava može se uzeti u obzir poseban odjeljak o „tehnicima uzorkovanja koja se primjenjuje na revizije sustava” uključen u Smjernice Komisije o uzorkovanju. U revizijama sustava obično se upotrebljava atributivno uzorkovanje pri testiranju nekoliko atributa predmetne populacije. U svakom slučaju, metoda odabira uzoraka za revizije sustava ovisi o stručnoj procjeni tijela za reviziju.

Tijekom revizija sustava, tijelo za reviziju mora testirati različite uspostavljene ključne unutarnje kontrole. Kada se utvrđuje broj stavaka za testiranje kontrola, potrebno je uzeti u obzir određene opće čimbenike, uzimajući u obzir međunarodne revizijske standarde (npr. ISA 330 o odgovorima revizora na procijenjene rizike, ISSAI 4100¹⁵ o čimbenicima koji se moraju uzeti u obzir kod definicije značajnosti, ISSAI 1320 o „Značajnosti u planiranju i izvršavanju revizije”¹⁶, ISSAI 1450 o „Ocjeni netočnosti uočenih tijekom revizije”¹⁷).

Kada planira reviziju sustava, tijelo za reviziju trebalo bi unaprijed definirati prag iznad kojeg će se nedostatak smatrati značajnim. Na primjer, u kontekstu takve revizije i nakon testiranja kontrola povezanih s određenim ključnim zahtjevom (npr. odgovarajući postupci za odabir operacija) na uzorku od 10 sporazuma o bespovratnim sredstvima (od populacije od 50 sporazuma o bespovratnim sredstvima), tijelo za reviziju može smatrati da su kontrole za taj ključni zahtjev značajno nedostatne (tj. zahtjev se ocjenjuje barem kao „djelomično funkcionira, potrebna su znatna unaprjeđenja”) ako se za 4 od 10 (tj. 40 %) odabranih sporazuma o bespovratnim sredstvima pokaže da uspostavljene kontrole nisu primijenjene ili da nisu bile učinkovite za otkrivanje i ispravljanje nepravilnih izdataka. U sljedećoj tablici navedeni su okvirni pragovi koje tijelo za reviziju može upotrijebiti za definiciju pragova značajnosti u svrhe planiranja i izvješćivanja o nepravilnostima. Mogu se razmotriti različiti pragovi ovisno, primjerice, o vrsti kontrola. U svakom slučaju, kod procjene značajnosti u revizijama sustava, pored jednostavnog kvantitativnog pristupa koji se ovdje predlaže, treba uzeti u obzir i kvalitativne čimbenike.

Dobro funkcionira. Potrebna su samo manja unaprjeđenja	Funkcionira, ali su potrebna neka unaprjeđenja	Djelomično funkcionira; potrebna su znatna unaprjeđenja	U osnovi ne funkcionira
manje od 10 % iznimki	manje od 25 % iznimki	manje od 40 % iznimki	više od 40 % iznimki

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

¹⁶ http://www.issai.org/media/13028/issai_1320_e_.pdf

¹⁷ http://www.issai.org/media/13064/issai_1450_e_.pdf

Ako se revizijom sustava zaključi da je otkrivena stopa odstupanja viša od praga značajnosti koji je tijelo za reviziju utvrdilo za tu reviziju, to znači da sustav upravljanja i kontrole ne zadovoljava utvrđeni kriterij za visoku razinu jamstva. Zbog toga se sustav upravljanja i kontrole mora razvrstati kao da ima prosječnu ili nisku razinu jamstva, što utječe na utvrđivanje veličine uzorka za revizije operacija.

U odnosu na revizije sustava o pouzdanosti podataka u okviru izvješćivanja o uspješnosti programa, tijelo za reviziju trebalo bi procijeniti provode li se učinkovite kontrole nad prikupljanjem i sažimanjem podataka te nad izvješćivanjem o podacima te jesu li prijavljeni prikupljeni podaci usklađeni s izvornim podacima.

U odnosu na revizije sustava o funkcioniranju sustava IT-a, standardi koji se odnose na informacijsku tehnologiju nisu dobro razvijeni ili univerzalno prihvaćeni kao u nekim drugim područjima revizije. Zbog manjka opće prihvaćenih standarda za informacijske sustave mnoge su organizacije razvile vlastite standarde. Međutim, radilo se na razvoju ujednačenih standarda za aktivnosti obrade i revizije. Uz okvir COBIT (Ciljevi kontrole za informacijsku i povezane tehnologije)¹⁸, međunarodno prihvaćene norme za informacijsku sigurnost uključuju, među ostalim, normu ISO/IEC 27001 („Informacijska tehnologija - Sigurnosne tehnike - Sustavi za upravljanje informacijskom sigurnosti - Zahtjevi”) i ISO/IEC 27002 („Informacijska tehnologija - Sigurnosne tehnike - Kodeks prakse za kontrole informacijske sigurnosti”), s posljednjim izdanjem iz 2013.¹⁹. Tijelo za reviziju može uzeti u obzir i povezane nacionalne standarde.²⁰

3.3 Revizije operacija

Ovaj će odjeljak sadržavati sljedeće informacije:

Opis metoda uzorkovanja (ili referenca na interni dokument u kojem se navode te metode) u skladu s člankom 127. stavkom 1. Uredbe (EU) br. 1303/2013 i člankom 28. Uredbe (EU) br. 480/2014 te drugih specifičnih postupaka za reviziju operacija, konkretno povezanih s klasifikacijom i otklanjanjem uočenih pogrešaka, uključujući sumnju na prijevaru.

Metodologiju uzorkovanja (metoda uzorkovanja, jedinica uzorkovanja i parametri za izračun veličine uzorka) utvrđuje tijelo za reviziju na temelju stručne prosudbe i uzimajući u obzir regulatorne zahtjeve i čimbenike kao što su značajke stanovništva i očekivanja u pogledu razine i varijabilnosti pogrešaka. Različite metode uzorkovanja i njihove prednosti te pitanja povezana s njihovom primjenom prikazani su u smjernicama Komisije o uzorkovanju²¹. Potrebu za revizijom metodologije uzorkovanja treba procjenjivati redovito, a posebno prije svakog postupka uzorkovanja.

Na temelju članka 28. stavka 11. CDR-a, razina povjerenja za uzorkovanje utvrđuje se u skladu s razinom pouzdanosti utvrđenom revizijama sustava.

¹⁸ Informacije o okviru COBIT dostupne su na <http://www.isaca.org/Knowledge-Center/COBIT/Pages/Overview.aspx>

¹⁹ Dodatne informacije mogu se dobiti na <http://www.iso27001security.com/index.html> ili na internetskoj stranici ISO-a (<http://www.iso.org/iso/home/standards/management-standards/iso27001.htm>).

²⁰ Kao što je „IT-Grundschutz Catalogues” Saveznog ureda za informacijsku sigurnost u Njemačkoj (BSI).

²¹ COCOF_08-0021-03, trenutačno u postupku revizije.

Potpuni ciklus modela jamstva prikazan je shemom u odjeljku IV. ovih smjernica.

Ako je u svrhe uzorkovanja grupirano nekoliko programa koji pripadaju jednom sustavu, primjenjuje se jedinstvena razina povjerenja. Moguće je upotrijebiti uzrokovanje utemeljeno na stratifikaciji po programima u cilju veće preciznosti ili manje veličine uzoraka. Međutim, obično je moguće donijeti zaključke revizije za cijelu skupinu programa, a ne za pojedine programe, osim ako je stratifikacija tako osmišljena i primijenjena da je moguće prikupiti dovoljno dokaza za donošenje zaključaka o svakom pojedinom sloju (stratumu).

Od tijela za reviziju očekuje se da u revizijskoj strategiji opiše svoj pristup stratifikaciji koji će se primjenjivati u skladu s člankom 28. stavkom 10. CDR-a i kojim su obuhvaćene podpopulacije sa sličnim značajkama kao što su operacije koje se sastoje od financijskih doprinosa iz programa financijskim instrumentima, stavki visoke vrijednosti, fondova (u slučaju programa financiranih iz više fondova).

Zahtjevi za proporcionalnu kontrolu programa utvrđeni su u članku 148. stavku 1. CPR-a. U odnosu na praktičnu primjenu ove odredbe, u članku 28. stavku 8. CDR-a utvrđeno je da tijelo za reviziju može iz populacije na kojoj će se vršiti uzorkovanje isključiti operacije na koje se primjenjuju uvjeti za proporcionalnu kontrolu predviđeni u članku 148. stavku 1. CPR-a. Ako je predmetna operacija već odabrana u uzorku, tijelo za reviziju mora je zamijeniti primjenom odgovarajućeg nasumičnog odabira. Najlakši način za provođenje te zamjene jest odabirom dodatnih stavaka jednakog broja kao što su one isključene iz uzorka, primjenom potpuno iste metodologije (nasumični odabir ili vjerojatnost proporcionalna odabiru izdatka). Kada se biraju nove stavke za uzorak, one koje su već uključene u uzorak i one obuhvaćene ovim člankom trebale bi biti isključene iz populacije. Ekstrapolacija se može izvršiti na uobičajen način pri čemu se ne smije zaboraviti ispraviti ukupne izdatke populacije s izdacima za stavke na koje se primjenjuje članak.

U članku 28. stavku 14. CDR-a utvrđena je definicija ukupne stope pogreške „[...] koja odgovara sumi projiciranih nasumičnih grešaka i, ako je to primjenjivo, sustavnih grešaka i neispravljenih anomalija, podijeljenih s populacijom.”

Sustavna greška odgovara sustavnoj nepravilnosti koja je definirana u članku 2. stavku 38. CPR-a. Anomalija je iznimna greška koja nije reprezentativna za populaciju. Nasumična greška²² je greška koja nije ni sustavna greška ni anomalija.

Uspostavljeni postupak za razvrstavanje grešaka trebao bi uključivati sljedeće elemente u odnosu na svaku reviziju operacija: i. trebalo bi pripremiti izvješće ili zaključak i priložiti ga revizijskom dosjeu koji sadržava dokumentaciju o planiranju i ostale dokumente kojima se potkrjepljuju nalazi, i. takvo izvješće ili zaključak trebali bi sadržavati potpuni opis nalaza kojim su obuhvaćeni svi elementi (uvjeti ili stvarna situacija, kriteriji ili standard, učinak i – posebno – uzrok grešaka) te razvrstavanje svake greške.

Stoga pogreške koja je rezultat revizija operacija navodi se u ACR-u bez oduzimanja ispravaka. Međutim, prilikom sastavljanja revizorskog mišljenja tijelo za reviziju izračunat će preostalu stopu pogreške i razmotrit će sve korektivne mjere poduzete u odnosu na otkrivene

²² Ovaj pojam podrazumijeva mogućnost da se nasumične greške pronađene u uzroku nad kojim je izvršena revizija nalaze i u populaciji nad kojom nije izvršena revizija.

nepravilnosti (vidjeti Komisijine *Smjernice o ACR-u i revizorskom mišljenju*, EGESIF 15_0002/2015, odjeljci II.5 i II.9).

Pristup koji će upotrebljavati tijelo za reviziju za nestatističko uzorkovanje mora biti u skladu sa zahtjevima iz članka 127. stavka 1. CPR-a. Iz članka 28. stavka 3. CDR-a može se zaključiti da tijelo za reviziju na temelju nasumičnog uzorka kojeg je izabralo za svoje revizije operacija mora moći ekstrapolirati rezultate na populaciju iz koje je izvučen uzorak, čak i ako je primijenjena nestatistička metoda uzorkovanja. Nužnu veličinu uzorka utvrđuje tijelo za reviziju na temelju stručne prosudbe i uzimajući u obzir razinu jamstva koja je osigurana revizijama sustava. Zahtjev za 5 % operacija i 10 % izdataka iz članka 127. stavka 1. CPR-a odgovara stajalištu Komisije o „scenariju najboljeg slučaja” visokog ili prosječnog jamstva iz sustava (tj. kategorija 1. i 2. budući da je zakonodavac utvrdio te zahtjeve kao minimum). U skladu s Prilogom 3. standardu ISA 530, što je revizor ocijenio višim rizik od značajnih netočnih navoda, to veća mora biti veličina uzorka. U tom pogledu Komisija podsjeća na svoju izjavu u odnosu na članak 127. CPR-a o nestatističkoj metodi uzorkovanja²³:

„Komisija u vezi s nestatističkim uzorkovanjem napominje kako je člankom 127. stavkom 1. predviđeno da se uzorkom mora obuhvatiti najmanje 5 % aktivnosti za koje su Komisiji tijekom obračunske godine prijavljeni izdatci te 10 % izdataka koji su tijekom obračunske godine prijavljeni Komisiji. Komisija napominje i da je u njezinim smjernicama o metodama uzorkovanja za programsko razdoblje 2007. – 2013., koje su namijenjene revizorskim tijelima, navedeno da bi veličina uzorka u slučaju nestatističkog uzorkovanja općenito trebala iznositi najmanje 10 % od ukupnog broja aktivnosti. Komisija smatra da bi mogućnost smanjenja veličine uzorka aktivnosti na 5 % prouzročila rizik nedostatne reprezentativnosti uzorka, što bi dovelo do slabljenja revizijskog jamstva.”

3.4 Revizije financijskih izvještaja

Ovaj će odjeljak sadržavati sljedeće informacije:

Opis revizorskog pristupa reviziji financijskih izvještaja.

Tijelo za reviziju trebalo bi ukratko upisati svoj pristup reviziji financijskih izvještaja u svrhu donošenja revizorskog mišljenja za svaku obračunsku godinu.

U ovom bi odjeljku tijelo za reviziju trebalo objasniti kako se planira uvjeriti o potpunosti, točnosti i istinitosti financijskih izvještaja na temelju sljedećeg:

- svojih revizija sustava (posebno onih koje je izvršilo tijelo za ovjeravanje, kako je utvrđeno u članku 29. stavku 4. CDR-a),
- svojih revizija operacija²⁴,

²³ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2013:375:0002:0004:HR:PDF>

²⁴ Revizijama operacija omogućit će se provjera točnosti iznosa i potpunosti odgovarajućih izdataka uključenih u zahtjeve za plaćanje (i posljedično u financijske izvještaje ako je utvrđeno da su potpuno zakoniti i pravilni). Također se omogućuje usklađivanje revizorskog traga od računovodstvenog sustava tijela za ovjeravanje do razine korisnika/operacija, pa tako i preko eventualnih posredničkih tijela, što je pitanje koje je već obuhvaćeno postojećim revizijama.

- završnih revizorskih izvješća koje su poslali Komisija i Revizorski sud,
- svoje ocjene izjave o upravljanju i godišnjeg sažetka,
- prirode i stupnja ispitivanja financijskih izvještaja koje su podnijeli tijelo za ovjeravanje i tijelo za reviziju.

U pogledu potonje točke, tijelo za reviziju trebalo bi opisati kako planira provoditi svoje završne dodatne provjere nacrta ovjerenih financijskih izvještaja, prije regulatornog roka 15. veljače, kako je navedeno u *Smjernicama o revizijama financijskih izvještaja* (EGESIF_15_0016). Tijelo za reviziju trebalo bi opisati planirane aktivnosti u pogledu usklađivanja tijela za ovjeravanje u dodatku 8. financijskim izvještajima, uključujući procjenu tijela za reviziju u pogledu prikladnosti objašnjenja koje je dalo tijelo za ovjeravanje za prilagodbe navedene u tom dodatku i njihove usklađenosti s informacijama navedenima u ACR-u i u godišnjem sažetku u pogledu financijskih ispravaka koji su izvršeni i odražavaju se u financijskim izvještajima kao popratni postupci u odnosu na rezultate revizija sustava i revizija operacija i provjera upravljanja izvršenih prije podnošenja financijskih izvještaja.

3.5. Provjera izjave o upravljanju

Ovaj će odjeljak sadržavati sljedeće informacije:

Upućivanje na unutarnje postupke kojima se utvrđuju aktivnosti uključene u provjeru tvrdnji sadržanih u izjavi o upravljanju za potrebe revizorskog mišljenja.

Budući da tijelo za reviziju mora svake godine dostavljati izjavu o tome dovode li se revizijom u pitanje tvrdnje u izjavi o upravljanju, ono bi trebalo uspostaviti postupak kojim će osigurati da izjavu o upravljanju dobije na vrijeme i da izjava o upravljanju uključuje zaključke revizija i kontrola koje je izvršilo tijelo za reviziju ili koje su izvršene pod nadzorom tijela za reviziju.

4. Planirani revizorski rad

Ovaj će odjeljak sadržavati sljedeće informacije:

– Opis i obrazloženje prioriteta i specifičnih ciljeva koji se odnose na tekuću obračunsku godinu i dvije sljedeće obračunske godine, zajedno s objašnjenjem veze između rezultata procjene rizika i planiranog revizorskog rada.

– Okvirni raspored revizijskih zadataka koji se odnose na tekuću obračunsku godinu i dvije obračunske godine nakon nje za revizije sustava (uključujući revizije usmjerene na specifična tematska područja), kako slijedi:

Tijela ili specifična tematska područja nad kojima je potrebno provesti reviziju	CCI	Naziv OP-a	Tijelo nadležno za reviziju	Rezultat procjene rizika	20xx. Cilj i opseg revizije	20xx. Cilj i opseg revizije	20xx. Cilj i opseg revizije

Trebalo bi uključiti opis kriterija primijenjenih pri utvrđivanju prioriteta revizije i obrazloženje. Rezultati postupka procjene rizika trebali bi biti glavna osnova za određivanje prioriteta za planiranu reviziju sustava.

Preporučuje se da tijelo za reviziju pripremi opći plan za cijelo programsko razdoblje kojim će biti obuhvaćen čitavi sustav upravljanja i kontrole u cilju dobivanja razumnog jamstva o njegovoj učinkovitosti, pored obveznog detaljnog „prenosivog” planiranja u kojem se utvrđuju prioriteta za tekuću obračunsku godinu i sljedeće dvije obračunske godine. U Prilogu V. prikazani su okvirni rokovi za rad tijela za reviziju u jednoj obračunskoj godini.

5. Sredstva

Ovaj će odjeljak sadržavati sljedeće informacije:

– *Prikaz organizacije tijela za reviziju i informacije o njegovu odnosu s bilo kojim revizorskim tijelom koje provodi revizije (kako je predviđeno u članku 127. stavku 2. Uredbe (EU) br. 1303/2013), prema potrebi.*

– *Navođenje planiranih sredstava koja će se dodijeliti za tekuću obračunsku godinu i dvije sljedeće obračunske godine.*

U revizijskoj strategiji trebali bi biti navedeni ljudski resursi u broju dana raspoloživosti revizora (ili koji će se mobilizirati) za ostvarivanje ciljeva u nadolazećim godinama²⁵, uključujući sredstva drugih tijela za reviziju i podugovorene aktivnosti revizije. Preporučuje se zasebno navesti dane raspoloživosti revizora na razini tijela za reviziju, drugih revizorskih tijela i podugovorenih aktivnosti. Trebalo bi uključiti naznaku o dostupnim danima raspoloživosti revizora po vrsti revizije (revizija sustava, revizija financijskih izvještaja i revizija operacija).

Nužno je osigurati primjerena sredstva od početka programskog razdoblja. Trebalo bi razmotriti mogućnost uporabe tehničke pomoći za zadovoljavanje potreba. Preporučuje se dugoročno planiranje kako bi se mogli primjereno planirati budući zahtjevi u pogledu zapošljavanja, osposobljavanja i trajnog stručnog usavršavanja. Trebalo bi utvrditi i planirati uporabu stručnih vještina, posebno kada se planira podugovaranje.

Ako su tijela za reviziju i revizorska tijela ista kao za programsko razdoblje 2007. – 2013., važno je planirati odgovarajuća sredstva i s obzirom na tekuće razdoblje. Stoga bi tijelo za reviziju trebalo potvrditi da su povrh sredstava izdvojenih za preostale aktivnosti revizije u tekućem programskom razdoblju dostupna i navedena sredstva, vodeći računa o tome da će radno opterećenje za zaključivanje programa iz razdoblja 2007. – 2013. većinom utjecati na posljednje dvije godine prve strategije za razdoblje 2014. – 2020., odnosno 2015. i 2016.

²⁵ Ta bi se naznaka trebala po mogućnosti temeljiti na analizi radnog opterećenja s obzirom na preklapanje dvaju programskih razdoblja (2007. – 2013. i 2014. – 2020.).

Smjernice za sredstva za reviziju navedene su u Europskim provedbenim smjericama za INTOSAI br. 11. i standardima IIA-a.

III. PRIMJER PREDLOŠKA ZA TABLICU PROCJENE RIZIKA (PRILAGOĐAVA JE TIJELO ZA REVIZIJU)

CCI program	Tijelo	Svojstveni čimbenici rizika ²⁶							Ukupna ocjena za svojstveni rizik (najviše: 100 %)	Čimbenici kontrolnog rizika ²⁷				Ukupna ocjena za kontrolni rizik (najviše: 100 %) ²⁸	Ukupna ocjena rizika (svojstveni * kontrolni rizik)
		Proračunski iznos	Složenost ustrojstva ²⁹	Složenost pravila i postupaka	Raznovrsnost složenih operacija ³⁰	Rizični korisnici ³¹	Nedovoljan broj osoblja i/ili nedovoljne kompetencije u ključnim područjima ³²	...		Stupanj izmjena od 2007. do 2013. ³³	Kvaliteta unutarnjih kontrola (ključni zahtjevi iz Smjernica o procjeni sustava upravljanja i kontrole u državama članicama) ³⁴				
											npr. M.1		
2014.xy	MA														
	IB 1														

²⁶ Za svaki čimbenik procijenite rizik primjenom ljestvice kojom se osigurava da najveća ukupna ocjena za svojstveni rizik iznosi 100 %. Ako postoje četiri čimbenika rizika, ljestvica može biti sljedeća: visoki: 25 %; srednji: 12,5 %; niski: 6,25 %. U slučaju većeg broja čimbenika rizika, ljestvica bi se trebala u skladu s tim izmijeniti. Neki od čimbenika možda neće biti primjenjivi na određeno tijelo; u tom slučaju potrebno je prilagoditi ljestvicu kako bi se osiguralo da za to tijelo ukupna ocjena za svojstveni rizik može biti 100 %.

²⁷ Za svaki čimbenik procijenite rizik primjenom ljestvice kojom se osigurava da najveća ukupna ocjena za kontrolni rizik iznosi 100 %. Ako postoje dva čimbenika rizika, ljestvica može biti sljedeća: visoki: 50 %; srednji: 25 %; niski: 12,5%. U slučaju većeg broja čimbenika rizika, ljestvica bi se trebala u skladu s tim izmijeniti.

²⁸ Ukupna ocjena za kontrolni rizik dobiva se zbrajanjem ocjena dodijeljenih za svaki od čimbenika kontrolnog rizika. U primjerima navedenima u nastavku, najveća ocjena za „stupanj promjene od 2007.do 2013.” iznosi 50 %, a najveća ocjena za „kvalitetu unutarnjih kontrola (...)” također iznosi 50 %, što ukupno čini 100 %. Naravno, to je potrebno prilagoditi broju čimbenika kontrolnog rizika koje tijelo za reviziju razmatra pri procjeni rizika.

²⁹ Složenost može biti posljedica broja uključenih dionika / posredničkih tijela i/ili njihova međusobnog odnosa (tj. mala upravljačka tijela koja su odgovorna za nadzor nad nekoliko posredničkih tijela ili novo upravljačko tijelo odgovorno za nadzor nad iskusnim posredničkim tijelima koja imaju izvršne ovlasti za upravljanje programom).

³⁰ Složenost operacija može biti povezana s financijskim instrumentima, javnom nabavom, državnom potporom ili drugim područjima u kojima postoji visok stupanj prosudbe i procjene. Posebnu situaciju koja se primjenjuje na svaki program treba detaljno objasniti na zasebnoj listi s upućivanjem na tablicu procjene rizika.

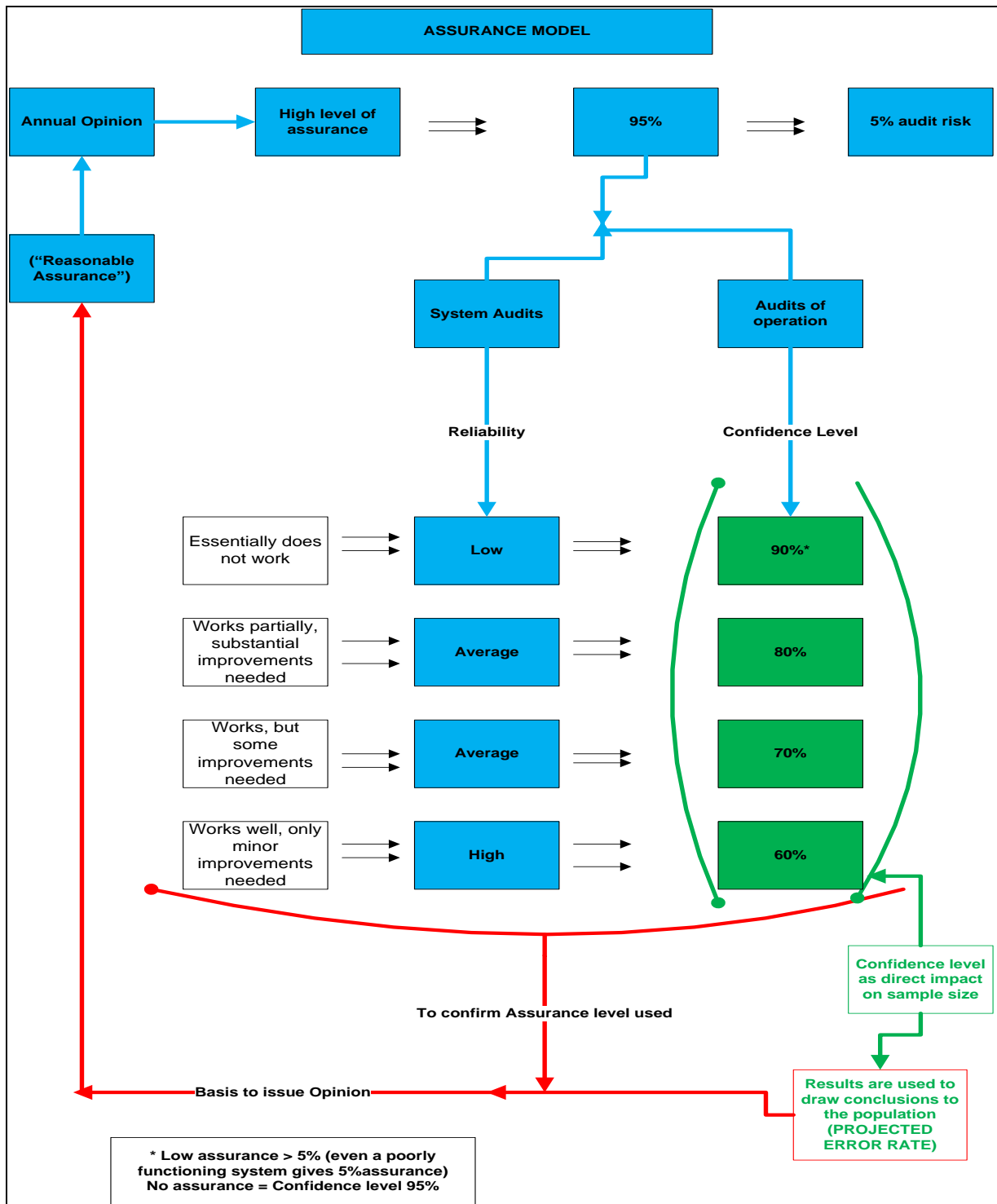
³¹ Korisnici koji nemaju iskustva s pravilima fondova i/ili korisnici s visokim stopama pogrešaka u prethodnim revizijama.

³² Posebnu situaciju u pogledu ljudskih resursa dodijeljenih tijelu nadležnom za program treba detaljno objasniti na zasebnoj listi s upućivanjem na tablicu procjene rizika.

³³ Na primjer: nema izmjena = 12,5 %; malo izmjena = 25 %, znatne izmjene ili potpuno novi sustav = 50 %

³⁴ Procjena utemeljena na rezultatima revizije iz razdoblja 2007. – 2013. ili postupak procjene usklađenosti s kriterijima određivanja. Na primjer: kategorija 1.: 5 %, kategorija 2.: 20 %, kategorija 3.: 35 %, kategorija 4.: 50 %.

IV. MODEL JAMSTVA



V. OKVIRNI ROKOVI ZA REVIZIJU

