

Tematsko izvješće

**Nova uloga tijela za ovjeravanje
u vezi s rashodima u okviru
ZPP-a pozitivan je korak prema
modelu jedinstvene revizije, ali
postoje znatni nedostaci koje je
potrebno ukloniti**

(u skladu s člankom 287. stavkom 4. drugim podstavkom UFEU a)



4
1977 - 2017



EUROPSKI
REVIZORSKI
SUD

Revizorski tim

U tematskim izvješćima Suda iznose se rezultati revizija uspješnosti i usklađenosti koje su provedene za posebna proračunska područja ili teme povezane s upravljanjem. U odabiru i osmišljavanju takvih revizijskih zadataka Sud nastoji postići što veći učinak uzimajući u obzir rizike za uspješnost ili usklađenost, vrijednost predmetnih prihoda ili rashoda, predstojeće razvojne promjene te politički i javni interes.

Ovo je izvješće usvojilo I. revizijsko vijeće Suda, kojim predsjedava član Suda Phil Wynn Owen i koje je zaduženo za reviziju u području održive uporabe prirodnih resursa. Reviziju je predvodio član Suda João Figueiredo, a potporu su mu pružali ataše u njegovu uredu Paula Betencourt, vršitelj dužnosti glavnog rukovoditelja Sylvain Lehnhard, voditelj radnog zadatka Luis Rosa i zamjenik voditelja radnog zadatka Marius Cerchez. Revizorski tim činili su Ioan Alexandru Ilie, Jindrich Doležal, Michal Machowski, Michael Spang, Antonella Stasia i Heike Walz. Potporu pri izradi izvješća pružio je Michael Pyper.



Slijeva nadesno: Michael Pyper, Paula Betencourt, Sylvain Lehnhard, João Figueiredo, Luis Rosa, Heike Walz, Jindrich Doležal.

SADRŽAJ

Odlomak

Pojmovnik	
Pokrate	
Sažetak	I. – VII.
Uvod	1. – 12.
Rashodi u okviru zajedničke poljoprivredne politike	1. – 3.
Pravni i institucijski okvir za podijeljeno upravljanje u okviru ZPP-a	4. – 7.
Uloga i odgovornosti tijela za ovjeravanje	8. – 12.
Opseg revizije i revizijski pristup	13. – 21.
Opseg revizije	13. – 17.
Revizijski pristup	18. – 21.
Opažanja	22. – 85.
Nova uloga tijela za ovjeravanje u pogledu zakonitosti i pravilnosti rashoda u okviru ZPP-a pozitivan je korak prema modelu jedinstvene revizije	22. – 28.
Model jamstva koji primjenjuje GU AGRI i dalje se temelji na rezultatima kontrola koje provode države članice	29. – 37.
Procjena rizika i metoda uzorkovanja	38. – 61.
Temeljenje procjene rizika na akreditacijskoj matrici može dovesti do preuveličavanja razine jamstva koje tijela za ovjeravanje utvrde na temelju sustava unutarnje kontrole kojima se koriste agencije za plaćanja	38. – 47.
Metoda uzorkovanja kojom su se tijela za ovjeravanje služila za transakcije u okviru IAKS-a, a koja se temelji na popisu nasumično odabranih terenskih provjera koje su provele agencije za plaćanja, uključivala je niz rizika za koje nisu pronađena rješenja	48. – 58.
Dio transakcija izvan IAKS-a na kojima tijelo za ovjeravanje provodi dokazno testiranje nije reprezentativan za rashode financijske godine obuhvaćene revizijom	59. – 61.
Dokazno testiranje	62. – 71.

Za većinu transakcija smjernicama se od tijela za ovjeravanje ne zahtijeva provođenje terenskog ispitivanja na razini krajnjeg korisnika	62. – 67.
Smjernicama se od tijela za ovjeravanje zahtijeva da samo ponove prvotne provjere koje su provele agencije za plaćanja, umjesto da provedu sve revizijske postupke koje smatraju potrebnima kako bi se dobilo razumno jamstvo	68. – 71.
Zaključak i revizorsko mišljenje	72. – 85.
Smjernicama se od tijela za ovjeravanje zahtijeva da izračunaju dvije različite stope pogreške, a način na koji se tijela za ovjeravanje i GU AGRI koriste tim stopama nije primjeren	72. – 78.
Mišljenje tijela za ovjeravanje o zakonitosti i pravilnosti rashoda temelji se na ukupnoj pogrešci koja je manja od stvarne	79. – 85.
Zaključci i preporuke	86. – 104.
Prilog I. – Model podijeljenog upravljanja koji primjenjuje Komisija, kako je prikazan u njezinu godišnjem izvješću o radu za 2015.	
Prilog II. – Model jamstva u pogledu zakonitosti i pravilnosti rashoda koji primjenjuje Komisija, kako je prikazan u njezinu godišnjem izvješću o radu za 2015.	
Prilog III. – Primjer akreditacijske matrice, prilagođene prema modelu iz Smjernice br. 3 GU-a AGRI za obavljanje revizija računovodstvene dokumentacije za potrebe ovjeravanja	
Prilog IV. – Vremenski raspored dokaznog testiranja koje provode agencije za plaćanja i tijela za ovjeravanje te dostavljanja njihovih izvješća Komisiji	
Odgovori Komisije	

POJMOVNIK

Administrativne provjere: formalizirane provjere dokumentacije koje agencije za plaćanja provode nad svim zahtjevima kako bi provjerile jesu li oni u skladu s uvjetima pod kojima se dodjeljuje potpora. Kad je riječ o rashodima u okviru IAKS-a, informacije sadržane u bazama podataka IT-a upotrebljavaju se za automatske unakrsne provjere.

Agencija za plaćanja: Tijelo (tijela) u okviru države članice odgovorno za upravljanje rashodima u okviru ZPP-a i kontrolu nad njima, tj. za kontroliranje, izračun i isplatu potpora korisnicima u okviru ZPP-a i izvješćivanje Komisije u vezi s plaćanjima. Dio rada agencije za plaćanja mogu obaviti delegirana tijela, no to ne vrijedi za isplate korisnicima i izvješćivanje Komisije u vezi s plaćanjima.

Akreditacija: proces kojim se potvrđuje da agencije za plaćanja imaju upravnu organizaciju i sustav unutarnje kontrole kojima se pruža dostatno jamstvo da su plaćanja zakonita i pravilna te da se točno knjiže. Takvu potvrdu izdaju države članice na temelju usklađenosti s nizom kriterija („akreditacijski kriteriji”) koje agencije za plaćanja moraju ispuniti u pogledu unutarnjeg okruženja, kontrolnih aktivnosti, informiranja i komuniciranja te praćenja.

Europski fond za jamstva u poljoprivredi (EFJP): iz njega se pružaju financijska sredstva za izravna plaćanja poljoprivrednicima, upravljanje poljoprivrednim tržištima te za mjere informiranja i promidžbe.

Europski poljoprivredni fond za ruralni razvoj (EPFRR): iz njega se financiraju financijski doprinosi Unije za programe ruralnog razvoja.

Financijski ispravci: odluke Komisije o isključenju iz financiranja sredstvima EU-a za rashode u državama članicama koji nisu nastali u skladu s primjenjivim pravom EU-a i nacionalnim pravom. Rashodi u okviru ZPP-a iz financiranja se uvijek isključuju s pomoću financijskih ispravaka koji se knjiže kao namjenski prihodi.

Godišnje izvješće o radu: godišnje izvješće koje objavljuje svaka glavna uprava u kojem se navode njezina postignuća, inicijative koje je pokrenula tijekom godine i resurse koje je upotrijebila. Godišnje izvješće o radu GU-a AGRI također uključuje procjenu funkcioniranja i rezultata sustava upravljanja i kontrole u okviru ZPP-a na razini agencija za plaćanja.

Integrirani administrativni i kontrolni sustav (IAKS): integrirani sustav koji sadržava baze podataka o gospodarstvima, zahtjevima, poljoprivrednim područjima, životinjama i, po potrebi, pravima na plaćanja. Te baze podataka služe za unakrsne administrativne povjere zahtjeva za potporu za plaćanja povezana s površinom i životinjama.

Izjava o upravljanju: godišnja izjava direktora svake agencije za plaćanja u pogledu cjelovitosti, točnosti i istinitosti računovodstvene dokumentacije, pravilnog funkcioniranja sustava unutarnje kontrole te zakonitosti i pravilnosti povezanih transakcija. Uz nju se podnosi nekoliko priloga, među kojima i onaj koji se odnosi na statističke podatke o rezultatima administrativnih i terenskih provjera koje je provela agencija za plaćanja („statistički podatci o provjerama”).

Međunarodno prihvaćeni revizijski standardi (engl. *Internationally accepted audit standards (IAAS)*) obuhvaćaju revizijske standarde koje su odredila različita javna i strukovna tijela za utvrđivanje standarda, poput Međunarodnih revizijskih standarda (MRevS, engl. *International Standards on Auditing (ISAs)*) koje izdaje Odbor za međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (engl. *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*) ili Međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija (engl. *International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)*) koje izdaje Međunarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucija (engl. *International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)*).

Postupak financijskog poravnanja: dovodi do godišnje financijske odluke Komisije u pogledu cjelovitosti, točnosti i istinitosti godišnje računovodstvene dokumentacije svake akreditirane agencije za plaćanja.

Postupak utvrđivanja usklađenosti (potvrda o sukladnosti): postupak koji provodi Komisija i koji se temelji na procjeni sustava unutarnje kontrole agencija za plaćanja kako bi se zajamčilo da države članice primjenjuju zakonodavstvo EU-a i nacionalno zakonodavstvo te da se s pomoću financijskog ispravka svi rashodi kojima se krše ta pravila u jednoj ili više financijskih godina isključuju iz financiranja sredstvima EU-a.

Programsko razdoblje: višegodišnji okvir za planiranje i provedbu politika EU-a. Trenutačno programsko razdoblje traje od 2014. do 2020. Upravljanje programima ruralnog razvoja

financiranima iz EPFRR-a obavlja se na temelju tog višegodišnjeg okvira. Upravljanje EFJP-om obavlja se na godišnjoj osnovi.

Statistički podatci o provjerama: Godišnja izvješća koja su Komisiji dostavile države članice, a sadržavaju rezultate administrativnih i terenskih provjera koje su provele agencije za plaćanja.

Terenske provjere: provjere koje provode inspektori agencija za plaćanja kako bi provjerili pridržavaju li se krajnji korisnici primjenjivih pravila. One mogu biti u obliku klasičnih terenskih posjeta (poljoprivrednim gospodarstvima ili ulaganjima za koje se potpora dodjeljuje) ili daljinskog istraživanja (pregled najnovijih satelitskih snimaka parcela) koje je u slučaju sumnje potrebno dopuniti brzim terenskim posjetima.

Usklađena stopa pogreške: stopa preostale pogreške koju procjenjuje Komisija i koja utječe na plaćanja u okviru ZPP-a nakon provedbe svih provjera. Komisija je izračunava i objavljuje u svojem godišnjem izvješću o radu.

POKRATE

EFJP	Europski fond za jamstva u poljoprivredi
EFRR	Europski fond za regionalni razvoj
EPFRR	Europski poljoprivredni fond za ruralni razvoj
ESF	Europski socijalni fond
GU AGRI	Glavna uprava za poljoprivredu i ruralni razvoj
IAKS	Integrirani administrativni i kontrolni sustav
KF	Kohezijski fond
MRevS	Međunarodni revizijski standardi
Standardi ISSAI	Međunarodni standardi vrhovnih revizijskih institucija
ZPP	Zajednička poljoprivredna politika

SAŽETAK

I. Zajednička poljoprivredna politika (ZPP), čiji proračun za programsko razdoblje 2014. – 2020. iznosi 363 milijarde eura (prema cijenama iz 2011.) (oko 38 % ukupnog iznosa višegodišnjeg financijskog okvira za razdoblje 2014. – 2020.), pod podijeljenim je upravljanjem Komisije i država članica. Iako Komisija delegira izvršenje proračuna agencijama za plaćanja koje imenuju države članice, ona zadržava krajnju odgovornost i dužna je zajamčiti da su financijski interesi EU-a zaštićeni na isti način kao da sama Komisija obavlja delegirano izvršenje proračuna.

II. U tu su svrhu države članice imenovale tijela za ovjeravanje koja od 1996. godine obavljaju ulogu neovisnog revizora agencija za plaćanja. Od financijske godine 2015. od njih se također zahtijeva da daju mišljenje, sastavljeno u skladu s međunarodno prihvaćenim revizijskim standardima, u kojem se navodi jesu li rashodi za koje je zatražena naknada od Komisije zakoniti i pravilni. Time je financijska godina 2015. bila prva godina za koju se Komisija mogla koristiti rezultatima poboljšanog rada tijela za ovjeravanje u vezi sa zakonitošću i pravilnošću.

III. U tom smo kontekstu procijenili je li okvir koji je uspostavila Komisija omogućio tijelima za ovjeravanje da mišljenje o zakonitosti i pravilnosti rashoda u okviru ZPP-a donesu u skladu s primjenjivim propisima EU-a i međunarodno prihvaćenim revizijskim standardima te time pruže pouzdane rezultate za model jamstva koji primjenjuje Komisija. Zaključili smo da okvir koji je Komisija osmislila za prvu godinu u kojoj tijela za ovjeravanje obavljaju tu novu aktivnost sadržava znatne nedostatke. To je dovelo do toga da mišljenja tijela za ovjeravanje u važnim područjima nisu u potpunosti u skladu s primjenjivim standardima i pravilima.

IV. Nova uloga tijela za ovjeravanje pozitivan je korak prema modelu jedinstvene revizije jer bi ostvarenja tijela za ovjeravanje mogla pomoći državama članicama da ojačaju svoje sustave kontrole, smanje troškove revizija i kontrola te omoguće Komisiji da dobije neovisno dodatno jamstvo o zakonitosti i pravilnosti rashoda.

V. U tom smo kontekstu analizirali postojeći model jamstva koji primjenjuje Komisija i uvedene promjene kako bi se u obzir uzela veća uloga tijela za ovjeravanje. Uočili smo da se

model jamstva koji primjenjuje Komisija i dalje temelji na rezultatima kontrola koje provode države članice. Kad je riječ o financijskoj godini 2015., mišljenja tijela za ovjeravanje o zakonitosti i pravilnosti bila su samo jedan od čimbenika koje je Komisija uzela u obzir pri izračunu usklađenja pogrešaka prijavljenih u statističkim podacima o provjerama koje dostavljaju države članice. Budući da su ta mišljenja jedini izvor kojim se pruža neovisno jamstvo o zakonitosti i pravilnosti na godišnjoj osnovi, rad tijela za ovjeravanje, obavljen na pouzdan način, trebao bi postati ključni element jamstva Komisije.

VI. Ispitivanjem usklađenosti smjernica Komisije s primjenjivim propisima i međunarodno prihvaćenim revizijskim standardima utvrdili smo sljedeće nedostatke:

- (a) kad je riječ o postupku procjene rizika, primijetili smo da je Komisija zahtijevala da se tijela za ovjeravanje koriste akreditacijskom matricom koja donosi rizik od preuveličavanja razine jamstva koju tijela za ovjeravanje mogu utvrditi na temelju sustava unutarnje kontrole agencija za plaćanja
 - (b) metoda uzorkovanja kojom su se tijela za ovjeravanje služila za transakcije koje se temelje na popisu nasumično odabranih terenskih provjera koje provode agencije za plaćanja uključivala je niz dodatnih rizika za koje nisu pronađena rješenja: ponajprije, rezultati rada tijela za ovjeravanje mogu biti reprezentativni samo ako su reprezentativni i uzorci koje su prvotno odabrale agencije za plaćanja. Dio uzorka za transakcije izvan IAKS-a nije reprezentativan u pogledu rashoda i stoga nije reprezentativan za financijsku godinu obuhvaćenu revizijom
 - (c) kad je riječ o dokaznom testiranju, Komisija je od tijela za ovjeravanje zahtijevala da za dio uzorka samo ponove administrativne provjere koje su provele agencije za plaćanja
 - (d) Komisija je zahtijevala da tijela za ovjeravanje za svoje dokazno testiranje samo ponove prvotne provjere koje su provele agencije za plaćanja. Iako je ponovno provođenje provjera valjana metoda prikupljanja revizijskih dokaza, u međunarodno prihvaćenim revizijskim standardima također se navodi da bi revizori trebali odabrati i provesti sve revizijske korake i postupke koje smatraju primjerenima kako bi se pribavili dostatni revizijski dokazi za donošenje mišljenja u kojem se daje razumno jamstvo
-

- (e) kad je riječ o donošenju revizorskih zaključaka, utvrdili smo da se smjernicama od tijela za ovjeravanje zahtijevalo da izračunaju dvije različite stope pogreške u pogledu zakonitosti i pravilnosti te da način na koji su se tim stopama koristila tijela za ovjeravanje, no i GU AGRI, nije bio primjeren
- (f) naposljetku, zaključili smo da se mišljenje tijela za ovjeravanje o zakonitosti i pravilnosti rashoda temeljilo na ukupnoj pogrešci koja je bila manja od stvarne. Naime, tijela za ovjeravanje pri izračunu procijenjene stope pogreške nisu uzela u obzir pogreške koje su agencije za plaćanja utvrdile i prijavile u statističkim podacima o provjerama.

VII. Iznosimo niz preporuka za rješavanje pitanja istaknutih u ovim opažanjima:

- (a) Komisija bi rezultate tijela za ovjeravanje, kad je njihov rad definiran i obavljen u skladu s primjenjivim propisima i međunarodno prihvaćenim revizijskim standardima, trebala upotrebljavati kao ključni element svojeg modela jamstva u pogledu zakonitosti i pravilnosti rashoda
 - (b) Komisija bi svoje smjernice trebala izmijeniti na sljedeći način:
 - (i) procjenu rizika koju tijela za ovjeravanje obavljaju u pogledu zakonitosti i pravilnosti trebalo bi usmjeriti na ključne i pomoćne kontrole kojima se već služi Komisija
 - (ii) u vezi s odabirom transakcija u okviru IAKS-a koji tijela za ovjeravanje obavljaju na temelju popisa zahtjeva koje su nasumično odabrale agencije za plaćanja, od tijela za ovjeravanje trebalo bi zahtijevati da uspostave prikladne mehanizme zaštite u pogledu reprezentativnosti uzoraka koje odabiru tijela za ovjeravanje, pravodobnih terenskih posjeta koje obavljaju tijela za ovjeravanje te neobjavljivanja uzorka tijela za ovjeravanje agencijama za plaćanja
 - (iii) u vezi s uzorkovanjem rashoda izvan IAKS-a, od tijela za ovjeravanje trebalo bi zahtijevati da uzorke uzimaju izravno iz popisa plaćanja
 - (iv) tijelima za ovjeravanje trebalo bi omogućiti da provode terenska ispitivanja za sve transakcije obuhvaćene revizijom te da provode sve revizijske korake i postupke
-

koje smatraju primjerenima, bez ograničavanja na ponavljanje prvotnih provjera koje su provele agencije za plaćanja

- (v) od tijela za ovjeravanje trebalo bi zahtijevati da izračunavaju samo jednu stopu pogreške u pogledu zakonitosti i pravilnosti
 - (vi) kad je riječ o transakcijama u okviru IAKS-a za koje je uzorak sastavljen na temelju popisa terenskih provjera koje su nasumično odabrale agencije za plaćanja, ukupna pogreška koju su izračunala tijela za ovjeravanje, kako bi se omogućilo davanje mišljenja o zakonitosti i pravilnosti rashoda, trebala bi obuhvatiti stopu pogreške koju su agencije za plaćanja prijavile u statističkim podacima o provjerama, ekstrapoliranu na preostale transakcije koje nisu obuhvaćene terenskim provjerama koje provode agencije za plaćanja. Tijela za ovjeravanje moraju zajamčiti da su statistički podatci o provjerama koje prikupljaju agencije za plaćanja potpuni i točni.
-

UVOD

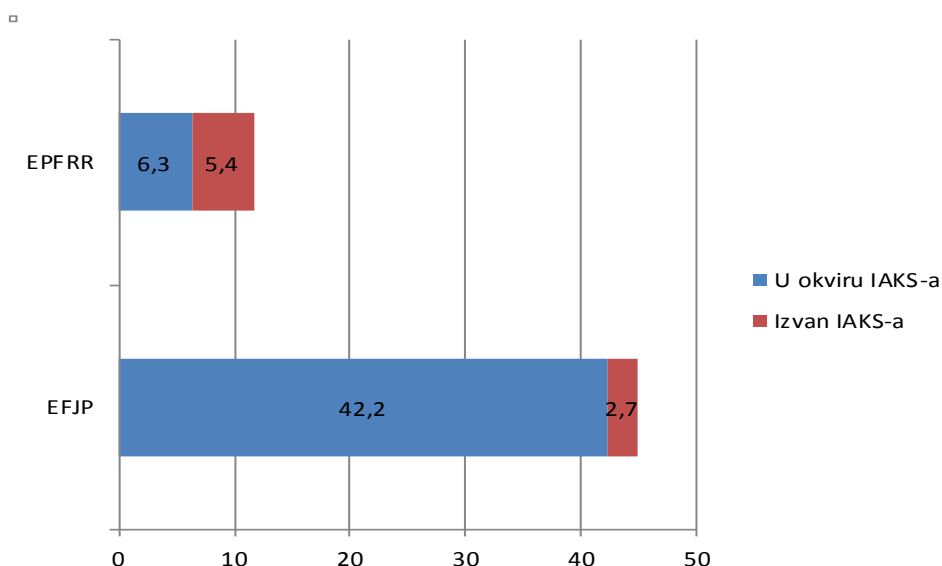
Rashodi u okviru zajedničke poljoprivredne politike

1. Potpora EU-a u području poljoprivrede dodjeljuje se u okviru Europskog fonda za jamstva u poljoprivredi (EFJP) i Europskog poljoprivrednog fonda za ruralni razvoj (EPFRR). Ukupna dodijeljena sredstva za ta dva fonda u programskom razdoblju 2014. – 2020. iznose 363 milijarde eura (prema cijenama iz 2011.), što čini oko 38 % ukupnog iznosa višegodišnjeg financijskog okvira za razdoblje 2014. – 2020.¹
2. Rashodi u okviru zajedničke poljoprivredne politike (ZPP) u oba se fonda mogu svrstati u dvije kategorije:
 - rashodi u okviru integriranog administrativnog i kontrolnog sustava (IAKS), koji se temelje na materijalnim pravima² i koji se uglavnom sastoje od godišnjih plaćanja po hektaru
 - rashodi izvan IAKS-a, koje čine plaćanja koja se temelje na naknadama i koji se uglavnom sastoje od ulaganja u poljoprivredna gospodarstva i ruralnu infrastrukturu, kao i od intervencija na poljoprivrednim tržištima.
3. Podjela između rashoda u okviru IAKS-a i rashoda izvan IAKS-a za navedena dva fonda (redom oko 86 % i 14 % rashoda u okviru ZPP-a) za financijsku godinu 2015. prikazana je na **slici 1.** u nastavku:

¹ Prilog I. Uredbi Vijeća (EU, Euratom) br. 1311/2013 od 2. prosinca 2013. kojom se uspostavlja višegodišnji financijski okvir za razdoblje 2014. – 2020. (SL L 347, 20.12.2013., str. 884.).

² U kojima je plaćanje uvjetovano ispunjavanjem određenih uvjeta.

Slika 1. – Raspodjela rashoda u okviru ZPP-a za financijsku godinu 2015. (u milijardama eura)



Pravni i institucijski okvir za podijeljeno upravljanje u okviru ZPP-a

4. Odgovornost za upravljanje ZPP-om dijele Komisija i države članice. Otprilike 99 % proračuna ZPP-a troši se u okviru podijeljenog upravljanja, kako je definirano u Financijskoj uredbi³. Horizontalnom uredbom o ZPP-u⁴ utvrđuju se temeljna pravila za financiranje i praćenje ZPP-a te upravljanje ZPP-om. Komisija je ovlaštena za daljnje određivanje tih pravila s pomoću provedbenih uredbi⁵ i smjernica.

³ Članak 59. Uredbe (EU, Euratom) br. 966/2012 Europskog parlamenta i Vijeća od 25. listopada 2012. o financijskim pravilima koja se primjenjuju na opći proračun Unije i o stavljanju izvan snage Uredbe Vijeća (EZ, Euratom) br. 1605/2002 (SL L 298, 26.10.2012., str. 1.) („Financijska uredba”).

⁴ Uredba (EU) br. 1306/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od 17. prosinca 2013. o financiranju, upravljanju i nadzoru zajedničke poljoprivredne politike i o stavljanju izvan snage uredaba Vijeća (EEZ) br. 352/78, (EZ) br. 165/94, (EZ) br. 2799/98, (EZ) br. 814/2000, (EZ) br. 1290/2005 i (EZ) br. 485/2008 (SL L 347, 20.12.2013., str. 549.) („Horizontalna uredba o ZPP-u”).

⁵ Provedbena uredba Komisije (EU) br. 809/2014 od 17. srpnja 2014. o utvrđivanju pravila za primjenu Uredbe (EU) br. 1306/2013 Europskog parlamenta i Vijeća u pogledu integriranog administrativnog i kontrolnog sustava, mjera ruralnog razvoja i višestruke sukladnosti (SL L 227, 31.7.2014., str. 69.) i Provedbena uredba Komisije (EU) br. 908/2014 od 6. kolovoza 2014. o utvrđivanju pravila za primjenu Uredbe (EU) br. 1306/2013 Europskog parlamenta i Vijeća u

5. U okviru podijeljenog upravljanja Komisija snosi krajnju odgovornost za proračun, ali izvršenje proračuna delegira agencijama za plaćanja kao tijelima koje posebno imenuju države članice. Glavna uprava Europske komisije za poljoprivredu i ruralni razvoj (GU AGRI) nadgleda na koji način agencije za plaćanja izvršavaju proračun te provjerava i nadoknađuje rashode koje agencije za plaćanja prijavljuju mjesečno (za EFJP), odnosno tromjesečno (za EPFRR) i, naposljetku, u okviru postupka utvrđivanja usklađenosti procjenjuje jesu li rashodi zakoniti i pravilni⁶. Ako se tim postupkom utvrde nedostaci u sustavu kontrole koji primjenjuje pojedina agencija za plaćanja, a koji imaju financijski učinak na proračun EU-a, Komisija može primijeniti financijske ispravke za predmetnu agenciju za plaćanje. Model podijeljenog upravljanja GU-a AGRI, kojim se utvrđuju uloge različitih uključenih strana, prikazan je u **prilozi I.**⁷

6. Proračunom ZPP-a na razini država članica upravljaju agencije za plaćanja koje akreditiraju relevantna nadležna tijela država članica⁸. Agencije za plaćanja provode administrativne provjere svih projektnih prijava i zahtjeva za plaćanja primljenih od korisnika, kao i terenske provjere na uzorku od najmanje 5 % za veliku većinu mjera potpore⁹. Agencije za plaćanja nakon tih provjera isplaćuju korisnicima dospjele iznose i prijavljuju ih Komisiji svakog mjeseca (EFJP) ili svaka tri mjeseca (EPFRR) radi nadoknade. Svi isplaćeni iznosi bilježe se u godišnjoj računovodstvenoj dokumentaciji agencija za plaćanja.

pogledu agencija za plaćanja i ostalih tijela, financijskog upravljanja, poravnanja računa, pravila o kontroli, jamstava i transparentnosti (SL L 255, 28.8.2014., str. 59.).

⁶ Postupak GU-a AGRI koji se temelji na procjeni sustava unutarnje kontrole kojima se koriste agencije za plaćanja kako bi se zajamčilo da države članice primjenjuju zakonodavstvo EU-a i nacionalno zakonodavstvo te da se svi rashodi kojima se krše ta pravila u jednoj ili više financijskih godina isključuju iz financiranja sredstvima EU-a (članak 52. Horizontalne uredbe o ZPP-u).

⁷ Model podijeljenog upravljanja u okviru ZPP-a, predstavljen u godišnjem izvješću o radu GU-a AGRI za 2015., str. 35.

⁸ Kako se zahtijeva člankom 7. Horizontalne uredbe o ZPP-u.

⁹ Članci 30. – 33. Uredbe (EU) br. 809/2014. Komisija je za razdoblje 2014. – 2020. uvela dodatne mogućnosti državama članicama kako bi smanjile najmanju stopu kontrole na 1 %. Države članice mogu se koristiti tim mogućnostima kako je predviđeno člankom 41. Uredbe (EU) br. 908/2014 i člankom 36. Uredbe (EU) br. 809/2014.

Ravnatelj svake pojedine agencije za plaćanja dostavlja tu godišnju računovodstvenu dokumentaciju Komisiji, kao i izjavu (izjava o upravljanju) u pogledu djelotvornosti kontrolnih sustava, u kojoj se iznosi i stopa pogreške koja proizlazi iz statističkih podataka o provjerama¹⁰. Dužnosnik za ovjeravanje Komisije (glavni direktor GU-a AGRI za ZPP) u godišnjem izvješću o radu GU-a AGRI uzima u obzir dostavljenu godišnju računovodstvenu dokumentaciju i izjave o upravljanju.

7. Financijskom uredbom zahtijeva se od Komisije da, pri povjeravanju zadaća agencijama za plaćanja u vezi s izvršavanjem proračuna za ZPP u okviru podijeljenog upravljanja, zajamči da su financijski interesi EU-a zaštićeni na isti način kao da sama Komisija obavlja te zadaće¹¹. To uključuje uspostavu odgovarajućih kontrolnih i revizijskih odgovornosti, kao što je ispitivanje i prihvaćanje računovodstvene dokumentacije. Kad je riječ o ZPP-u, te revizijske odgovornosti na razini država članica preuzima tijelo za ovjeravanje.

Uloga i odgovornosti tijela za ovjeravanje

8. Tijela za ovjeravanje obavljaju ulogu neovisnih revizora agencija za plaćanje od financijske godine 1996.¹² Na temelju te uloge od tijela za ovjeravanje zahtijeva se izdavanje potvrde, u skladu s međunarodno prihvaćenim revizijskim standardima, u kojoj se navodi je li računovodstvena dokumentacija koja se treba dostaviti Komisiji istinita, potpuna i točna, te jesu li postupci unutarnje kontrole djelovali na zadovoljavajući način, posebice u vezi s akreditacijskim kriterijima.

9. Financijskom uredbom¹³ i Horizontalnom uredbom o ZPP-u¹⁴ povećala se uloga tijela za ovjeravanje, kao i njihove odgovornosti. Uz odgovornost za računovodstvenu dokumentaciju

¹⁰ Godišnja izvješća koja su Komisiji dostavile države članice, a sadržavaju rezultate administrativnih i terenskih provjera koje su provele agencije za plaćanja.

¹¹ Članak 59. i uvodna izjava 22. Financijske uredbe.

¹² Članak 3. Uredbe Komisije (EZ) br. 1663/95 od 7. srpnja 1995. o utvrđivanju detaljnih pravila za primjenu Uredbe Vijeća (EEZ) br. 729/70 u pogledu postupka poravnjanja računa Komponente za jamstva EFSJP-a (SL L 158, 8.7.1995., str. 6.).

¹³ Članak 59. stavak 5. Financijske uredbe.

i unutarnju kontrolu, tijela za ovjeravanje dužna su, od financijske godine 2015., davati mišljenje o zakonitosti i pravilnosti rashoda za koje je od Komisije zatražena naknada. U tom mišljenju, sastavljenom u skladu s međunarodno prihvaćenim revizijskim standardima, mora se također navesti „jesu li ispitivanjem dovedene u pitanje tvrdnje iz izjave o upravljanju”.

10. Horizontalnom uredbom o ZPP-u također se propisuje da tijelo za ovjeravanje mora biti javno ili privatno revizijsko tijelo koje je imenovalo nadležno tijelo te da mora imati potrebnu tehničku stručnost i u svojem djelovanju biti neovisno o agenciji za plaćanja, kao i o tijelu koje je akreditiralo predmetnu agenciju za plaćanja. Kad je riječ o financijskoj godini 2015., rashodima u okviru ZPP-a u 28 država članica upravljalo je ukupno 80 agencija za plaćanja, nad kojima su revizije provela 64 tijela za ovjeravanje¹⁵. Četrdeset i šest od tih tijela za ovjeravanje bila su javna tijela¹⁶, a njih 18 privatna revizorska društva.

11. Radom tijela za ovjeravanje u području zakonitosti i pravilnosti nastoji se povećati jamstvo GU-a AGRI u pogledu zakonitosti i pravilnosti rashoda. Uloga tijela za ovjeravanje u vezi s modelom jamstva koji primjenjuje GU AGRI opisana je u **prilogu II.** Moguća primjena rezultata rada tijela za ovjeravanje u kontekstu „modela jedinstvene revizije” detaljno je opisana u odlomcima 24. – 28.

12. Komisija je s pomoću provedbene uredbe¹⁷ i dodatnih smjernica¹⁸ uspostavila okvir za revizijski rad tijela za ovjeravanje. U skladu s tom uredbom, kako bi se od tijela za ovjeravanje dobila pouzdana izvješća i mišljenja, Komisija se treba pobrinuti da:

- (a) se njezinim smjernicama pružaju odgovarajuće upute u skladu s međunarodno prihvaćenim revizijskim standardima¹⁹

¹⁴ Članak 9. Horizontalne uredbe o ZPP-u.

¹⁵ U nekoliko država članica reviziju nad više agencija za plaćanja obavlja isto tijelo za ovjeravanje.

¹⁶ Kao što su odjeli ministarstava financija, odjeli regionalnih vlada ili vrhovne revizijske institucije.

¹⁷ Članci 5. – 7. Uredbe (EU) br. 908/2014.

¹⁸ Smjernica br. 1 o akreditacijskim zahtjevima, Smjernica br. 2 o godišnjoj reviziji za potrebe ovjeravanja, Smjernica br. 3 o zahtjevima za izvješćivanje, Smjernica br. 4 o izjavi o upravljanju i Smjernica br. 5 o nepravilnostima.

- (b) je rad koji tijela za ovjeravanje obavljaju na temelju takvih smjernica dostatan i da je odgovarajuće kvalitete.

OPSEG REVIZIJE I REVIZIJSKI PRISTUP

Opseg revizije

13. Novi zahtjev prema kojem su tijela za ovjeravanje dužna dati mišljenje o zakonitosti i pravilnosti rashoda ima ključnu ulogu u modelu jamstva koji primjenjuje Komisija za razdoblje 2014. – 2020.

14. U ovoj smo reviziji usmjerili svoju analizu na okvir koji je Komisija uspostavila za rad tijela za ovjeravanje u području zakonitosti i pravilnosti za prvu godinu provedbe (financijska godina 2015.). Ovom revizijom nismo procijenili dokazno testiranje koje obavljaju tijela za ovjeravanje.

15. Revizijom smo nastojali procijeniti je li nova uloga tijela za ovjeravanje bila korak prema ostvarenju pristupa jedinstvene revizije te je li Komisija u svojem modelu jamstva u dovoljnoj mjeri uzela u obzir tu novu ulogu. Revizijom smo također nastojali procijeniti omogućuje li se okvirom koji je uspostavila Komisija tijelima za ovjeravanje da sastave mišljenje o zakonitosti i pravilnosti rashoda u okviru ZPP-a u skladu s primjenjivim propisima EU-a i međunarodno prihvaćenim revizijskim standardima.

16. Konkretno, ispitali smo je li se smjericama Komisije tijelima za ovjeravanje zajamčilo sljedeće:

- odgovarajuća procjena rizika za koju su zadužena tijela za ovjeravanje i reprezentativno uzorkovanje
- odgovarajuća razina dokaznog testiranja i
- točna procjena stope pogreške i revizorsko mišljenje.

¹⁹ Članak 9. Horizontalne uredbe o ZPP-u.

17. Nakon što smo dovršili svoj revizijski rad na terenu (u rujnu 2016.), Komisija je u siječnju 2017. dovršila nove smjernice koje tijela za ovjeravanje trebaju primjenjivati od financijske godine 2018. Te izmijenjene smjernice nisu bile obuhvaćene našim pregledom.

Revizijski pristup

18. Revizijski dokazi pribavljeni su i na razini Komisije (GU AGRI) i na razini država članica. Polazna točka za rad bila je analiza relevantnog pravnog okvira kako bi se utvrdili zahtjevi primjenjivi na sve uključene strane: Komisiju, nadležna tijela i tijela za ovjeravanje.

19. Revizijom je na razini Komisije obuhvaćeno sljedeće:

- pregled smjernica Komisije namijenjenih tijelima za ovjeravanje koje se primjenjuju na financijsku godinu 2015., kao i dokumenata u vezi s popratnim aktivnostima, kao što su sastanci stručnih skupina²⁰ (sudjelovali smo kao promatrači na jednom takvom sastanku u Bruxellesu 14. i 15. lipnja 2016.)
- procjena pregleda dokumentacije koji je obavila Komisija u vezi s izvješćima i mišljenjima tijela za ovjeravanje za 25 agencija za plaćanja u 17 država članica, a to je u 17 slučajeva također uključivalo pregled izvješća GU-a AGRI o revizijskim posjetima tijelima za ovjeravanje. Pregledali smo i godišnje izvješću o radu GU-a AGRI za 2015. i njegovu uporabu rezultata rada tijela za ovjeravanje u području zakonitosti i pravilnosti
- razgovori s odgovarajućim osobljem GU-a AGRI.

20. Revizijom je na razini država članica obuhvaćeno sljedeće:

- upitnik za 20 nadležnih tijela i tijela za ovjeravanje u 13 država članica²¹, odabranih na temelju vrijednosti rashoda koje su ta tijela ovjerila (odabirom je ukupno obuhvaćeno

²⁰ Sastanke stručne skupine organizirao je GU AGRI, uz sudjelovanje predstavnika nadležnih tijela i tijela za ovjeravanje iz svih država članica, kao forum za razmjenu znanja i iskustava te pojašnjenje pitanja povezanih s radom tijela za ovjeravanje.

²¹ Belgija, Češka Republika, Njemačka, Irska, Španjolska, Francuska, Italija, Austrija, Poljska, Portugal, Rumunjska, Slovačka i Ujedinjena Kraljevina.

63 % rashoda u okviru ZPP-a u EU-u 2014. godine) te na temelju pravnog statusa tijela za ovjeravanje (tj. je li riječ o javnom ili privatnom subjektu). Teme obuhvaćene upitnikom odnosile su se, među ostalim, na smjernice i potporu koje je Komisija pružila tijelima za ovjeravanje

- šest posjeta²² državama članicama, pri čemu su obavljani razgovori s predstavnicima nadležnih tijela i tijela za ovjeravanje s ciljem boljeg razumijevanja pruženih informacija u odgovorima na upitnik, a usto su ispitani ugovorni odnosi tijela za ovjeravanje, provjerena je pravodobnost njihovih revizijskih postupaka i pregledani su glavni rezultati njihova rada, kako su predstavljeni u njihovim revizijskim izvješćima i mišljenjima koja se odnose na financijsku godinu 2015.

21. Svoje smo nalaze ispitati prema relevantnim odredbama propisa za programsko razdoblje 2014. – 2020. te zahtjevima utvrđenima u odgovarajućim Međunarodnim standardima vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI) ili Međunarodnim revizijskim standardima (MRevS).

OPAŽANJA

Nova uloga tijela za ovjeravanje u pogledu zakonitosti i pravilnosti rashoda u okviru ZPP-a pozitivan je korak prema modelu jedinstvene revizije

22. Iako ne postoji jedna, općeprihvaćena definicija pojma „jedinstvene revizije”, taj se koncept temelji na potrebi da se da se izbjegne neusklađenost i preklapanje kontrola i revizija. U kontekstu proračuna EU-a, a posebno u vezi s podijeljenim upravljanjem, „jedinstvenom revizijom” pružilo bi se jamstvo o zakonitosti i pravilnosti rashoda za dvije svrhe: s jedne strane za potrebe upravljanja (unutarnja kontrola) te, s druge strane, za potrebe revizije. Pristup jedinstvene revizije trebao bi činiti djelotvoran kontrolni okvir u kojem se svaka razina kontrole nadograđuje na jamstvo koje pružaju drugi dionici.

²² Njemačka (Bavarska), Španjolska (Kastilja i León), Italija (AGEA), Poljska, Rumunjska i Ujedinjena Kraljevina (Engleska).

23. Kad je riječ o području kohezije²³, revizijska tijela država članica, od razdoblja 2007. – 2013., jedan su od glavnih izvora informacija za okvir jamstva Komisije u pogledu zakonitosti i pravilnosti rashoda. U mišljenju br. 2/2004²⁴ također smo analizirali model „jedinstvene revizije” za potrebe unutarnje kontrole, tj. kao izvor jamstva za upravljanje koje provodi Komisija. Nadalje, u tematskom izvješću br. 16/2013²⁵ iznijeli smo posebne preporuke za poboljšanje postupaka Komisije u vezi s uporabom rezultata rada nacionalnih revizijskih tijela u području kohezije.

24. U slučaju rashoda u okviru ZPP-a, Komisija temelji jamstvo da su rashodi zakoniti i pravilni na informacijama iz tri izvora: provjera koje provode agencije za plaćanja, revizijskog rada koji obavljaju tijela za ovjeravanje i rezultata provjera koje provodi Komisija. Kad se takvo jamstvo smatra nedostatnim, Komisija, koja snosi krajnju odgovornost za zakonitost i pravilnost rashoda, pokreće vlastite postupke utvrđivanja usklađenosti koji mogu dovesti do financijskih ispravaka.

25. Novom ulogom tijela za ovjeravanje u okviru koje ona daju mišljenje o zakonitosti i pravilnosti rashoda mogao bi se tijekom razdoblja 2014. – 2020. znatno ojačati model „jedinstvene revizije” kojim se Komisija služi za upravljanje rashodima u području poljoprivrede. GU AGRI smatra da će se takvim modelom dobiti veće jamstvo da sustavi kontrole dobro djeluju²⁶ i da će se time omogućiti da uprava dobije dodatno jamstvo na temelju revizijskog rada koji obavljaju tijela za ovjeravanje, a ne samo na temelju provjera koje obavlja GU AGRI²⁷.

²³ Kohezijska politika financira se u okviru Europskog fonda za regionalni razvoj (EFRR), Europskog socijalnog fonda (ESF) i Kohezijskog fonda (KF).

²⁴ SL C 107, 30.4.2004., str. 1.

²⁵ <http://eca.europa.eu>

²⁶ U priručniku za revizije GU-a AGRI, verzija od 4. 11. 2015. – odjeljak 4.4. – revizija sukladnosti u pogledu zakonitosti i pravilnosti rashoda za EFJP i EPFRR.

²⁷ U Višegodišnjem programu rada GU-a AGRI, Uprava J., za razdoblje 2015. – 2018.

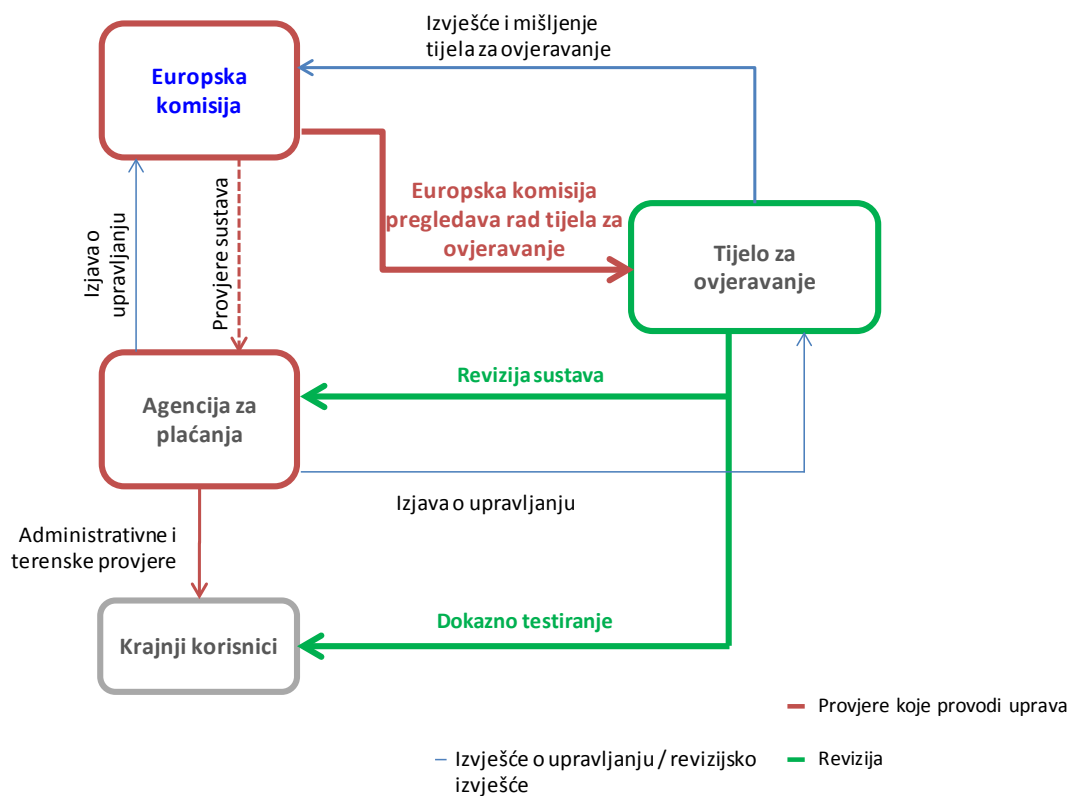
26. Revizijskim radom tijela za ovjeravanje može se omogućiti da model „jedinstvene revizije” učinkovito djeluje u pogledu rashoda u okviru ZPP-a:

- pružanjem pomoći državama članicama kako bi ojačale svoje sustave kontrole
- pružanjem pomoći kako bi se smanjili troškovi revizija i kontrola
- omogućivanjem Komisiji da dobije neovisno dodatno jamstvo o zakonitosti i pravilnosti rashoda.

27. Smatramo da je pristup „jedinstvene revizije” pravi način za dobivanje jamstva o zakonitosti i pravilnosti rashoda na razini država članica. Prema pravu EU-a, kao što Europski revizorski sud djeluje kao vanjski revizor za proračun EU-a u cjelini, tijela za ovjeravanje djeluju kao operativno neovisni revizori rashoda u području poljoprivrede na razini država članica i regionalnoj razini. Kad je riječ o vremenskom redoslijedu, tijela za ovjeravanje prvi su u nizu revizora koji pružaju jamstvo o zakonitosti i pravilnosti rashoda u području poljoprivrede i oni su jedini pružatelj takvog jamstva na nacionalnoj/regionalnoj²⁸ razini. Tijela za ovjeravanje temelje svoje jamstvo na dokaznom testiranju koje sama provode i kontrolnim sustavima agencija za plaćanja. Takvim bi se jamstvom mogla koristiti Komisija u kontekstu modela „jedinstvene revizije” za ZPP u razdoblju 2014. – 2020., kako je prikazano na slici 2. u nastavku, pod uvjetom da je zajamčen odgovarajući revizijski trag.

²⁸ Belgija, Njemačka, Španjolska, Italija i Ujedinjena Kraljevina decentralizirale su upravljanje fondovima ZPP-a s pomoću regionaliziranih agencija za plaćanja.

Slika 2. – Model jedinstvene revizije za ZPP u razdoblju 2014. – 2020.



Izvor: Europski revizorski sud.

28. Smatramo da bi u okviru pristupa „jedinstvene revizije” Komisija, koja ima krajnju odgovornost za upravljanje fondovima u okviru ZPP-a i za regulatorne zahtjeve koji su na snazi, mogla iskoristiti rezultate rada tijela za ovjeravanje u području zakonitosti i pravilnosti, kad je taj rad pouzdan, kako bi:

- poboljšala način na koji procjenjuje preostalu pogrešku i utvrđuje zadržke u svojem godišnjem izvješću o radu²⁹
- utvrdila prekoračuje li procijenjena stopa pogreške iznos od 50 000 eura ili 2 % odgovarajućih rashoda³⁰ i, u skladu s tim, treba li započeti postupak utvrđivanja usklađenosti

²⁹ Članak 66. stavak 9. Financijske uredbe.

³⁰ Članci 34. i 35. Provedbene uredbe Komisije (EU) br. 908/2014.

- točnije i cjelovitije utvrdila iznose koje treba isključiti iz proračuna EU-a, pri čemu bi se u većoj mjeri služila ekstrapoliranim financijskim ispravcima³¹
- procijenila hoće li od država članica zatražiti da preispitaju akreditacijski status agencija za plaćanja u slučajevima u kojima nema dostatno jamstvo da su plaćanja zakonita i pravilna³².

Model jamstva koji primjenjuje GU AGRI i dalje se temelji na rezultatima kontrola koje provode države članice

29. Financijskom uredbom³³ od glavnog direktora GU-a AGRI zahtijeva se da sastavi godišnje izvješće o radu u kojem izjavljuje da ima razumno jamstvo da postojeći postupci kontrole daju potrebna jamstva u pogledu zakonitosti i pravilnosti povezanih transakcija.

30. Model jamstva kojim se u tu svrhu služio GU AGRI do financijske godine 2015., u kojem su se rizični iznosi utvrđivali s gledišta zakonitosti i pravilnosti, za polazište je imao statističke podatke o provjerama koje dostavljaju države članice. Na to su se dodavali iznosi na temelju poznatih nedostataka istaknutih u revizijama sukladnosti koje je proveo GU AGRI, kao i na temelju našeg revizijskog rada. GU AGRI morao je povećavati stopu pogreške u slučajevima u kojima bi utvrdio da agencije za plaćanja nisu utvrdile dio pogrešaka koje se stoga nisu održavale u rezultatima kontrola koje provode države članice. Tim se izračunom dobivala usklađena stopa pogreške za svaku agenciju za plaćanja i za svaki fond.

31. Objedinjene usklađene stope pogreške za financijsku godinu 2014. i 2015. pokazuju da je GU AGRI i dalje provodio usklađivanja povrh stopa pogreške navedenih u statističkim podacima o provjerama koje dostavljaju agencije za plaćanja (vidi ***tablicu 1.***). Informacije iz novih mišljenja tijela za ovjeravanje o zakonitosti i pravilnosti imala su tek zanemariv učinak na ta usklađenja za financijsku godinu 2015.:

³¹ Članak 52. Horizontalne uredbe o ZPP-u.

³² Članak 7. stavci 2. i 5. Horizontalne uredbe o ZPP-u.

³³ Članak 66. Uredbe (EU, Euratom) br. 966/2012 (Financijska uredba).

Tablica 1. – Rezultati usklađivanja koja je proveo GU AGRI povrh statističkih podataka o provjerama koje su dostavile agencije za plaćanja za financijsku godinu 2014. i 2015.

Fond	Financijska godina	Prosječna stopa pogreške koja je navedena u statističkim podacima o provjerama koje dostavljaju agencije za plaćanja	Objedinjena usklađena stopa pogreške koju je izračunao GU AGRI
EFJP	2014.	0,55 %	2,61 %
	2015.	0,68 %	1,47 %
EPFRR	2014.	1,52 %	5,09 %
	2015.	1,78 %	4,99 %

32. GU AGRI pojasnio je u svojem godišnjem izvješću o radu za 2015.³⁴ da se u „vrlo ograničenoj mjeri” koristio mišljenjima tijela za ovjeravanje o zakonitosti i pravilnosti. Razlog tomu uglavnom leži u činjenici da je to bila prva godina u kojoj su tijela za ovjeravanje davala takva mišljenja, kao i u vremenskom rasporedu njihova rada, njihovom nedostatku tehničkih vještina i pravne stručnosti, njihovim neprikladnim revizijskim strategijama i nedovoljnoj veličini uzoraka obuhvaćenih revizijom. Uz razloge koje je naveo GU AGRI, na temelju vlastitih nalaza smatramo da je na pouzdanost rada tijela za ovjeravanje znatan učinak imao način na koji je Komisija u svojim smjernicama definirala rad tijela za ovjeravanje.

33. Model jamstva koji primjenjuje GU AGRI zapravo se i dalje temelji na rezultatima kontrola. Kad je riječ o financijskoj godini 2015., mišljenja tijela za ovjeravanje o zakonitosti i pravilnosti bila su samo jedan od čimbenika koje je Komisija uzela u obzir pri izračunu usklađenja pogrešaka prijavljenih u statističkim podacima o provjerama koje dostavljaju države članice. Mišljenja tijela za ovjeravanje o zakonitosti i pravilnosti jedini su izvor kojim se pruža neovisno jamstvo o zakonitosti i pravilnosti na godišnjoj osnovi. Stoga bi po našem mišljenju to neovisno jamstvo, uz uvjet da je rad tijela za ovjeravanje obavljen na pouzdan način, trebalo postati ključni element na temelju kojeg GU AGRI procjenjuje je li rashod zakonit i pravilan.

³⁴ Za izračun usklađenih stopa pogreške za 2015. GU AGRI upotrijebio je rezultate dobivene od tijela za ovjeravanje u samo tri slučaja za EFJP i devet slučajeva za EPFRR kako bi ih dodao na stope pogreške koje su prijavile agencije za plaćanja.

34. Kontinuiranu usmjerenost na statističke podatke o provjerama koji proizlaze iz sustava upravljanja i kontrole koje su uspostavile agencije za plaćanja potvrdio je GU AGRI u svojem godišnjem izvješću o radu za 2015. u kojem se navodi da se „mišljenjem o zakonitosti i pravilnosti treba potvrditi stopa pogreške u sustavu upravljanja i kontrole u okviru ZPP-a koji djeluje u državama članicama”³⁵. GU AGRI naveo je nadalje da se „u okviru ispitivanja transakcija (na temelju statističkog uzorka) od revizora tijela za ovjeravanje zahtijeva da potvrde stopu pogreške utvrđenu u početnim provjerama prihvatljivosti koje provode agencije za plaćanja te da, ako se stopa ne potvrdi, daju uvjetno mišljenje”³⁶.

35. Posebno su uspostavljeni neki važni aspekti smjernica Komisije poput onih navedenih u nastavku, koje smo procijenili u ovom izvješću, kako bi se prilagodio postojeći model jamstva GU-a AGRI, koji se temelji na potvrđivanju rezultata provjera koje provode agencije za plaćanja:

- uporaba dva uzorka, pri čemu se uzorak 1. sastavlja iz popisa terenskih provjera koje su provele agencije za plaćanja (vidi odlomke 48. – 58.)
- terensko ispitivanje koje provode tijela za ovjeravanje ograničeno je na transakcije iz uzorka 1. (vidi odlomke 62. – 67.)
- ograničenje opsega u kojem tijela za ovjeravanje mogu ponoviti terenske i administrativne provjere koje su provele agencije za plaćanja (vidi odlomke 68. – 71.)
- izračun dviju stopa pogreške i činjenica da se GU AGRI koristi stopom „neusklađenosti” umjesto stopom pogreške (vidi odlomke 72. – 78.)
- vrijednosti stopa pogreške na temelju kojih tijela za ovjeravanje izražavaju svoja mišljenja prikazane su manjima od stvarnih (vidi odlomke 79 – 85.).

36. Nadalje, kako bi tijela za ovjeravanje mogla primijeniti model kojim se služi Komisija, ona trebaju obaviti veći opseg posla od onog koji se izričito zahtijeva Horizontalnom

³⁵ Str. 66. priloga godišnjem izvješću o radu GU-a AGRI za 2015.

³⁶ Str. 67. priloga godišnjem izvješću o radu GU-a AGRI za 2015.

uredbom o ZPP-u. To je zato što se statistički podatci o provjerama navedeni u izjavama o upravljanju koje dostavljaju agencija za plaćanja računaju zasebno za transakcije u okviru IAKS-a i transakcije izvan IAKS-a (vidi odlomak 2.). Osim toga, GU AGRI zasebno izračunava usklađene stope pogreške za svaku od tih dviju podskupina. To znači da se od tijela za ovjeravanje također zahtijeva da potvrde statističke podatke o provjerama na razini podskupina (u okviru IAKS-a / izvan IAKS-a), a ne samo na razini fonda (EFJP/EPFRR). Kako bi tijela za ovjeravanje imala dostatne dokaze za potvrdu tih statističkih podataka na razini podskupina, ona trebaju znatno povećati veličinu uzoraka u odnosu na situaciju u kojoj je potrebna samo potvrda na razini fonda.

37. U sljedećim odjeljcima ispitali smo također u kojoj su mjeri smjernice Komisije usklađene s međunarodno prihvaćenim revizijskim standardima u različitim fazama revizijskog procesa (procjena rizika i metoda uzorkovanja, dokazno testiranje, zaključak i revizijsko mišljenje).

Procjena rizika i metoda uzorkovanja

Temeljenje procjene rizika na akreditacijskoj matrici može dovesti do preuveličavanja razine jamstva koje tijela za ovjeravanje utvrde na temelju sustava unutarnje kontrole kojima se koriste agencije za plaćanja

38. Prema smjernicama GU-a AGRI³⁷ tijela za ovjeravanje utvrđuju ukupnu razinu jamstva u pogledu zakonitosti i pravilnosti na temelju podataka iz dva izvora: svoje procjene kontrolnog okruženja u agencijama za plaćanja i svoje provedbe dokaznog testiranja transakcija. Takav model u skladu je s međunarodno prihvaćenim revizijskim standardima, kojima se propisuje da bi revizor trebao „razumjeti kontrolno okruženje i odgovarajuće unutarnje kontrole te razmotriti je li vjerojatno da će se njima zajamčiti usklađenost”³⁸.

³⁷ Odjeljak 5. Smjernice br. 2 o metodologiji uzorkovanja.

³⁸ Odlomak 53. Međunarodnih standarda vrhovnih revizijskih institucija (ISSAI) 400 – Temeljna načela revizije usklađenosti.

39. Što je viša ocjena koju tijela za ovjeravanje daju agencijama za plaćanje za njihove sustave unutarnje kontrole, tj. što je veće jamstvo koje proizlazi iz tih sustava, to će manje transakcija biti podvrgnuto dokaznom testiranju. Taj obratno proporcionalni odnos prikazan je u **tablici 2.** s pomoću informacija iz smjernica GU-a AGRI³⁹:

Tablica 2. – Ocjena sustava unutarnje kontrole u usporedbi s veličinom uzorka za dokazno testiranje

Ocjena sustava unutarnje kontrole	Dobro funkcionira	Funkcionira	Djelomično funkcionira	Ne funkcionira
Broj stavaka uključenih u dokazno testiranje	93	111	137	181

40. GU AGRI zahtijevao je od tijela za ovjeravanje da svoju ocjenu sustava unutarnje kontrole u agencijama za plaćanja temelje na matrici za procjenjivanje usklađenosti agencija za plaćanja s akreditacijskim kriterijima („akreditacijska matrica”). Rashodima u okviru ZPP-a mogu upravljati samo akreditirane agencije za plaćanja (tj. one koje ispunjavaju akreditacijske kriterije)⁴⁰.

41. Kako je prikazano u **prilogu III.**⁴¹, akreditacijska matrica sastoji se od šest funkcija i osam kriterija za procjenjivanje, što ukupno čini 48 parametara za procjenjivanje. Svakom pojedinom parametru dodjeljuju se bodovi u rasponu od jedan („Ne funkcionira”) do četiri („Dobro funkcionira”), kao i ponderi. Ukupan broj bodova ostvaren na temelju akreditacijske matrice čini ponderirani prosjek tih 48 parametara za procjenjivanje.

42. Tim ukupnim brojem bodova koriste se i nadležna tijela (kako bi se procijenilo trebaju li agencije za plaćanja zadržati svoju akreditaciju) i tijela za ovjeravanje (kako bi im se pomoglo da oblikuju svoje mišljenje o primjerenom funkcioniranju sustava unutarnje kontrole u agencijama za plaćanja).

³⁹ Prema tablici na str. 9. Priloga 3. Smjernici br. 2 o metodologiji uzorkovanja, za visok inherentni rizik i procijenjenu stopu pogreške od 10 %.

⁴⁰ Članak 7. Horizontalne uredbe o ZPP-u.

⁴¹ Prilagođeni primjer iz Smjernice br. 3 GU-a AGRI.

43. Međutim, ukupni broj bodova ostvaren na temelju akreditacijske matrice nije primjereno upotrebljavati za procjenjivanje sustava unutarnje kontrole u agencijama za plaćanja u pogledu zakonitosti i pravilnosti rashoda jer ti sustavi ovise o samo dva od postojećih 48 parametara za procjenjivanje, tj. o administrativnim i terenskim provjerama u vezi s obradom zahtjeva, uključujući njihovo potvrđivanje i odobravanje (u odjeljku „Kontrolne aktivnosti”).

44. U skladu s okvirom koji predlaže GU AGRI niži broj bodova za ta dva parametra može se nadoknaditi višim brojem bodova za druge parametre (npr. informiranje i komuniciranje, praćenje). Ti drugi čimbenici nisu izravno povezani sa zakonitošću i pravilnošću te se stoga ne bi trebali upotrebljavati za takvu nadoknadu. Kad je riječ o zakonitosti i pravilnosti, uzimajući u obzir iznimnu važnost tih dvaju parametara, takva nadoknada može dovesti do toga da tijela za ovjeravanje previsoko ocijene sustave unutarnje kontrole te da na temelju toga dobiju veću razinu jamstva od stvarne. Nadalje, tim okvirom ne uzimaju se dovoljno u obzir sustavni nedostaci navedeni i u izvješćima GU-a AGRI i u izvješćima Suda nakon revizija kojima su obuhvaćene agencije za plaćanja i krajnji korisnici.

45. U tri⁴² od šest posjećenih država članica utvrdili smo da tijela za ovjeravanje u svojim procjenama sustava nisu u dovoljnoj mjeri uzela u obzir poznate nedostatke. U **okviru 1.** u nastavku prikazano je stanje koje smo utvrdili u jednoj od tih država članica (Njemačka (Bavarska)), u usporedbi s obratnim stanjem utvrđenim u Rumunjskoj, gdje su tijela za ovjeravanje u svojoj procjeni u potpunosti uzela u obzir takve poznate nedostatke. Tim se primjerima podupire naše gledište da akreditacijska matrica nije primjeren alat za procjenjivanje funkcioniranja sustava unutarnje kontrole u pogledu zakonitosti i pravilnosti.

⁴² Njemačka (Bavarska), Italija (AGEA) i Ujedinjena Kraljevina (Engleska).

Okvir 1. –Primjeri u kojima se akreditacijskom matricom nisu pružili pouzdani rezultati za potrebe zakonitosti i pravilnosti

Na temelju akreditacijske matrice u Njemačkoj (Bavarska) sustavu unutarnje kontrole za EPFRR (transakcije izvan IAKS-a) za državu Bavarsku dodijeljena je ocjena „Funkcionira”. Ta ocjena nije bila u skladu sa sljedećim dokazima, koji upućuju na to da je sustav kontrole za takve rashode bio nezadovoljavajuće kvalitete:

- za financijsku godinu 2013. i 2014. GU AGRI izračunao je da je postojala značajna stopa pogreške u pogledu zakonitosti i pravilnosti rashoda
- provjerama koje je provelo tijelo za ovjeravanje pokazalo se da je znatan broj transakcija sadržavao financijske pogreške (financijske godine 2015. bilo ih je 25, tj. činile su jednu trećinu skupine podataka obuhvaćene revizijom).

Primjenom akreditacijske matrice u Rumunjskoj sustavima unutarnje kontrole za oba fonda (EPFRR i EFJP) i obje podskupine (u okviru IAKS-a i izvan IAKS-a) prvotno je dodijeljena ocjena „Funkcionira”. Međutim, tijelo za ovjeravanje primijenilo je stručnu prosudbu na temelju raspoloživih informacija, uključujući poznate nedostatke o kojima su prethodno izvijestili GU AGRI i Sud, te je odbacilo rezultat dobiven na temelju akreditacijske matrice i smanjilo odgovarajuće ocjene na „Ne funkcionira” za EFJP (u okviru IAKS-a) i „Djelomično funkcionira” za EPFRR (u okviru IAKS-a) i EFJP (izvan IAKS-a).

46. Tijekom ispitivanja u okviru utvrđivanja usklađenosti GU AGRI koristi se ključnim i pomoćnim kontrolama (vidi definicije u **okviru 2.**) kako bi se procijenilo može li se s pomoću sustava unutarnje kontrole uspostavljenih na razini država članica zajamčiti zakonitost i pravilnost rashoda.

Okvir 2. – Što su ključne i pomoćne kontrole?⁴³

„Ključne su kontrole administrativne provjere i kontrole na terenu nužne za utvrđivanje prihvatljivosti potpore i odgovarajuće primjene smanjenja i kazni”.

„Pomoćne su kontrole sve ostale administrativne radnje potrebne za pravilnu obradu zahtjeva”.

⁴³ Članak 12. stavak 6. točke (a) i (b) Uredbe (EU) br. 907/2014.

47. Iako se GU AGRI koristi ključnim i pomoćnim kontrolama kako bi procijenio jamči li se s pomoću sustava unutarnje kontrole u agencijama za plaćanja zakonitost i pravilnost rashoda, on od tijela za ovjeravanje zahtijeva da upotrijebe različit alat za istu namjenu, tj. akreditacijsku matricu, koja nije primjerena za tu namjenu.

Metoda uzorkovanja kojom su se tijela za ovjeravanje služila za transakcije u okviru IAKS-a, a koja se temelji na popisu nasumično odabranih terenskih provjera koje su provele agencije za plaćanja, uključivala je niz rizika za koje nisu pronađena rješenja

48. Kao što je prethodno navedeno, Horizontalnom uredbom o ZPP-u od tijela za ovjeravanje zahtijeva se da daju mišljenje o zakonitosti i pravilnosti rashoda za koje je od Komisije zatražena naknada troškova tijekom financijske godine obuhvaćene revizijom. Stoga tijela za ovjeravanje pri oblikovanju revizijskog uzorka „u obzir uzimaju svrhu revizijskog postupka i značajke skupine podataka iz kojih će se uzorak sastaviti”⁴⁴.

49. Smjernicama GU-a AGRI⁴⁵ rad u okviru dokaznog testiranja dijeli se na dva uzorka:

- Uzorak 1.: sastavljaju ga tijela za ovjeravanje iz popisa korisnika koje su agencije za plaćanja nasumično⁴⁶ odabrale za terenske provjere (vidi odlomak 6.). Za transakcije iz uzorka 1. tijela za ovjeravanje dužna su ponoviti i terenske provjere koje su provele agencije za plaćanja i cijeli niz administrativnih provjera (primitak zahtjeva i provjere prihvatljivosti, potvrđivanje rashoda, uključujući odobravanje, izvršenje i evidentiranje odgovarajućeg plaćanja u računovodstvenoj dokumentaciji).
- Uzorak 2.: sastavljaju ga tijela za ovjeravanje iz svih plaćanja za predmetnu godinu. Za uzorak 2. tijela za ovjeravanje moraju ponoviti samo administrativne provjere, a ne i terenske provjere (vidi odlomke 62. – 67.).

⁴⁴ Odlomak 6. Međunarodnih revizijskih standarda (MRevS) 530 – Oblikovanje revizijskog uzorka.

⁴⁵ Odjeljak 6.2. Smjernice br. 2 o metodologiji uzorkovanja.

⁴⁶ Slučajni uzorak čini između 20 i 25 % terenskih provjera koje su provele agencije za plaćanja. Uzorak preostalih terenskih provjera koje su provele agencije za plaćanja sastavlja se na temelju rizika.

50. Vremenski raspored dokaznog testiranja i izvješćivanja Komisije za koje su zadužena tijela za ovjeravanje opisani su u **prilogu IV.**

51. Transakcije iz uzorka 1. odabiru se iz popisa nasumično odabranih terenskih provjera koje su provele agencije za plaćanja u vezi sa zahtjevima, koji će, ako je riječ o transakcijama u okviru IAKS-a, vrlo vjerojatno dovesti do plaćanja tijekom odgovarajuće financijske godine. Stoga rezultati testiranja koja su provela tijela za ovjeravanja ne služe samo u svrhu izražavanja mišljenja o zakonitosti i pravilnosti rashoda, već pomažu tijelima za ovjeravanje da donesu mišljenje o funkcioniranju sustava unutarnje kontrole u agencijama za plaćanja, a to je jedan od ostalih revizijskih ciljeva utvrđenih u Horizontalnoj uredbi o ZPP-u.

52. Broj transakcija u kojima tijela za ovjeravanje ponavljaju sve provjere koje su provele agencije za plaćanja (vidi **tablicu 3.** u nastavku i odlomak 64.) često je znatno veći od broja transakcija koji je obično potreban za ispitivanje usklađenosti u pogledu sustava unutarnje kontrole⁴⁷. Time se daje veće jamstvo da su sustavi za administrativne i terenske provjere u agencijama za plaćanja usklađeni s primjenjivim propisima.

53. Kako bi rezultati revizije bili pouzdani, važno je da svi uzorci koji se upotrebljavaju za dokazno testiranje budu reprezentativni. Kako bi uzorci bili reprezentativni, moraju biti sastavljeni iz ukupne skupine podataka s pomoću statistički valjanih metoda i ne smiju se mijenjati. S obzirom na to da tijela za ovjeravanje svoje uzorke djelomično sastavljaju iz uzoraka koje su izradile agencije za plaćanja, rezultat rada tijela za ovjeravanje može biti reprezentativan samo ako su reprezentativni i uzorci koje su izradile agencije za plaćanja. Nadalje, svaka zamjena transakcija sadržanih u prvotnim uzorcima mora biti primjereno obrazložena i dokumentirana.

54. GU AGRI zahtijeva od tijela za ovjeravanje da procijene reprezentativnost uzoraka u agencijama za plaćanja. Međutim, kako bi se ispunio taj zahtjev, agencije za plaćanja i tijela za ovjeravanje moraju čuvati dostatan i pouzdan revizijski trag kako bi se potvrdilo da su uzorci reprezentativni, da su sastavljeni iz čitave skupine podataka i da se nisu mijenjali.

⁴⁷ U prilogu 3. Smjernici 2. preporučuje se obuhvaćanje najmanje 30 transakcija za svaki fond.

55. GU AGRI zahtijeva da se transakcije u okviru IAKS-a iz uzorka 1. odabiru za dokazno testiranje na temelju iznosa koje potražuju poljoprivrednici (odabir na temelju zahtjeva), a ne na temelju iznosa koji su stvarno plaćeni⁴⁸, kako bi tijela za ovjeravanje mogla obaviti svoje ponovne provjere u najkraćem mogućem roku nakon terenskih provjera koje provode agencije za plaćanja. Prednost je odabira na temelju zahtjeva u tome da će uvjeti na terenu koje tijela za ovjeravanje utvrde pri inspekciji odabranih poljoprivrednih gospodarstava biti vrlo slični onima koje su utvrdile agencije za plaćanja.

56. Međutim, kako bi ta metoda djelovala na željeni način, važno je uspostaviti blisku suradnju i komunikaciju između agencija za plaćanja i tijela za ovjeravanje. Tijelima za ovjeravanje moraju se redovito dostavljati informacije o provjerama koje su provele agencije za plaćanja kako bi tijela za ovjeravanje mogla ponovno provesti te provjere ubrzo nakon posjeta koje su obavile agencije za plaćanja. Utvrdili smo da taj uvjet nije bio ispunjen u trima od pet posjećenih država članica, u kojima je tijelo za ovjeravanje ponovno provelo terenske provjere za transakcije u okviru IAKS-a⁴⁹ (vidi **okvir 3.**).

Okvir 3. – Kašnjenja u terenskim provjerama koje su tijela za ovjeravanje ponovno provela za transakcije u okviru IAKS-a iz uzorka 1. za godinu podnošenja zahtjeva 2014. (financijsku godinu 2015.)

U Poljskoj, tijelo za ovjeravanje dovršilo je ponovne provjere za 53 od 60 transakcija EFJP-a u okviru IAKS-a iz uzorka 1. nakon isteka kalendarske godine 2014., a neke je ponovne provjere provelo tek u ožujku 2015. Razlog je taj što je agencija za plaćanja kasno poslala tijelu za ovjeravanje izvješća o terenskim provjerama koje je provela.

⁴⁸ Odjeljak 6.7. Smjernice br. 2 o parametrima uzorkovanja.

⁴⁹ Italija se u tom kontekstu ne uzima u obzir jer tijelo za ovjeravanje nije provodilo terenske provjere transakcija u okviru IAKS-a za financijsku godinu 2015. zbog toga što je bilo kasno imenovano.

U Rumunjskoj je tijelo za ovjeravanje ponovno provelo svih šest klasičnih terenskih provjera⁵⁰ za transakcije EPFRR-a u okviru IAKS-a iz uzorka 1. u prosjeku šest mjeseci nakon provjera koje je provela agencija za plaćanja.

U Njemačkoj (Bavarska), proteklo je i do tri mjeseca između prvotnog posjeta agencije za plaćanja poljoprivrednim gospodarstvima i ponovnih terenskih provjera koje je tijelo za ovjeravanje provelo za transakcije EFJP-a u okviru IAKS-a, odnosno i do deset mjeseci za transakcije EPFRR-a u okviru IAKS-a.

57. Osim toga, kako bi takav pristup bio valjan, tijela za ovjeravanje moraju imati trenutačan pristup popisu terenskih provjera koje je prvotno odabrala agencija za plaćanja, kako bi se zajamčilo da se taj popis naknadno ne mijenja. Nadalje, tijelu za ovjeravanje ne smije se dopustiti da iz uzorka isključi transakcije u slučajevima u kojima je došlo do kašnjenja u agenciji za plaćanja pri donošenju odluke o dodjeli relevantne potpore. Ako bi se tijelima za ovjeravanje omogućilo da isključe takve transakcije iz uzorka, povećao bi se rizik od toga da agencije za plaćanja namjerno odgađaju svoje odluke i plaćanja za određene transakcije, što bi moglo dovesti do pogrešaka u izračunima koje pripremaju tijela za ovjeravanje. Takvi slučajevi ne samo što dovode u pitanje reprezentativnost rezultata i valjanost njihove ekstrapolacije na ukupne rashode, već mogu uzrokovati i nepravilno smanjenje stope pogreške koju je utvrdilo tijelo za ovjeravanje (vidi **okvir 4.**).

Okvir 4. – Isključenje transakcija iz uzorka 1. u okviru IAKS-a jer je agencija za plaćanja izvršila plaćanje tek nakon što je tijelo za ovjeravanje završilo svoj revizijski rad

U Rumunjskoj je tijelo za ovjeravanje isključilo pet transakcija EPFRR-a u okviru IAKS-a iz uzorka 1. nakon dovršetka svojeg revizijskog rada jer agencija za plaćanja još nije izvršila odgovarajuća plaćanja. Slijedom toga, tijelo za ovjeravanje nije uzelo u obzir rezultate ispitivanja tih transakcija pri izračunu ukupne stope pogreške na kojoj je temeljilo svoje mišljenje o zakonitosti i pravilnosti transakcija.

58. Primjena metode odabira na temelju zahtjeva zasniva se na pretpostavci da tijela za ovjeravanje neće obavijestiti agencije za plaćanja o svojem odabiru transakcija prije nego što

⁵⁰ Terenske provjere mogu biti u obliku klasičnih terenskih posjeta (poljoprivrednim gospodarstvima ili ulaganjima za koje se potpora dodjeljuje) ili daljinskog istraživanja (pregled najnovijih satelitskih snimaka parcela).

agencije obave svoje provjere, jer agencije za plaćanje ne bi trebale znati koje će transakcije tijelo za ovjeravanje kasnije preispitati (Komisija je prepoznala taj rizik i u slučajevima u kojima tijela za ovjeravanje prate agencije za plaćanja pri njihovim prvotnim provjerama)⁵¹. Međutim, utvrdili smo da u Italiji nisu uspostavljeni takvi zaštitni mehanizmi (vidi **okvir 5.**).

Okvir 5. – Postupak ponavljanja provjera bio je ugrožen u Italiji jer je tijelo za ovjeravanje unaprijed obavijestilo agenciju za plaćanja o tome koji će korisnici biti obuhvaćeni ponovnim provjerama

U Italiji je za godinu podnošenja zahtjeva 2015. (financijsku godinu 2016.) tijelo za ovjeravanje dalo agenciji za plaćanja popis transakcija koje je odabralo za uzorak 1. u okviru IAKS-a za oba fonda (EFJP i EPFRR) prije nego što je agencija za plaćanja provela većinu svojih početnih terenskih provjera. Time je agencija za plaćanja i prije nego što je započela svoje terenske provjere već znala koje će transakcije kasnije biti podvrgnute ponovnim provjerama koje provodi tijelo za ovjeravanje.

Ako pri provođenju svojih terenskih provjera agencija za plaćanja zna koje su transakcije odabrane za ponovnu provjeru koju će kasnije provesti tijelo za ovjeravanje, vjerojatno je da će agencija za plaćanja pažljivije provjeriti upravo te transakcije. Stoga će te provjere biti preciznije od onih koje nisu predviđene za ponovnu provedbu, pa će tijelo za ovjeravanje utvrditi manje pogrešaka.

Nadalje, budući da će se rezultati koji se odnose na te transakcije upotrijebiti za ekstrapolaciju stope pogreške za cjelokupnu skupinu podataka, zbog takvih transakcija koje daju neobjektivnu predodžbu ukupna stopa pogreške neće biti reprezentativna te je više nego vjerojatno da će biti manja od stvarne.

Dio transakcija izvan IAKS-a na kojima tijelo za ovjeravanje provodi dokazno testiranje nije reprezentativan za rashode financijske godine obuhvaćene revizijom

59. U slučaju transakcija izvan IAKS-a (za EFJP i EPFRR) postoji znatna neusklađenost između:

- razdoblja za koje se podnose izvješća o terenskim provjerama, a to je kalendarska godina (u ovom slučaju od 1. siječnja 2014. do 31. prosinca 2014. za financijsku godinu 2015.) i

⁵¹ Odjeljak 6.2. Smjernice br. 2 o metodologiji uzorkovanja.

- razdoblja za koje su rashodi plaćeni, a to je za financijsku godinu 2015. razdoblje od 16. listopada 2014. do 15. listopada 2015.

60. Slijedom toga, nekima od korisnika koji su bili obuhvaćeni terenskim provjerama obavljenima tijekom kalendarske godine 2014. rashodi nisu bili nadoknađeni tijekom financijske godine 2015⁵². Tijela za ovjeravanje ne mogu upotrijebiti rezultate takvih transakcija za svoj izračun stope pogreške za predmetnu financijsku godinu. Ti rezultati mogu se upotrijebiti samo za izražavanje mišljenja o funkcioniranju sustava unutarnje kontrole i poslužiti kao osnova za tvrdnje u izjavi o upravljanju i povezanim statističkim podacima o provjerama.

61. Stoga je broj transakcija koje tijela za ovjeravanje upotrebljavaju za izračun ukupne stope pogreške niži, čime se smanjuje njezina točnost i, s druge strane, utječe na pouzdanost mišljenja o zakonitosti i pravilnosti rashoda za predmetnu financijsku godinu.

Dokazno testiranje

Za većinu transakcija smjernicama se od tijela za ovjeravanje ne zahtijeva provođenje terenskog ispitivanja na razini krajnjeg korisnika

62. Prema međunarodno prihvaćenim revizijskim standardima „pri obavljanju revizije s ciljem dobivanja razumnog jamstva revizori javnog sektora prikupljaju dostatne i primjerene revizijske dokaze koji pružaju osnovu za zaključke revizora”⁵³. Trebali bi se koristiti nizom tehnika za tu namjenu, kao što su promatranje, inspekcijski pregled, istraga, ponovno provođenje provjera, potvrđivanje i analitički postupci. Nadalje, prema pravu EU-a, dokazno testiranje rashoda koje provode tijela za ovjeravanje mora obuhvatiti provjeru zakonitosti i pravilnosti povezanih transakcija na razini krajnjih korisnika⁵⁴.

⁵² Korisnici koji su primili naknadu prije 16. listopada 2014. evidentirani su u prethodnoj financijskoj godini, a korisnici (u iznimnim slučajevima) koji su primili naknadu nakon 15. listopada 2015. evidentirani su u sljedećoj financijskoj godini.

⁵³ Odjeljak 7.1., ISSAI 4200 – Smjernice za revizije usklađenosti. Revizija usklađenosti u vezi s revizijom financijskih izvještaja.

⁵⁴ Članak 7. stavak 3. Uredbe (EU) br. 908/2014.

63. Inspekcijski pregled obuhvaća ispitivanje poslovnih knjiga, evidencije i drugih elemenata (kao što su pravo korisnika na korištenje zemljištem, registri o gnojidbi, građevinske dozvole itd.) ili fizičke imovine (kao što su zemljišta, životinje, oprema itd.). Istraga obuhvaća dobivanje informacija i objašnjenja od krajnjih korisnika, u obliku pisanih izjava ili neformalnih usmenih rasprava.

64. Kako je prethodno navedeno, za uzorak 2., smjernicama Komisije od tijela za ovjeravanje zahtijeva se samo da ponovno provedu administrativne provjere (vidi odlomak 49.). U **tablici 3.** izračunali smo udio transakcija iz uzorka 2. u ukupnom uzorku za šest posjećenih država članica.

Tablica 3. – Udio transakcija iz uzorka 2. upotrijebljenih za dokazno testiranje u šest posjećenih država članica

Država članica	EFJP				EPFRR			
	Uzorak 1.	Uzorak 2.	Ukupni uzorak	% uzorka 2. u ukupnom uzorku	Uzorak 1.	Uzorak 2.	Ukupni uzorak	% uzorka 2. u ukupnom uzorku
	(1)	(2)	(3) = (1)+(2)	(4) = (2)/(3)*100	(5)	(6)	(7) = (5)+(6)	(8) = (6)/(7)*100
Njemačka (Bavarska)	30	41	71	58 %	60	146	206	71 %
Španjolska (Kastilja i León)	52	123	175	70 %	50	122	172	71 %
Italija (AGEA ¹)	30	192	222	86 %	30	91	121	75 %
Poljska	90	58	148	39 %	97	33	130	25 %
Rumunjska	161	292	453	64 %	140	245	385	64 %
Ujedinjena Kraljevina (Engleska)	30	40	70	57 %	59	26	85	31 %
Prosječan udio uzorka 2. u posjećenim državama članicama / regijama (bez terenskog ispitivanja)	62 %				56 %			

¹ *Agenzia per le erogazioni in agricoltura (AGEA)* jedna je od 11 talijanskih agencija za plaćanja.

65. Kako je prikazano u prethodno navedenoj tablici, uzorak 2., za koji se ne provodi terensko ispitivanje, činio je u četiri posjećene države članice / regije većinu ukupnog uzorka koji su tijela za ovjeravanje upotrijebila za dokazno testiranje.

66. Kad je riječ o uzorku 2., prikupljanjem dokaza koje se temelji samo na ponovnom provođenju administrativnih provjera na razini agencije za plaćanja tijelima za ovjeravanje često se neće pružiti dostatni i primjereni revizijski dokazi, kako se zahtijeva u okviru standarda ISSAI 4200. Pritom se tijela za ovjeravanje ne služe dvjema metodama prikupljanja revizijskih dokaza koje su vrlo važne u kontekstu rashoda u okviru ZPP-a, a to su inspekcijski pregled i istraga. Bez tih metoda nije moguće prikupiti važne revizijske dokaze, kao što su dokazi da poljoprivrednici upotrebljavaju zemljište kako je navedeno u njihovim izjavama te dokazi o postojanju fizičke imovine kupljene u okviru projekata ulaganja. Tim pristupom stoga se ne ispunjavaju međunarodno prihvaćeni revizijski standardi.

67. Tijela za ovjeravanje neće biti u mogućnosti da bez dostatnog terenskog ispitivanja dobiju razumno jamstvo da su relevantni rashodi zakoniti i pravilni: kao što smo pokazali u našim godišnjim izvješćima, većina pogrešaka u rashodima u okviru ZPP-a (posebno u okviru IAKS-a) utvrđuje se na terenu⁵⁵.

Smjernicama se od tijela za ovjeravanje zahtijeva da samo ponove prvotne provjere koje su provele agencije za plaćanja, umjesto da provedu sve revizijske postupke koje smatraju potrebnima kako bi se dobilo razumno jamstvo

68. „Vrstu, vremenski raspored i opseg provedenih postupaka [...] utvrđuju revizori javnog sektora primjenom stručne prosudbe”⁵⁶. Za informacije o standardima koji se primjenjuju pri provođenju revizija s ciljem dobivanja razumnog jamstva vidi također odlomak 62.

69. Kad je riječ o dokaznom testiranju, GU AGRI je od tijela za ovjeravanje zahtijevao da samo ponove (ponovno potvrde) prvotne provjere koje su provele agencije za plaćanja, i to

⁵⁵ Vidi, na primjer, odlomke 7.19. i 7.26. godišnjeg izvješća Suda za financijsku godinu 2014. (SL C 373, 10.11.2015.) te odlomke 7.14., 7.18. i 7.22. godišnjeg izvješća Suda za financijsku godinu 2015. (SL C 375, 13.10.2016.).

⁵⁶ Odlomak 21., ISSAI 4200.

za transakcije iz oba uzorka (uzorak 1 i uzorak 2.)⁵⁷. Na primjer, ako je agencija za plaćanja prvotne terenske provjere provela s pomoću daljinskog istraživanja⁵⁸, tada se od tijela za ovjeravanje uvijek zahtijeva da ponovne provjere obave primjenom iste metode⁵⁹.

70. Ponovno provođenje definira se u međunarodno prihvaćenim revizijskim standardima⁶⁰ kao „neovisno provođenje istih postupaka koje je već proveo subjekt nad kojim se obavlja revizija”, u ovom slučaju to je agencija za plaćanja. Na primjer, tijela za ovjeravanje mogu ponovno provesti administrativne provjere kako bi ispitala jesu li agencije za plaćanja donijele pravilne odluke pri dodjeli potpore.

71. Iako je ponovno provođenje provjera valjana metoda prikupljanja revizijskih dokaza, smatramo da Komisija ne bi trebala zahtijevati od tijela za ovjeravanje da se ograniče na takve metode za sve transakcije koje podliježu dokaznom testiranju, već bi im trebao prepustiti da sama odrede u kojoj će se mjeri koristiti tom metodom. Tijela za ovjeravanje mogu odabrati i provesti revizijske korake i postupke koje sama smatraju primjerenima, a koji ne bi trebali biti ograničeni na ponovno provođenje provjera. Dokaznim testiranjem koje se temelji samo na ponovnom provođenju provjera možda se tijelima za ovjeravanje neće omogućiti da dobiju dostatne revizijske dokaze kako bi donijela svoje mišljenje o razumnom jamstvu.

⁵⁷ Odjeljak 6.2. Smjernice br. 2 o metodologiji uzorkovanja.

⁵⁸ Računalne provjere i detaljna fotointerpretacija ortosnimki parcela s pomoću najnovijih satelitskih ili zračnih snimaka visoke rezolucije.

⁵⁹ Odjeljak 9.2. Smjernice br. 2 o provođenju terenskih provjera.

⁶⁰ Odlomak 7.1.5., ISSAI 4200.

Zaključak i revizorsko mišljenje

Smjernicama se od tijela za ovjeravanje zahtijeva da izračunaju dvije različite stope pogreške, a način na koji se tijela za ovjeravanje i GU AGRI koriste tim stopama nije primjeren

72. Kako bi tijela za ovjeravanje postupila u skladu sa smjernicama GU-a AGRI⁶¹, ona moraju izračunati dvije stope pogreške u svrhu procjene zakonitosti i pravilnosti rashoda (vidi **tablicu 4.**):

Tablica 4. – Stope pogreške koje treba izračunati u skladu sa smjernicama GU-a AGRI

Značajke	Stopa pogreške	Stopa „neusklađenosti”
Uporaba u tijelima za ovjeravanje	Za izražavanje mišljenja o cjelovitosti, točnosti i istinitosti godišnje računovodstvene dokumentacije agencije za plaćanja, pravilnom funkcioniranju njezina sustava unutarnje kontrole i o zakonitosti i pravilnosti rashoda za koje je od Komisije zatražena naknada troškova.	Za procjenjivanje jesu li njihovim ispitivanjem dovedene u pitanje tvrdnje iz izjava o upravljanju, uključujući pogreške koje su prijavile agencije za plaćanja u statističkim podacima o provjerama.
Skupina podataka na koju se stopa odnosi	Rashodi za financijsku godinu (npr. od 16. listopada 2014. do 15. listopada 2015.).	Provjere koje je agencija za plaćanja provela tijekom kalendarske godine (npr. od 1. siječnja 2014. do 31. prosinca 2014.).
Postupci agencije za plaćanja uzeti u obzir	Cjelokupni proces provjere koji provodi agencija za plaćanja, od primitka zahtjeva do plaćanja i računovodstvenog praćenja.	Samo osnovne provjere prihvatljivosti koje provodi agencija za plaćanja (administrativne i terenske provjere), prije primjene kazni.
Pogreške uzete u obzir	Uzimaju se u obzir samo preplaćeni iznosi koje je isplatila agencija za plaćanja.	Uzima se u obzir i prekomjerno i nedostatan potvrđivanje koje je provela agencija za plaćanja.

73. Člankom 9. Horizontalne uredbe o ZPP-u od tijela za ovjeravanje zahtijeva se da donesu zaključak o „ograničenom” (negativnom) jamstvu⁶² u vezi s izjavom o upravljanju. Za takav

⁶¹ Pojmovnik Smjernice br. 2.

zaključak nije potreban cjelovit revizijski rad, već samo pregled, koji je obično ograničen na analitičke postupke i istrage. Nije potrebno ispitivanje pojedinosti, kao što je dokazno testiranje transakcija. Pregled za davanje ograničenog jamstva stoga pruža nižu razinu jamstva od revizije kojom se može dati razumno jamstvo. Zaključak o ograničenom jamstvu obično ima sljedeći oblik: „nismo opazili ništa što bi ukazivalo na to da predmet nije u skladu, u svim značajnim aspektima, s navedenim kriterijima”.

74. Slijedom toga, kako bi zaključak o izjavi o upravljanju bio u skladu s međunarodno prihvaćenim revizijskim standardima, on može proizaći iz rezultata revizijskog rada obavljenog u pogledu pouzdanosti računovodstvene dokumentacije, pravilnog funkcioniranja sustava unutarnje kontrole te zakonitosti i pravilnosti transakcija (uključujući stopu pogreške), tj. kao „nusproizvod” tog rada. Međutim, smjernicama GU-a AGRI od tijela za ovjeravanje dodatno se zahtijeva da izračunaju stopu neusklađenosti kako bi se izveo zaključak o izjavi o upravljanju.

75. Nadalje, GU AGRI u svojem je godišnjem izvješću o radu za 2015.⁶³ objasnio da je, u načelu, namjeravao upotrijebiti stopu neusklađenosti kako bi procijenio usklađenu stopu pogreške u pogledu zakonitosti i pravilnosti. Dakle, dok se mišljenja tijela za ovjeravanje o zakonitosti i pravilnosti rashoda temelje na stopi pogreške, GU AGRI se u svojem modelu jamstva koristi drukčijim pokazateljem pogreške, tj. stopom neusklađenosti, kako bi procijenio rizične iznose s gledišta zakonitosti i pravilnosti.

76. Stopom neusklađenosti ne izražava se razina pogreške u rashodima, već financijski učinak nedostataka u administrativnim i terenskim provjerama koje provode agencije za plaćanja.

77. Smjernicama GU-a AGRI od tijela za ovjeravanje zahtijeva se da stopu pogreške koju su izračunali u pogledu zakonitosti i pravilnosti upotrijebe i za donošenje mišljenja o cjelovitosti, točnosti i istinitosti godišnje računovodstvene dokumentacije agencije za plaćanja

⁶² Za iscrpniju definiciju ograničenog jamstva i način na koji se ono razlikuje od razumnog jamstva vidi odlomke 20. i 21, ISSAI 4200.

⁶³ Okvir s objašnjenjima: Prilog 10.-2.1.

(vidi **tablicu 4.**). I sam GU AGRI koristi se u svojem godišnjem pregledu računovodstvene dokumentacije agencija za plaćanje („postupak financijskog poravnanja”) stopom pogreške u pogledu zakonitosti i pravilnosti kako bi procijenio pouzdanost računovodstvene dokumentacije agencija za plaćanja.

78. Međutim, to je u suprotnosti s Horizontalnom uredbom o ZPP-u⁶⁴, u kojoj se za postupak financijskog poravnanja pitanje pouzdanosti računovodstvene dokumentacije agencija za plaćanja jasno odvaja od pitanja zakonitosti i pravilnosti rashoda. To je odvajanje primjereno jer se neko plaćanje, na primjer, može točno knjižiti iako nije zakonito i pravilno (npr. ako je poljoprivrednik zatražio potporu za zemljište koje je obrađivao neki drugi poljoprivrednik) i obratno, plaćanje može biti zakonito i pravilno iako nije točno knjiženo (npr. knjiženo kao naknada za projekt ulaganja umjesto kao godišnje plaćanje po površini). S obzirom na to odvajanje, GU AGRI na neprimjeren se način koristi stopom pogreške za procjenu pouzdanosti računovodstvene dokumentacije agencija za plaćanja.

Mišljenje tijela za ovjeravanje o zakonitosti i pravilnosti rashoda temelji se na ukupnoj pogrešci koja je manja od stvarne

79. Izračun dvaju pokazatelja pogreške (stope pogreške i stope neusklađenosti) temelji se na razlici između onoga što tijelo za ovjeravanje smatra prihvatljivim i onoga što je agencija za plaćanja prethodno potvrdila. Razlika između onoga što su korisnici naveli u svojim zahtjevima i onoga što je agencija za plaćanja potvrdila nakon terenskih provjera čini pogrešku koju agencija za plaćanje navodi u statističkim podacima o provjerama, no tijelo za ovjeravanje tu razliku ne uzima u obzir pri svojem izračunu stope pogreške.

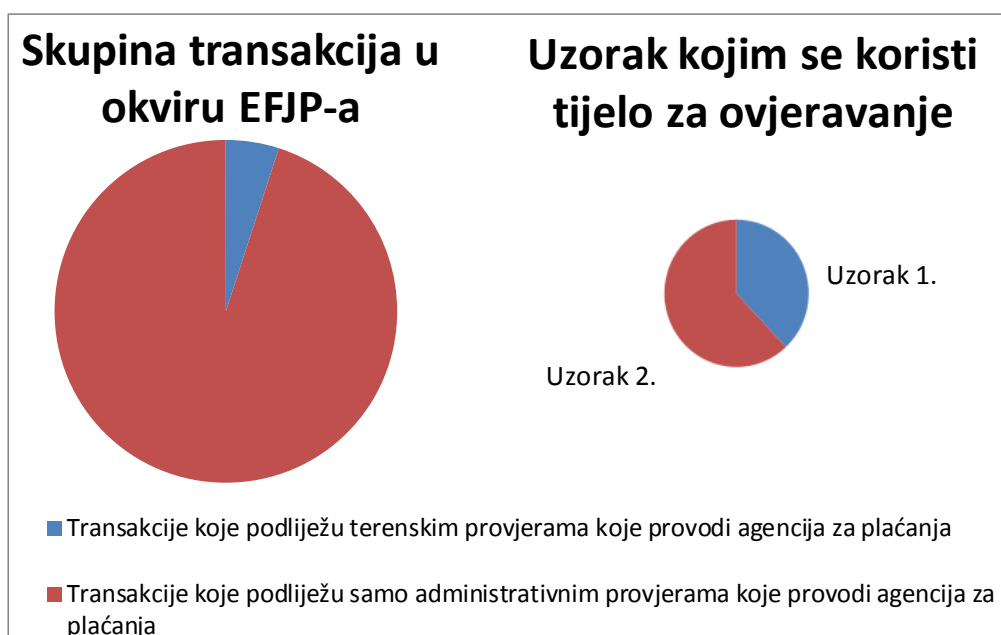
80. Kao što je navedeno u odlomku 6., opće je pravilo da je samo 5 % zahtjeva obuhvaćeno terenskim provjerama koje provode agencije za plaćanja. Međutim, u šest posjećenih država članica, prosječni udio transakcija koje podliježu terenskim provjerama koje provode agencije za plaćanja u ukupnom uzorku koji su svojim revizijama obuhvatila tijela za

⁶⁴ Članak 51. i uvodna izjava 35. Horizontalne uredbe o ZPP-u, u kojoj stoji: „Odluka o poravnanju računa treba obuhvaćati cjelovitost, točnost i istinitost računa, ali ne i usklađenost rashoda s pravom Unije”.

ovjeravanje (vidi **tablicu 3.**) iznosi 38 % za EFJP i 44 % za EPFRR. Stoga su takve transakcije prekomjerno zastupljene u ukupnim uzorcima kojima se koriste tijela za ovjeravanje.

Na **slici 3.** u nastavku prikazano je stanje s prosječnim vrijednostima za EFJP.

Slika 3. – Udio transakcija koje podliježu terenskim provjerama koje provodi agencija za plaćanja u skupini podataka EFJP-a i u prosječnom uzorku kojim se koristi tijelo za ovjeravanje



Izvor: Europski revizorski sud.

81. Agencija za plaćanja već je utvrdila odgovarajuće pogreške u transakcijama koje su bile predmet terenskih provjera i prijavila ih u statističkim podatcima o provjerama. Tijelo za ovjeravanje neće uzimati u obzir te pogreške pri usporedbi svojih rezultata s rezultatima agencija za plaćanja. Međutim, moguće pogreške ostat će neispravljene za 95 % transakcija koje ne podliježu terenskim provjerama.

82. Slijedom toga, tijela za ovjeravanje moraju točno odrediti udio transakcija iz uzorka 1. koje su prethodno bile predmet terenskih provjera te zajamčiti vjerodostojnu zastupljenost značajki ukupne skupine transakcija. Tijela za ovjeravanje stoga trebaju stopi pogreške koju su sama utvrdila dodati stopu pogreške koju su utvrdile agencije za plaćanja, navedenu u

statističkim podacima o provjerama, za nasumične terenske provjere nad udjelom transakcija koje su ranije bile podvrgnute tim provjerama iz uzorka 1. u visini iznad 5 %⁶⁵.

83. Stopu pogreške iz statističkih podataka o provjerama koju je utvrdila agencija za plaćanja treba također dodati stopi pogreške koju je utvrdilo tijelo za ovjeravanje za transakcije iz uzorka 2. koje nisu bile podvrgnute terenskim provjerama, ni u agenciji za plaćanja⁶⁶, ni u tijelu za ovjeravanje.

84. To je usklađenje potrebno jer se od tijela za ovjeravanje zahtijeva da izraze mišljenje o zakonitosti i pravilnosti čitave skupine plaćanja, a ne samo o djelotvornosti postupaka koje agencije za plaćanja primjenjuju za terenske provjere. Ako izostanu takva usklađenja, vjerojatno je da će utvrđena stopa pogreške biti znatno manja od stvarne, i to za oba uzorka (i uzorak 1. i uzorak 2.).

85. Osim toga, stopa pogreške kojom se tijela za ovjeravanje koriste za izražavanje mišljenja o zakonitosti i pravilnosti vjerojatno će biti manja od stvarne i zbog nedostataka navedenih u odlomcima 56., 57., 58., 67. i 71. ovog izvješća.

ZAKLJUČCI I PREPORUKE

86. Rashodi u okviru ZPP-a, čiji proračun za programsko razdoblje 2014. – 2020. iznosi 363 milijarde eura (prema cijenama iz 2011.), pod podijeljenim su upravljanjem Komisije i država članica. Iako Komisija delegira izvršenje proračuna agencijama za plaćanja koje imenuju države članice, ona zadržava krajnju odgovornost i dužna je zajamčiti da su financijski interesi EU-a zaštićeni na isti način kao da sama Komisija obavlja delegirano izvršenje proračuna.

87. Komisija temelji jamstvo da su rashodi zakoniti i pravilni na informacijama iz tri izvora: provjera koje provode agencije za plaćanja, revizijskog rada koji obavljaju tijela za

⁶⁵ Opće je pravilo 5 %, no ako je agencija za plaćanja provjerila na terenu drukčiji postotak korisnika, tada treba uzeti u obzir taj postotak.

⁶⁶ Međutim, budući da se uzorak 2. nasumično sastavlja iz popisa plaćanja, može se očekivati da je 5 % tog uzorka bilo podvrgnuto terenskim provjerama koje provodi agencija za plaćanja.

ovjeravanje i rezultata provjera koje provodi Komisija. Kad se takvo jamstvo smatra nedostatnim, Komisija, koja snosi krajnju odgovornost za zakonitost i pravilnost rashoda, pokreće vlastite postupke utvrđivanja usklađenosti koji mogu dovesti do financijskih ispravaka.

88. Tijelima za ovjeravanje povjerena je uloga neovisnih revizora agencija za plaćanje od 1996. godine. Iako su prvotno bila odgovorna za izdavanje potvrde o pouzdanosti računovodstvene dokumentacije i o postupcima unutarnje kontrole, njihove su se obveze povećale za razdoblje 2014. – 2020. Od financijske godine 2015. od njih se također zahtijeva da daju mišljenje, sastavljeno u skladu s međunarodno prihvaćenim revizijskim standardima, u kojem se navodi jesu li rashodi za koje je zatražena naknada od Komisije zakoniti i pravilni. To znači da je financijska godina 2015. bila prva godina za koju se Komisija pri sastavljanju svojeg godišnjeg izvješća o radu mogla koristiti rezultatima poboljšanog rada tijela za ovjeravanje u vezi sa zakonitošću i pravilnošću.

89. U tom kontekstu, ovim smo izvješćem procijenili je li nova uloga tijela za ovjeravanje bila korak prema modelu jedinstvene revizije te je li Komisija u svojem modelu jamstva u dovoljnoj mjeri uzela u obzir tu novu ulogu. Također smo procijenili je li se okvirom koji je uspostavila Komisija tijelima za ovjeravanje omogućilo da sastave mišljenje o zakonitosti i pravilnosti rashoda u okviru ZPP-a u skladu s primjenjivim propisima EU-a i međunarodno prihvaćenim revizijskim standardima.

90. Zaključili smo da je nova uloga tijela za ovjeravanje pozitivan korak prema modelu jedinstvene revizije, no Komisija je mogla dobiti vrlo ograničeno jamstvo na temelju rada tijela za ovjeravanje u vezi sa zakonitošću i pravilnošću. Osim toga, zaključili smo da okvir koji je Komisija osmislila za prvu godinu u kojoj tijela za ovjeravanje obavljaju tu novu aktivnost sadržava znatne nedostatke. To je dovelo do toga da mišljenja tijela za ovjeravanje u važnim područjima nisu u potpunosti u skladu s primjenjivim standardima i pravilima.

91. Smatramo da je nova uloga tijela za ovjeravanje u pogledu zakonitosti i pravilnosti rashoda pozitivan korak prema modelu jedinstvene revizije, u kojem se različite razine kontrole i revizije mogu nadopunjavati, čime bi se izbjegla neusklađenost i preklapanje kontrola i revizija. Razlog je taj što bi ostvarenja tijela za ovjeravanje mogla pomoći državama

članicama da ojačaju svoje sustave kontrole, smanje troškove revizija i kontrola te omoguće Komisiji da dobije neovisno dodatno jamstvo o zakonitosti i pravilnosti rashoda. Nadalje, rad tijela za ovjeravanje u vezi sa zakonitošću i pravilnošću može pomoći Komisiji i pri poboljšavanju načina na koji ona procjenjuje ukupnu preostalu stopu pogreške, procjenjivanju potrebe za revizijama sukladnosti, točnijem i cjelovitijem određivanju iznosa koji treba isključiti iz proračuna EU-a, široj primjeni ekstrapoliranih financijskih ispravaka i preispitivanju akreditacijskog statusa agencija za plaćanja (odlomci 22. – 28.).

92. U tom smo kontekstu analizirali postojeći model jamstva koji primjenjuje Komisija i uvedene promjene kako bi se u obzir uzela veća uloga tijela za ovjeravanje. Uočili smo da se model jamstva koji primjenjuje Komisija i dalje temelji na rezultatima kontrola koje provode države članice. Kad je riječ o financijskoj godini 2015., mišljenja tijela za ovjeravanje o zakonitosti i pravilnosti bila su samo jedan od čimbenika koje Komisija treba uzeti u obzir pri izračunu usklađenja pogrešaka prijavljenih u statističkim podacima o provjerama koje dostavljaju države članice. Komisija je ukupnu stopu preostale pogreške koju su prijavile države članice za financijske godine 2014. i 2015. povećala od dva do četiri puta. Mišljenja tijela za ovjeravanje o zakonitosti i pravilnosti jedini su izvor kojim se pruža neovisno jamstvo o zakonitosti i pravilnosti na godišnjoj osnovi. Stoga bi po našem mišljenju to neovisno jamstvo, uz uvjet da je rad tijela za ovjeravanje obavljen na pouzdan način, trebalo postati ključni element na temelju kojeg GU AGRI procjenjuje je li rashod zakonit i pravilan (vidi odlomke 29. – 36.).

1. preporuka – Jamstvo dobiveno na temelju rada tijela za ovjeravanje u vezi sa zakonitošću i pravilnošću

Komisija bi rezultate tijela za ovjeravanje, dobivene na temelju rada definiranog i obavljenog u skladu s primjenjivim propisima i međunarodno prihvaćenim revizijskim standardima, trebala upotrebljavati kao glavni element svojeg modela jamstva u pogledu zakonitosti i pravilnosti rashoda.

93. Ispitali smo u kojoj su mjeri smjernice Komisije usklađene s međunarodno prihvaćenim revizijskim standardima u različitim fazama revizijskog procesa. Kad je riječ o postupku procjene rizika, primijetili smo da je Komisija od tijela za ovjeravanje zahtijevala da se koriste akreditacijskom matricom kako bi utvrdila mjeru u kojoj se mogu osloniti na sustave unutarnje kontrole u agencijama za plaćanja. Tijela za ovjeravanje koriste se tom

akreditacijskom matricom kako bi procijenila usklađenost agencija za plaćanje s akreditacijskim kriterijima, pri čemu se u matrici primjenjuje 48 parametara za procjenjivanje, od kojih samo dva imaju znatan utjecaj na zakonitost i pravilnost rashoda, a to su administrativne i terenske provjere u vezi s obradom zahtjeva.

94. Stoga nije primjereno koristiti se tom matricom za provjeru zakonitosti i pravilnosti jer se njome može povećati razinu jamstva koju tijela za ovjeravanje dobivaju iz sustava unutarnje kontrole u agencijama za plaćanja te smanjiti veličinu uzoraka za dokazno testiranje. Komisija se tijekom ispitivanja u svrhu utvrđivanja usklađenosti koristi drukčijim alatom kako bi procijenila djelotvornost sustava unutarnje kontrole u agencijama za plaćanja: popisom ključnih i pomoćnih kontrola koje se sastoje od administrativnih provjera i fizičkih terenskih provjera, kao i drugih administrativnih radnji koje su potrebne kako bi se zajamčio točan izračun iznosa koje treba isplatiti (odlomci 38. – 47.).

2. preporuka – Usmjerenost procjene rizika na ključne i pomoćne kontrole

Komisija bi trebala izmijeniti svoje smjernice kako bi se procjena rizika koju obavljaju tijela za ovjeravanje u pogledu zakonitosti i pravilnosti usmjerila na ključne i pomoćne kontrole kojima se već koristi Komisija te dopunila svim drugim dokazima koje tijela za ovjeravanje smatraju primjerenima u skladu s međunarodno prihvaćenim revizijskim standardima.

95. Kad je riječ o uzorkovanju transakcija, Komisija je od tijela za ovjeravanje zahtijevala da upotrebljavaju dva uzorka čiji se rezultati zatim objedinjuju: uzorak 1., sastavljen na temelju popisa korisnika koje su agencije za plaćanja nasumično odabrale za terenske provjere i uzorak 2., sastavljen na temelju svih plaćanja za predmetnu financijsku godinu. Takvim se pristupom tijelima za ovjeravanje omogućuje da ispituju znatan broj transakcija (uzorak 1.), koje su također provjerile agencije za plaćanja tijekom terenskih provjera, kako bi prikupila dokaze o funkcioniranju sustava unutarnje kontrole u agencijama za plaćanja i pouzdanosti statističkih podataka o provjerama koje su agencije za plaćanja dostavile o terenskim provjerama. Međutim, s obzirom na to da tijela za ovjeravanje sastavljaju uzorak 1. iz terenskih provjera koje su nasumično odabrale agencije za plaćanja, rad tijela za ovjeravanje dat će reprezentativne rezultate samo ako su reprezentativni i uzorci koje su agencije za plaćanja prvotno odabrale.

96. Nadalje, kad je riječ o transakcijama u okviru IAKS-a, koje uglavnom čine godišnja plaćanja po površini, uzorak 1. odabire se na temelju iznosa koje su zatražili poljoprivrednici, prije nego što agencija za plaćanja odredi iznose koje treba platiti. Komisija je to rješenje odabrala kako bi tijela za ovjeravanje mogla obaviti svoje ponovne provjere u najkraćem mogućem roku nakon provjera koje su provele agencije za plaćanja, kad su uvjeti koje tijela za ovjeravanje utvrđuju pri inspekcijama na odabranim poljoprivrednim gospodarstvima na terenu vrlo slični onima koje su utvrdile agencije za plaćanja. Međutim, to rješenje sa sobom nosi i određene rizike, kao što su nedovoljna suradnja između agencija za plaćanja i tijela za ovjeravanje zbog koje dolazi do znatnog kašnjenja u ispitivanjima koja provode tijela za ovjeravanje, kao i rizik da će se u uzorku kojim se koriste tijela za ovjeravanje zamijeniti transakcije u kojima ima pogrešaka ili rizik da će tijela za ovjeravanje najaviti svoj posjet prije nego što agencije za plaćanja provedu svoje prvotne provjere (odlomci 48. – 58.).

3. preporuka – Zaštitni mehanizmi za uzorkovanje transakcija u okviru IAKS-a na temelju terenskih provjera koje provode agencije za plaćanja

Kad je riječ o transakcijama u okviru IAKS-a koje tijela za ovjeravanje odabiru s popisa zahtjeva koje su za terenske provjere nasumično odabrale agencije za plaćanja, Komisija bi trebala ojačati svoje smjernice i zatražiti od tijela za ovjeravanje da uspostave primjerene zaštitne mehanizme kako bi se:

- zajamčilo da su uzorci kojima se koriste tijela za ovjeravanje reprezentativni i da se na zahtjev dostavljaju Komisiji te da se čuva primjereni revizijski trag. To znači da tijela za ovjeravanje trebaju provjeriti jesu li uzorci koje su sastavile agencije za plaćanja reprezentativni
- tijelima za ovjeravanje omogućilo da planiraju i provode svoje posjete ubrzo nakon što agencije za plaćanja provedu svoje terenske provjere
- zajamčilo da tijela za ovjeravanje ne objavljuju informacije o svojem uzorku agencijama za plaćanja prije nego što one provedu svoje terenske provjere.

97. Kad je riječ o rashodima izvan IAKS-a, koje uglavnom čine rashodi na temelju naknada za ulaganja u poljoprivredna gospodarstva i infrastrukturu, postoji neusklađenost između razdoblja za koje se podnose izvješća o terenskim provjerama koje provode agencije za plaćanja (npr. od 1. siječnja 2014. do 31. prosinca 2014. za financijsku godinu 2015.) i razdoblja za koje su rashodi nastali (npr. od 16. listopada 2014. do 15. listopada 2015. za

financijsku godinu 2015.). To znači da plaćanja izvršena prije 16. listopada 2014. ili nakon 15. listopada 2015. neće činiti rashode za financijsku godinu 2015. (odlomci 59. – 61.).

4. preporuka – Uzorkovanje transakcija izvan IAKS-a na temelju plaćanja

Komisija bi trebala izmijeniti svoje smjernice u pogledu metoda uzorkovanja za rashode izvan IAKS-a kako bi tijela za ovjeravanje svoj uzorak za rashode izvan IAKS-a odabirala izravno iz popisa plaćanja izvršenih tijekom financijske godine obuhvaćene revizijom.

98. Kad je riječ o uzorku 2., Komisija je od tijela za ovjeravanje zahtijevala da samo ponove administrativne provjere koje su provele agencije za plaćanja. U većini posjećenih država članica uzorak 2. činio je većinu ukupnog uzorka kojim su se tijela za ovjeravanja koristila za dokazno testiranje. Međutim, prikupljanjem dokaza koje se temelji samo na pregledu dokumentacije na razini agencije za plaćanja, bez ikakvih terenskih ispitivanja na razini krajnjih korisnika, tijelima za ovjeravanje često se neće pružiti dostatni i primjereni revizijski dokazi, kako se zahtijeva međunarodno prihvaćenim revizijskim standardima, jer se revizorima uskraćuju dvije metode prikupljanja revizijskih dokaza koje su vrlo važne u kontekstu rashoda u okviru ZPP-a, a to su inspekcijski pregled i istraga (odlomci 62. – 67.).

99. Kad je riječ o dokaznom testiranju, Komisija je od tijela za ovjeravanje zahtijevala da samo ponove (ponovno potvrde) prvotne provjere koje su provele agencije za plaćanja, i to za transakcije iz oba uzorka (uzorak 1 i uzorak 2.). Ponovno provođenje definira se u međunarodno prihvaćenim revizijskim standardima kao „neovisno provođenje istih postupaka koje je već proveo subjekt nad kojim se obavlja revizija”, u ovom slučaju to je agencija za plaćanja. Međutim, u tim se standardima navodi da bi revizori trebali odabrati i provesti sve revizijske korake i postupke koje oni sami smatraju primjerenima. S obzirom na to da Komisija ograničava tijela za ovjeravanje samo na ponavljanje provjera, dokazno testiranje koje ona obavljaju nije potpuno i njime im se ne pružaju dostatni revizijski dokazi kako bi izrazila mišljenje o razumnom jamstvu (odlomci 68. – 71.).

5. preporuka – Provođenje dokaznog testiranja na terenu

Komisija bi trebala izmijeniti svoje smjernice kako bi tijelima za ovjeravanje omogućila da provedu:

- terensko ispitivanje za sve transakcije obuhvaćene revizijom
- sve revizijske korake i postupke koje sama smatraju primjerenima, bez ograničavanja na ponavljanje prvotnih provjera koje su provele agencije za plaćanja.

100. Komisija od tijela za ovjeravanje zahtijeva da izračunaju dva pokazatelja pogreške u pogledu zakonitosti i pravilnosti:

- stopu pogreške, koja se temelji na reviziji koju tijelo za ovjeravanje obavlja nad cjelokupnim kontrolnim procesom agencije za plaćanja, od primitka zahtjeva do plaćanja i računovodstvenog praćenja, a koja se upotrebljava za izražavanje mišljenja o zakonitosti i pravilnosti rashoda te
- stopu neusklađenosti, kojom se mjeri samo financijski učinak pogrešaka u osnovnim kontrolama prihvatljivosti koje primjenjuju agencije za plaćanja (administrativne i terenske provjere), prije primjene kazni, a koja se upotrebljava kako bi se procijenilo jesu li ispitivanjem koje provode tijela za ovjeravanje dovedene u pitanje tvrdnje iz izjava o upravljanju, uključujući stope pogreške koje su agencije za plaćanja prijavile u statističkim podacima o provjerama.

Međutim, Horizontalnom uredbom o ZPP-u zahtijeva se samo ograničeno jamstvo u pogledu izjava o upravljanju, koje se obično temelji na radu koji je ograničen na analitičke postupke i istrage, bez ispitivanja pojedinosti.

101. Stopa neusklađenosti nije potrebna kako bi se zajamčila usklađenost s međunarodno prihvaćenim revizijskim standardima jer se zaključak o izjavama o upravljanju može donijeti na temelju rezultata revizijskog rada obavljenog u pogledu pouzdanosti računovodstvene dokumentacije, pravilnog funkcioniranja sustava unutarnje kontrole te zakonitosti i pravilnosti transakcija. Nadalje, Komisija je predvidjela da se za izračun usklađene stope pogreške umjesto stope pogreške upotrijebi stopa neusklađenosti unatoč činjenici da stopa neusklađenosti ne predstavlja razinu pogreške u rashodima već financijski učinak

nedostataka u administrativnim i terenskim provjerama koje provode agencije za plaćanja. S druge strane, međutim, stopom pogreške na pogrešan se način koriste i tijela za ovjeravanje i Komisija kako bi se izrazio stav o cjelovitosti, točnosti i istinitosti računovodstvene dokumentacije agencija za plaćanja (odlomci 72. – 78.).

6. preporuka – Jedinstvena stopa pogreške u pogledu zakonitosti i pravilnosti

Komisija bi trebala izmijeniti svoje smjernice kako se njima ne bi zahtijevao izračun dviju različitih stopa pogreške u pogledu zakonitosti i pravilnosti. Jedinstvenom stopom pogreške, na temelju koje tijela za ovjeravanje izražavaju mišljenje o razumnom jamstvu u pogledu zakonitosti i pravilnosti rashoda te zaključak o ograničenom jamstvu u pogledu tvrdnji iz izjave o upravljanju, zadovoljila bi zahtjeve Horizontalne uredbe o ZPP-u.

Komisija i tijela za ovjeravanje ne bi se trebala koristiti tom stopom pogreške u pogledu zakonitosti i pravilnosti za prosuđivanje cjelovitosti, točnosti i istinitosti godišnje računovodstvene dokumentacije agencija za plaćanja.

102. Stopa pogreške izračunava se kao razlika između onoga što tijelo za ovjeravanje smatra prihvatljivim i onoga što je prethodno potvrdila agencija za plaćanja. Razlika između onoga što su korisnici naveli u svojim zahtjevima i onoga što je agencija za plaćanja potvrdila nakon terenskih provjera, što čini pogrešku koju agencija za plaćanje navodi u statističkim podacima o provjerama, ne uzima se u obzir pri izračunu stope pogreške koja je osnova za mišljenje tijela za ovjeravanje o zakonitosti i pravilnosti rashoda. Agencije za plaćanja već su utvrdile odgovarajuće pogreške u transakcijama koje su bile predmet terenskih provjera i prijavile ih u statističkim podacima o provjerama. Tijelo za ovjeravanje neće uzimati u obzir te pogreške pri usporedbi svojih rezultata s rezultatima agencija za plaćanja te je stoga vjerojatno da će tijela za ovjeravanje utvrditi manje pogrešaka za takve transakcije. Dakle, što je više transakcija koje su bile predmet provjera u agenciji za plaćanja uključeno u uzorak kojim se koristi tijelo za ovjeravanje, to će niža biti ukupna stopa pogreške koju utvrđuje tijelo za ovjeravanje.

103. U šest posjećenih država članica, prosječni udio transakcija koje podliježu terenskim provjerama koje provode agencije za plaćanja u ukupnom uzorku koji su svojim revizijama obuhvatila tijela za ovjeravanje iznosi 38 % za EFJP i 44 % za EPFRR. Međutim, opće je pravilo

da postotak transakcija koje podliježu terenskim provjerama koje provode agencije za plaćanja u ukupnoj skupini transakcija iznosi samo 5 %. To znači da je u ukupnim uzorcima koje su sastavila tijela za ovjeravanje zastupljenost transakcija koje su prethodno bile podvrgnute terenskim provjerama koje provode agencije za plaćanja bila prevelika i u njima je stoga pri ispitivanju koje provode tijela za ovjeravanje utvrđeno manje pogrešaka. To je dovelo do toga da su stope pogreške koje su prijavila tijela za ovjeravanje bile manje od stvarnih, jer tijela za ovjeravanje nisu provela usklađenja kojima bi se zajamčilo vjerodostojno predstavljanje znatno manjeg udjela transakcija koje su prethodno bile podvrgnute terenskim provjerama koje provode agencije za plaćanja u stvarnoj skupini transakcija (odlomci 79. – 85.).

7. preporuka – Stopa pogreške koja je reprezentativna za skupinu transakcija obuhvaćenih revizorskim mišljenjem

Komisija bi trebala izmijeniti svoje smjernice kako bi:

- za transakcije u okviru IAKS-a, za koje se uzorci sastavljaju iz popisa terenskih provjera koje nasumično odabiru agencije za plaćanja, ukupna pogreška koju izračunavaju tijela za ovjeravanje uključivala stopu pogreške koju su agencije za plaćanja prijavile u statističkim podacima o provjerama, ekstrapoliranu na preostale transakcije koje nisu obuhvaćene terenskim provjerama koje provode agencije za plaćanja. Tijela za ovjeravanje moraju zajamčiti da su statistički podatci o provjerama koje prikupljaju agencije za plaćanja potpuni i točni
- za uzorke transakcija koje tijela za ovjeravanje sastavljaju izravno iz cijele skupine plaćanja takvo usklađivanje nije potrebno jer bi uzorak bio reprezentativan za povezane skupine transakcija obuhvaćene revizijom.

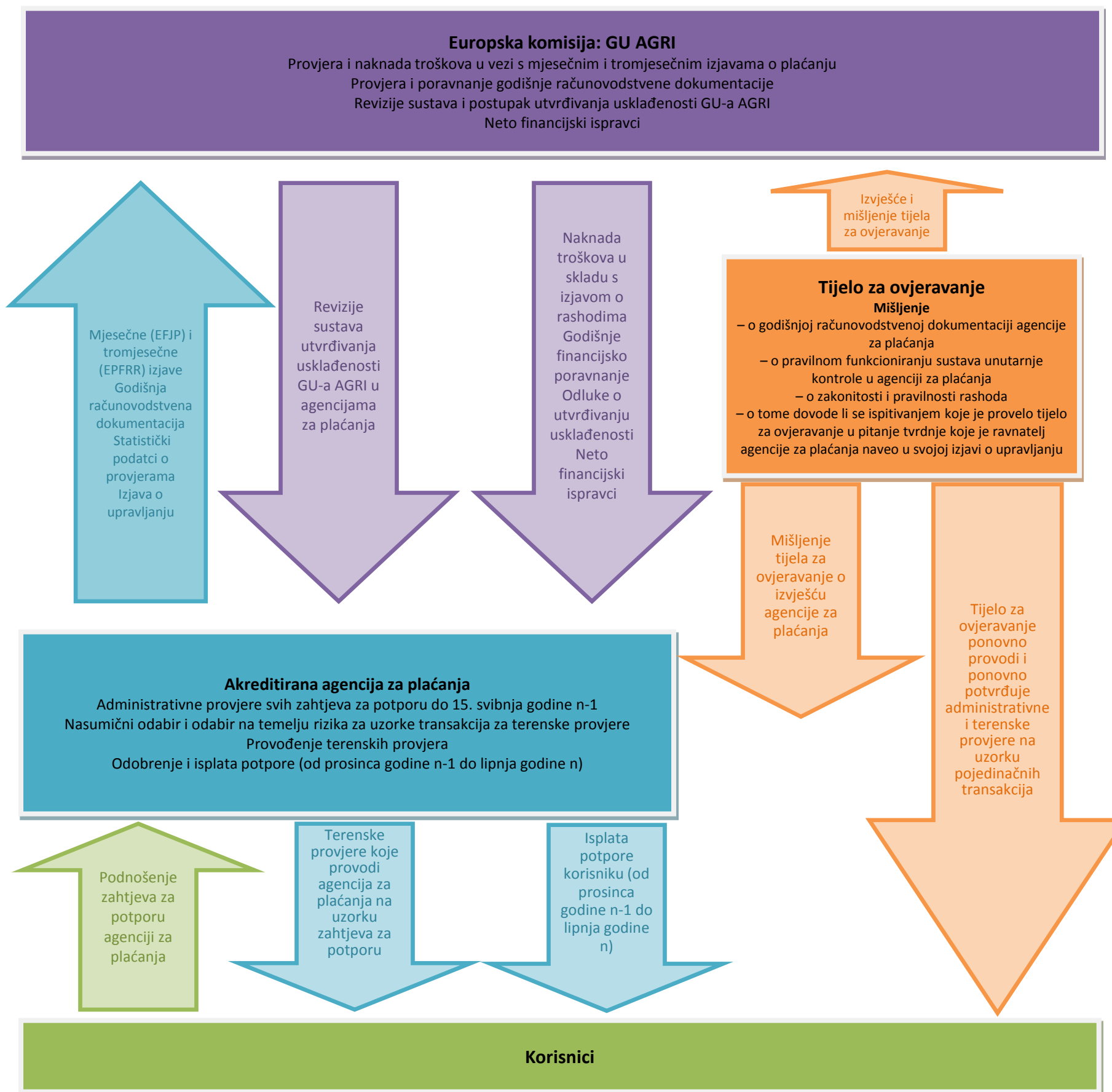
104. Ciljni je rok provedbe preporuka 2. – 7. sljedeća izmjena smjernica Komisije koje će se primjenjivati od financijske godine 2018. nadalje. Komisija je u siječnju 2017. dovršila nove smjernice koje tijela za ovjeravanje trebaju primjenjivati od financijske godine 2018. Te izmijenjene smjernice nisu bile obuhvaćene našim pregledom (vidi odlomak 17.).

Ovo je izvješće usvojilo I. revizijsko vijeće, kojim predsjeda član Revizorskog suda Phil Wynn Owen, na sastanku održanom u Luxembourg 22. ožujka 2017.

Za Revizorski sud

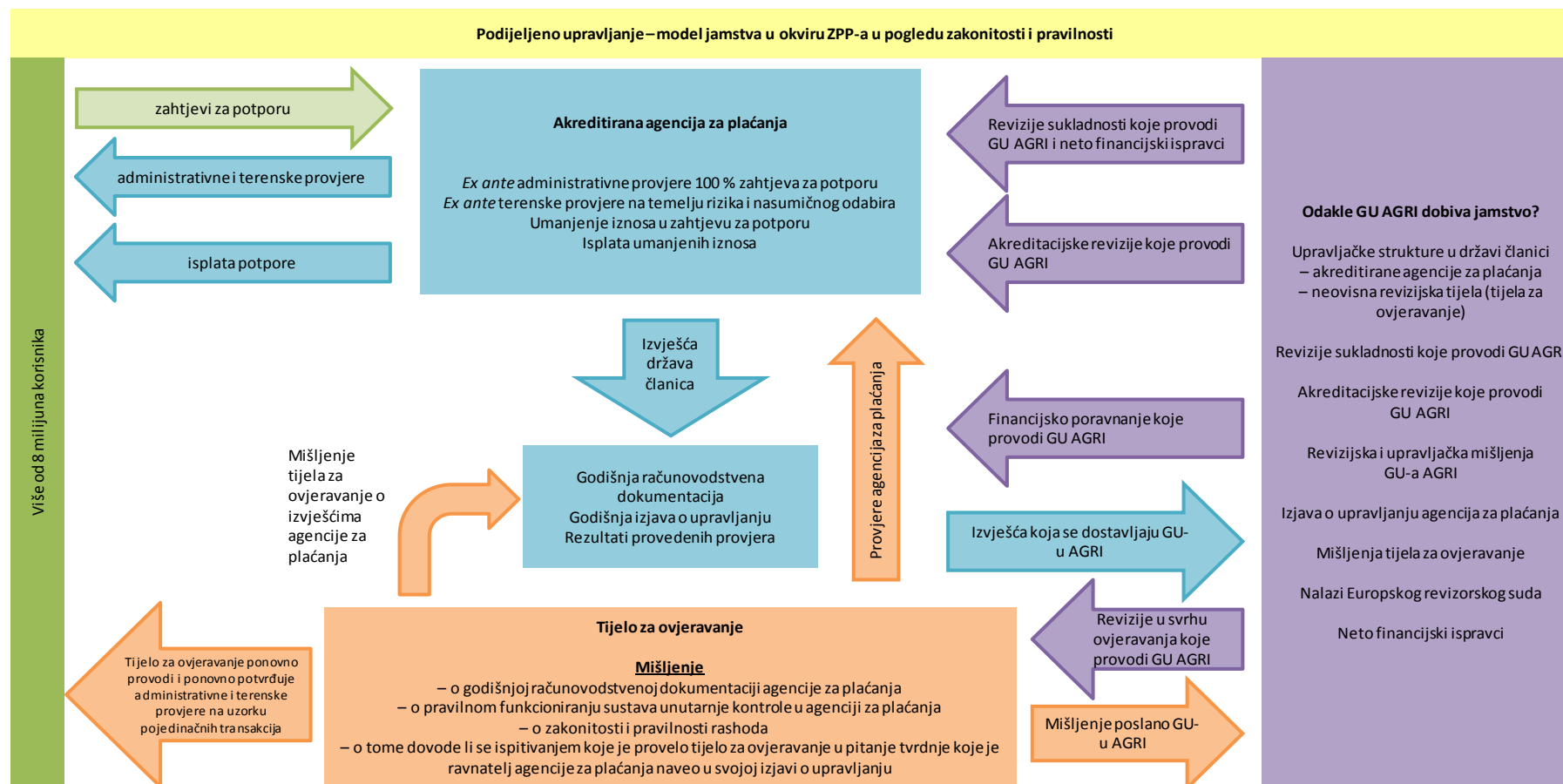
Klaus-Heiner LEHNE
predsjednik

Model podijeljenog upravljanja koji primjenjuje Komisija, kako je prikazan u njezinu godišnjem izvješću o radu za 2015.



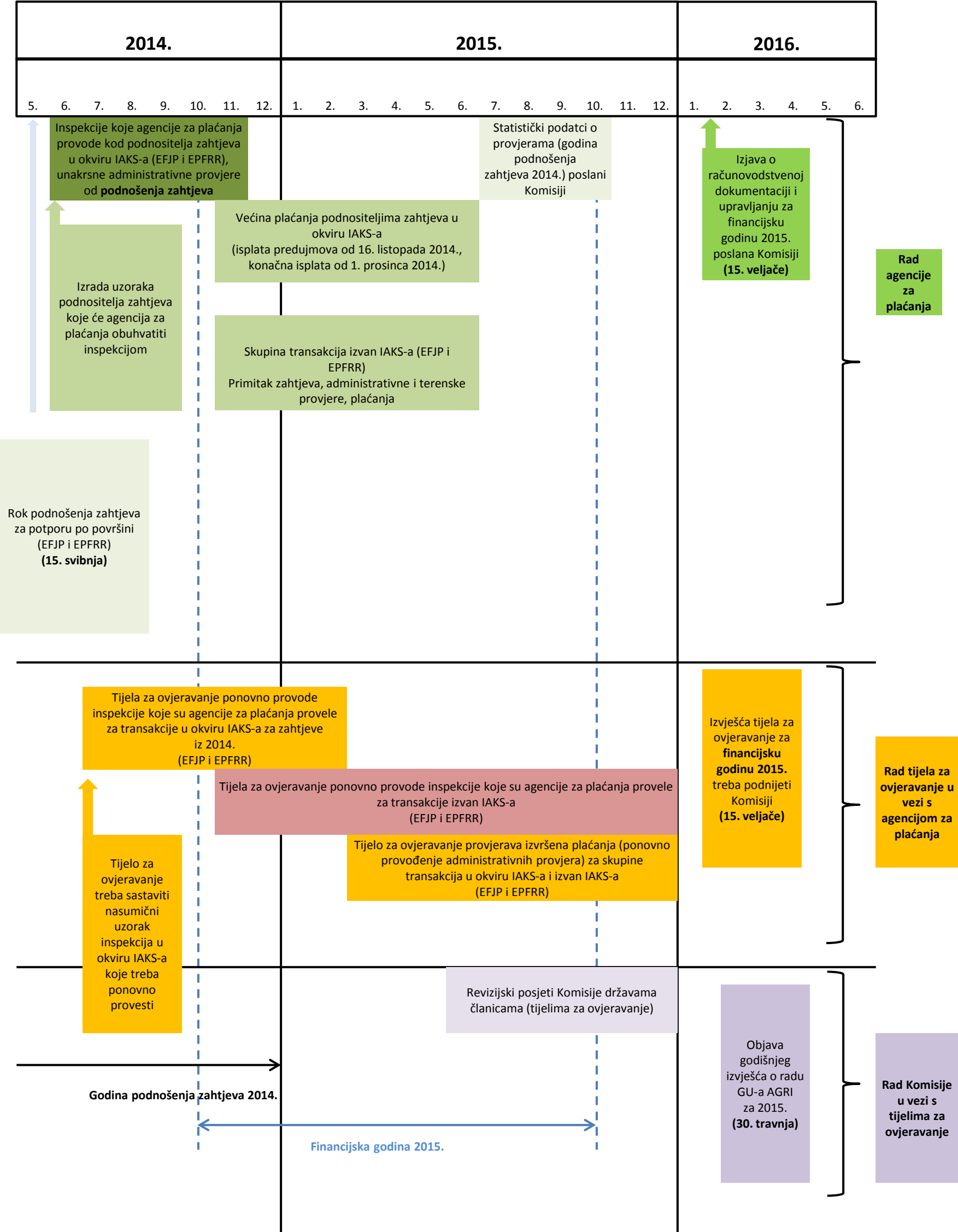
PRILOG II.

Model jamstva u pogledu zakonitosti i pravilnosti rashoda koji primjenjuje Komisija, kako je prikazan u njezinu godišnjem izvješću o radu za 2015.



MATRICA – Procjena sustava unutarnje kontrole za skupinu transakcija u okviru IAKS-a																						
Postupak procjene		Unutarnje okruženje						Kontrolne aktivnosti		Informiranje i komuniciranje				Praćenje				Evaluacija na temelju kriterija za procjenjivanje		Opći zaključak		
		Organizacija		Ljudski resursi		Delegacija				Komunikacija		Informacijski sustavi i sigurnost		Stalno praćenje		Unutarnja revizija						
Sastavnica																						
Ponderiranje/bodovanje		B	T pri 10 % ili 15 %	B	T pri 5 %	B	T pri 5 %	B	T pri 50 %	B	T pri 5 %	B	T pri 10 %	B	T pri 10 %	B	T pri 5 %	P	T			
Obrada zahtjeva, uključujući potvrđivanje i odobravanje	Administrativne provjere	4	0,40	4	0,20	2	0,10	3	1,50	3	0,15	3	0,30	3	0,30	4	0,20	20 %	0,00	0,63		
	Terenske provjere	4	0,40	4	0,20	2	0,10	2	1,00	3	0,15	3	0,30	2	0,20	4	0,20	20 %	0,00	0,51		
Izvršenje plaćanja		4	0,60	4	0,20			3	1,50	3	0,15	3	0,30	3	0,30	4	0,20	15 %	0,00	0,49		
Računovodstveno praćenje		4	0,60	4	0,20			3	1,50	3	0,15	3	0,30	3	0,30	4	0,20	15 %	0,00	0,49		
Predujmovi i jamstva		4	0,60	4	0,20			3	1,50	3	0,15	3	0,30	3	0,30	4	0,20	10 %	0,00	0,33		
Upravljanje dugom		4	0,60	4	0,20			2	1,00	3	0,15	3	0,30	3	0,30	4	0,20	20 %	0,00	0,55		
									Opći zaključak													2,99
									Procjena sustava unutarnje kontrole													Funkcionira

Vremenski raspored dokaznog testiranja koje provode agencije za plaćanja i tijela za ovjeravanje te dostavljanja njihovih izvješća Komisiji



ODGOVORI KOMISIJE NA TEMATSKO IZVJEŠĆE EUROPSKOG REVIZORSKOG SUDA

„NOVA ULOGA TIJELA ZA OVJERAVANJE U VEZI S RASHODIMA U OKVIRU ZPP-a: POZITIVAN KORAK PREMA MODELU JEDINSTVENE REVIZIJE, ALI UZ ZNATNE NEDOSTATKE ZA KOJE TREBA PRONAĆI RJEŠENJA”

SAŽETAK

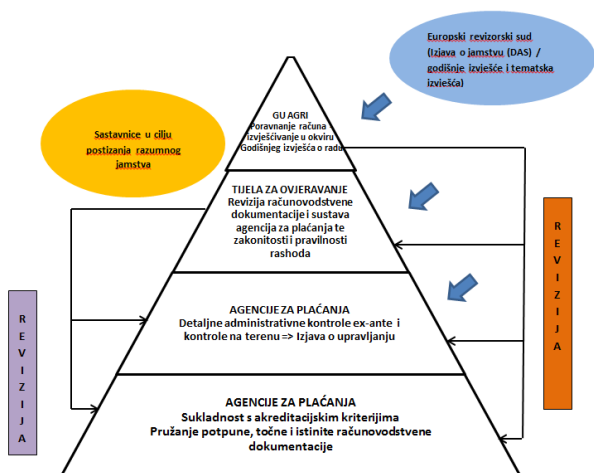
Zajednički odgovor Komisije na odlomke II. do IV.:

Sustav upravljanja i kontrole rashoda u okviru ZPP-a temelji se na pristupu jedinstvene kontrole i revizije koje su integrirane u piramidu kontrolâ, gdje svaka gornja razina svoj rad nadograđuje na rezultate prethodne razine i gdje se svaka razina može koristiti rezultatima gornje razine kako bi poboljšala svoje kontrole. To je dinamičan model čija je svrha ne samo procjena stope pogreške nego i otkrivanje izvora pogrešaka, primjena korektivnih mjera te smanjivanje stope pogreške iz godine u godinu. Na primjer, integrirani administrativni i kontrolni sustav (IAKS), s pomoću kojeg se upravlja s oko 86 % rashoda ZPP-a, dobar je sustav za sprečavanje i smanjivanje stope pogreške.

U modelu jamstva u okviru ZPP-a koji Komisija primjenjuje neovisna tijela za ovjeravanje jedna su od razina u piramidi kontrole. Tijela za ovjeravanje svake godine dostavljaju mišljenje o računovodstvenoj dokumentaciji i sustavima agencija za plaćanja te, od financijske godine 2015., o zakonitosti i pravilnosti rashodâ. Komisija im daje smjernice.

Revizori Glavne uprave AGRI (GU AGRI) provjeravaju pouzdanost mišljenja tijela za ovjeravanje o zakonitosti i pravilnosti rashoda kako bi ocijenili mogu li se upotrijebiti kao izvor jamstva za obuhvaćene rashode EU-a. Revizori Glavne uprave AGRI također provode revizije sustava koje, ako je nužno, tj. ako jamstvo nije dobiveno, rezultiraju planovima korektivnih mjera i neto financijskim ispravcima, kao i prekidima, smanjenjima ili privremenim obustavama plaćanja ako predmetna država članica ne poduzme korektivne mjere.

Model jedinstvene revizije u okviru ZPP-a



Model jamstva u okviru ZPP-a rezultira nižim stopama pogreške i isplativ je. Ukupna stopa pogreške u području prirodnih resursa (gdje ZPP predstavlja 98 % rashoda) koju je Sud utvrdio za financijsku godinu 2015. iznosila je 2,9 %.

V. Model jamstva u okviru ZPP-a već se temelji na pristupu „jedinstvene revizije” jer je to djelotvoran kontrolni okvir u kojem je svaka razina kontrole nadogradnja jamstva koje pružaju druge razine. Ako se u obzir uzmu sve korektivne mjere, taj model jedinstvene revizije daje pouzdano jamstvo u pogledu zakonitosti i pravilnosti rashodâ.

Nova uloga tijela za ovjeravanje pojačava jamstvo u pogledu sustava upravljanja i kontrole te u pogledu zakonitosti i pravilnosti rashoda jer:

- ubrzava komunikaciju između agencije za plaćanja i njezina novog prvog revizora, što ide u prilog ubrzavanju korektivnih mjera ako su potrebne;
- omogućuje Komisiji da lakše prepozna rizične rashode i na njih usredotoči vlastitu reviziju i korektivne mjere.

Ako se ne može pouzdati u rad tijela za ovjeravanje, GU AGRI neovisno jamstvo u pogledu zakonitosti i pravilnosti rashoda i dalje dobiva na temelju vlastitih revizija.

VI. U cilju osiguranja kontinuiteta, smjernice za 2015., prvu godinu pojačanog rada tijela za ovjeravanje, izrađene su na temelju smjernica korištenih za financijska poravnanja u prethodnim godinama. To se odražava i u integriranom pristupu na koji se upućuje u novim propisima. Kako bi se u obzir uzela iskustva iz prvog ciklusa u 2015., smjernice za tijela za ovjeravanje već su revidirane. Nove smjernice dovršene su i predstavljene državama članicama 19. siječnja 2017., za primjenu od FG 2018. tj. od najranije moguće godine.

(a) U nove smjernice za FG 2018. uvedena je nova matrica u cilju boljeg prikaza razine jamstva iz sustava unutarnje kontrole agencijâ za plaćanja.

(b) Nasumično odabrani uzorci koje kontroliraju agencije za plaćanja biraju se u skladu s detaljnim pravilima EU-a i smjernicama koje uključuju reprezentativnost. Uloga je tijela za ovjeravanje provjera pridržavaju li se agencije za plaćanje tih pravila i odabir uzoraka druge razine koji moraju biti reprezentativni za nasumično odabrane uzorke koje kontroliraju agencije za plaćanja. Pitanje dijela uzorka za rashode izvan IAKS-a obrađeno je u novim smjernicama za FG 2018.

(c) U svojem pristupu jedinstvene kontrole i revizije i uzimajući u obzir učinkovitost IAKS-a, Komisija smatra da bi revizijski rad tijela za ovjeravanje trebao biti usredotočen na provjeru pouzdanosti kontrola provedenih na prethodnoj razini piramide kontrola (njihovom ponovnom provedbom).

(d) Ponovna provedba kontrola revizijska je metoda koja se, u skladu s međunarodno prihvaćenim revizijskim standardima, može upotrebljavati u svrhu donošenja revizorskog mišljenja o zakonitosti i pravilnosti. Komisija smatra, kao što je utvrđeno u smjernicama, da je u okviru ZPP-a ponovna provedba kontrola dovoljna za donošenje mišljenja o zakonitosti i pravilnosti rashoda. Nadalje, smjernice se po definiciji nikada ne bi trebale shvaćati kao obvezujuće upute zbog kojih oni kojima su upućene ne mogu preuzeti svoj dio odgovornosti. Smjernice bi trebalo smatrati minimumom koji je neophodan da bi se zadovoljili zahtjevi Komisije, a ne ograničenjem koje ne dopušta tijelima za ovjeravanje da učine više.

Zajednički odgovor Komisije na odlomke (e) i (f):

Komisija smatra da su pitanja povezana s izračunom različitih stopa pogreške u okviru provjere zakonitosti i pravilnosti obrađena u novim smjernicama za FG 2018., uzimajući u obzir članak 9. stavak 2. točku (b) Uredbe (EZ) br. 1306/2013 kojim je utvrđeno da tijela za ovjeravanje prema potrebi mogu koristiti integrirani jedinstveni uzorak za provjeru i zakonitosti i pravilnosti rashoda i pouzdanosti računovodstvene dokumentacije.

Stopa nesukladnosti (IRR) (za više pojedinosti vidjeti točku 74.), koja se dodaje stopi pogreške koju utvrđuju agencije za plaćanja i ovjeravaju tijela za ovjeravanje, dovoljna je za donošenje revizorskog mišljenja na temelju kontrola koje je provela prethodna razina kontrola.

VII.

Komisija smatra da, iako se smjernice za FG 2015. mogu poboljšati, ako se ispravno primjenjuju, one već u svojem sadašnjem obliku omogućuju tijelima za ovjeravanje da daju mišljenje o zakonitosti i pravilnosti u skladu s primjenjivim pravilima i standardima.

Mišljenje tijela za ovjeravanje, ako se njihov rad odvija u skladu s primjenjivim propisima i smjernicama, važna je i vrijedna dodatna sastavnica i trebalo bi biti ključni element za jamstvo Komisije. To je u skladu s revizijskom strategijom Glavne uprave AGRI i piramidom jedinstvene revizije/kontrole u okviru ZPP-a.

(b)

i. Popisi ključnih i pomoćnih kontrola dogovoreni su s državama članicama tek u proljeće 2015., dakle u vrijeme izrade smjernica nisu bili na raspolaganju tijelima za ovjeravanje. Novim smjernicama za FG 2018. predviđeno je korištenje popisâ ključnih i pomoćnih kontrola ažuriranih za razdoblje 2014. – 2020.

ii. Uzimajući u obzir iskustva iz prve godine, te su poteškoće preciznije obrađene u novim smjernicama za FG 2018.

iii. To je pitanje obrađeno u novim smjernicama za FG 2018.

iv. Zahtijevati od tijela za ovjeravanje ili im dopustiti provođenje kontrolâ na terenu za transakcije koje agencije za plaćanja nisu kontrolirale na terenu ne bi bilo u skladu s modelom jedinstvene revizije u okviru ZPP-a i ne bi davalo rezultate usporedive s rezultatima kontrola koje provode agencije za plaćanja. Štoviše, a osobito za transakcije izvan IAKS-a, kontrole na terenu transakcija koje prethodno nisu kontrolirane na terenu od strane agencija za plaćanja općenito ne bi rezultirale vrijednim dodatnim dokazima. Nove smjernice za FG 2018. sadržavaju upute za tijela za ovjeravanje o tome kako postići ravnotežu između troškova njihova rada i koristi od njega.

v. To je pitanje obrađeno u novim smjernicama za FG 2018.

vi. To je pitanje obrađeno u novim smjernicama za FG 2018. Kako je njima utvrđeno, ukupna pogreška koju tijelo za ovjeravanje izračunava u okviru provjere zakonitosti i pravilnosti transakcija u okviru IAKS-a temelji se na ponovnim provjerama kontrola na terenu, što se potom ekstrapolira na preostalu populaciju.

Stopa nesukladnosti (IRR) jest stopa pogrešaka koje agencije za plaćanja nisu otkrile. Ako Komisija utvrdi da se može pouzdati u mišljenje tijela za ovjeravanje, ukupna stopa pogreške u rashodima izračunava se kao zbroj stope pogreške koju je navela agencija za plaćanja i stope nesukladnosti (IRR) koju je procijenilo tijelo za ovjeravanje. Taj logičan pristup nadopunjavanja pogrešaka prijavljenih od strane agencija za plaćanja procjenom neotkrivenih pogrešaka Komisija je koristila i proteklih godina u Godišnjem izvješću o radu Glavne uprave AGRI.

UVOD

6. Komisija želi precizirati da se minimalna stopa kontrola na terenu može smanjiti na 3 % ili čak 1 % uz posebne uvjete, konkretno ako je tijelo za ovjeravanje potvrdilo stopu pogreške ispod 2 %. Smanjenje na 1 % može se primijeniti na program osnovnih plaćanja, program jedinstvenih plaćanja po površini, preraspodjelu plaćanja i program za male poljoprivrednike.

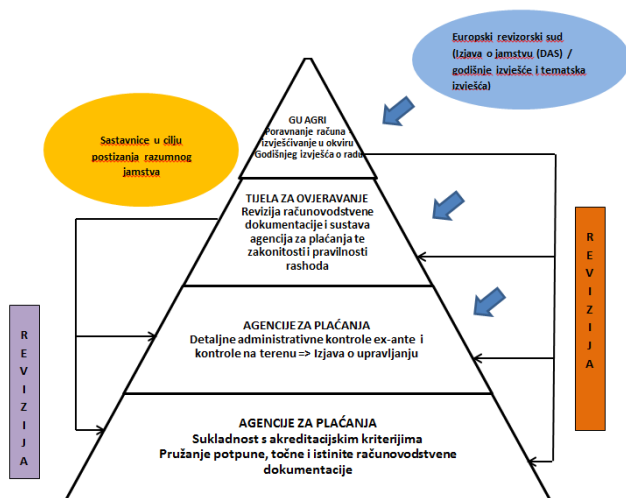
12. Pravnim okvirom utvrđeno je da tijela za ovjeravanje donose mišljenja sačinjena u skladu s međunarodno prihvaćenim revizijskim standardima. Štoviše, zakonodavac je ovlastio Komisiju za donošenje provedbenih akata kojima se utvrđuju pravila o zadaćama tijela za ovjeravanje, uključujući revizijska načela i revizijske metode (na primjer upotreba jedinstvenog integriranog uzorka). U tu svrhu, člankom 6. stavkom 4. Uredbe (EU) br. 908/2014 utvrđeno je da Komisija sastavlja smjernice u kojima se daju dodatna objašnjenja i smjernice u pogledu revizije za ovjeravanje koju je potrebno provesti i utvrđuje razumna razina revizijskog uvjerenja koje je potrebno steći revizijskim testiranjem.

OPAŽANJA

22. Komisija smatra da je model jamstva u okviru ZPP-a u skladu s opisom jedinstvene revizije kako ju je utvrdio Sud i vrlo dobar primjer djelotvornog okvira u kojem je svaka razina kontrole nadogradnja na jamstvo koje pružaju druge razine. Taj model zasnovan je na čvrstim temeljima koje čine akreditirane agencije koje upravljaju financijskim odnosom s korisnicima i Komisijom te sveobuhvatna detaljna i precizna pravila o sustavima upravljanja i kontrole koje treba uspostaviti (npr. sustav identifikacije zemljišnih parcela – LPIS). O učinkovitosti tog modela svjedoče relativno niske stope pogreške za EFJP i stalno smanjivanje stopa pogreške za EPFRR u zadnje četiri godine.

23. Zajednički odgovor Komisije na točke 23. i 24. Za rashode u okviru ZPP-a Komisija je izradila model jamstva u kojem su integrirane različite razine kontrola. Prikaz piramide kontrola u nastavku teksta pokazuje kako je jamstvo nadogradnja na rad prethodne razine, počevši od postupaka i kontrola ugrađenih u sustav unutarnje kontrole agencija za plaćanja, kao i jamstva na temelju rada njezine službe za unutarnju reviziju. U Komisijinu modelu rad tijela za ovjeravanje temelji se na testiranju i pouzdanosti sustava unutarnje kontrole agencije za plaćanja, kao i na vlastitom dokaznom testiranju.

Model jedinstvene revizije u okviru ZPP-a



Komisija rezultate vlastitih revizija provedenih u agencijama za plaćanja upotrebljava u svrhu usklađivanja (nadopune) stopa pogreške prijavljenih od strane agencija za plaćanja iznosom koji predstavlja stopu pogrešaka koje agencije za plaćanja, tijekom svojih primarnih kontrola prije plaćanja, nisu otkrile. Usklađene stope pogreške navode se (na razini svake pojedine agencije za plaćanja) u Godišnjem izvješću o radu Glavne uprave AGRI te, zajedno s odgovarajućim zadržkama i akcijskim planovima, čine osnovu za izjavu o jamstvu glavnog direktora Glavne uprave AGRI.

25. U revizijskoj strategiji Glavne uprave AGRI za razdoblje 2014. – 2020. nova uloga tijela za ovjeravanje u davanju mišljenja o zakonitosti i pravilnosti prepoznata je kao prilika za postizanje veće sinergije s radom Glavne uprave AGRI na izgradnji jamstva o kojem se izvješćuje u Godišnjem izvješću o radu. To podrazumijeva postupno preusmjeravanje revizija Glavne uprave AGRI prema tijelima za ovjeravanje umjesto prema agencijama za plaćanja, srednjoročno i dugoročno gledano. Međutim revizijski rad tijela za ovjeravanje morat će se provjeravati da bi bilo moguće oslanjati se na jamstva koja ta tijela daju u pogledu zakonitosti i pravilnosti. Cilj je sve više se oslanjati na jamstva koja se mogu dobiti iz mišljenja tijela za ovjeravanje o zakonitosti i pravilnosti, čim se potvrdi da je njihov rad u skladu sa standardima i pouzdan.

27. Model koji je Sud opisao na slici 2. samo je jedan od mnogih mogućih modela. Komisija je odabrala integriraniji pristup u obliku piramide kontrola gdje sve razine kontrole daju vrijedne

dokaze o iznosima i izvorima pogrešaka, čime se maksimalno povećava njihova isplativost. Vidi odgovore Komisije na točke 23. i 24.

28. Komisija pozdravlja prijedloge Suda o tome kako bi se zahvaljujući radu tijela za ovjeravanje moglo poboljšati njegovo jamstvo zakonitosti i pravilnosti rashoda EU-a i naglašava da se ti prijedlozi već primjenjuju koliko je to moguće tj. kad se rad tijela za ovjeravanje smatra pouzdanim. Primjerice:

Prva alineja:

Komisija već koristi rad tijela za ovjeravanje da bi uskladila (nadopunila) stope pogreške, koje se navode u Godišnjem izvješću o radu Glavne uprave AGRI i slične su stopama navedenima u godišnjem izvješću Suda.

Druga alineja:

postupci potvrde sukladnosti sustavno se pokreću kao rezultat rada tijela za ovjeravanje u slučajevima kad pogreške prelaze iznos od 50 000 EUR ili 2 % rashoda.

Treća alineja:

ekstrapoliranu pogrešku, kako ju je izračunalo tijelo za ovjeravanje na temelju svojih revizijskih testiranja i statističkih uzoraka, Komisija, ako je moguće, koristi za određivanje iznosâ financijskih ispravaka.

Četvrta alineja:

opažanja tijela za ovjeravanje mogu biti razlog za zahtjev nadležnim tijelima da revidiraju akreditacijski status i nadziru provedbu korektivnih mjera.

30. Ako utvrde nedostatke u sustavu kontrole agencije za plaćanja, revizori Glavne uprave AGRI procjenjuju rizični iznos koji agencija za plaćanja nije otkrila i dodaju ga, kao nadopunu, stopi pogreške koju je agencija za plaćanja prijavila. Rezultat rada tijela za ovjeravanje na godišnjoj računovodstvenoj dokumentaciji korišten je i za nadopune u prethodnim godišnjim izvješćima o radu. Usklađene stope pogreške osnova su za izjavu o jamstvu glavnog direktora Glavne uprave AGRI.

31. Glavna uprava AGRI mogla se samo u ograničenoj mjeri oslanjati na mišljenja tijela za ovjeravanje za 2015. jer u mnogo slučajeva njihov rad još nije bio pouzdan.

32. Komisija potvrđuje razloge zašto se na ta mišljenja mogla oslanjati samo u vrlo ograničenoj mjeri u prvoj godini primjene novih mišljenja o zakonitosti i pravilnosti i upućuje na Godišnje izvješće o radu Glavne uprave AGRI za 2015. za više informacija o razlozima za to kao što su: kasno imenovanje, kasne ponovne provjere kontrola na terenu, pomanjkanje iskustva itd.

Komisija smatra da, iako se smjernice za FG 2015. mogu poboljšati, ako se ispravno primjenjuju, one već u svojem sadašnjem obliku omogućuju tijelima za ovjeravanje da daju mišljenje o zakonitosti i pravilnosti u skladu s primjenjivim pravilima i standardima.

33. Model jamstva u okviru ZPP-a (vidjeti sliku piramide kontrola u odgovoru na točke 23. i 24.) temelji se na rezultatima kontrola agencija za plaćanja. Revizijskom strategijom Glavne uprave AGRI jasno je utvrđeno da je za Glavnu upravu AGRI krajnji cilj dobiti neophodno jamstvo iz revizijskog rada tijela za ovjeravanje. Komisija smatra da se to jamstvo može dobiti kad se rad tijela za ovjeravanje smatra pouzdanim i ako su njihova mišljenja nadogradnja na rad obavljen na prethodnoj razini (tj. u okviru postupaka i kontrola agencija za plaćanja). Ako se ne može pouzdati u rad tijela za ovjeravanje, GU AGRI neovisno jamstvo zakonitosti i pravilnosti rashoda i dalje ima na temelju vlastitih revizija.

34. U modelu jedinstvene revizije revizori tijela za ovjeravanje trebali bi izvješćivati o (ne)otkrivenim pogreškama iz uzorkovanih provjera agencije za plaćanja. Agencije za plaćanja

primaju milijune zahtjeva za potporu godišnje, i svi se oni podvrgavaju administrativnoj kontroli. Osim toga, agencije za plaćanja provode kontrole na terenu prije odobravanja plaćanja. Za većinu programa, stopa kontrola na terenu iznosi 5 %, ali za neke iznosi 30 % ili čak 100 %. Tijelo za ovjeravanje će, ako nakon što obavi provjere primarnih kontrola smatra da postupci agencije za plaćanja ne daju jamstvo zakonitosti i pravilnosti, donijeti kvalificirano mišljenje, koje se odnosi i na stopu pogreške koju je dostavila agencija za plaćanja.

35. Smjernice Komisije izrađene su u cilju integriranja rada tijela za ovjeravanje u piramidu kontrola u okviru ZPP-a, slijedeći pristup jedinstvene revizije, u skladu s pravilima EU-a i osiguravajući da države članice mogu nadograđivati i dalje razvijati postojeće metode i sustave.

Prva alineja:

Vidi odgovore Komisije na točke 48. do 58. i preporuku 6.

Druga alineja:

Vidi odgovore Komisije na točke 62. do 67. i preporuku 5.

Treća alineja:

Vidi odgovore Komisije na točke 68. do 71. i preporuku 5.

Četvrta alineja:

Vidi odgovore Komisije na točke 72. do 78. i preporuku 6.

Peta alineja:

Vidi odgovore Komisije na točke 79. do 85. i preporuku 2.

36. Komisija smatra da u skladu s međunarodno prihvaćenim revizijskim standardima struktura mišljenja odražava različite sustave upravljanja i kontrole.

Postoje dva poljoprivredna fonda o kojima tijela za ovjeravanje moraju davati revizorska mišljenja: EFJP i EPFRR. S druge strane, prema vrsti upravljanja i administracije za programe/mjere u okviru fonda, fondovi se dijele na rashode u okviru IAKS-a¹ i rashode izvan IAKS-a. Programi/mjere u okviru IAKS-a obrađuju se putem sustava u koji su ugrađene automatske unakrsne provjere te sustav prati cijeli ciklus zahtjeva sve do plaćanja. Nasuprot tome, mjerama izvan IAKS-a ne upravlja se unutar jednog sustava. Nadalje, vremenski raspored kontrola različit je za programe/mjere u okviru IAKS-a i one izvan IAKS-a. Te inherentne razlike u koncepcijama programâ/mjera ne dopuštaju tijelima za ovjeravanje testiranje svih mjera u okviru jednog fonda u cjelini. Da bi svoj posao obavljalo u skladu s međunarodno prihvaćenim revizijskim standardima (npr. ISA315 – *Razumijevanje poslovnog subjekta i njegovog okruženja te procjenjivanje rizika značajnog pogrešnog prikazivanja*), tijelo za ovjeravanje mora najprije razumjeti okruženje, utvrditi rizike i odabrati primjerene revizijske postupke za pokriće tih rizika. Da bi moglo dati solidno mišljenje o zakonitosti i pravilnosti na razini fonda, tijelo za ovjeravanje trebalo bi procijeniti rizike posebno za rashode u okviru IAKS-a, a posebno za one izvan IAKS-a i odabrati različite revizijske postupke za pokriće tih rizika. Dakle smjernice o revizijskoj strategiji na čiju uporabu se potiče tijela za ovjeravanje u skladu su s međunarodno prihvaćenim revizijskim standardima. Osim toga, taj pristup služi samoj svrsi mišljenja o zakonitosti i pravilnosti, tj. da se naposljetku i ako je nužno donesu primjerene upravljačke odluke.

37. Vidi odgovore Komisije na točke 37. do 84.

¹ Integrirani administrativni i kontrolni sustav

Zajednički odgovor Komisije na točke 41. do 44.

Kako bi se donekle osigurao kontinuitet s prethodnim smjernicama, a tijelima za ovjeravanje omogućilo nadograđivanje na iskustva stečena dugogodišnjim radom u okviru godišnjih financijskih poravnana računa, smjernicama za FG 2015. nije bitno promijenjen način uporabe akreditacijske matrice za formiranje mišljenja o tome funkcioniraju li sustavi unutarnje kontrole agencije za plaćanja pravilno. Akreditacijska matrica temelji se na akreditacijskim kriterijima kako su utvrđeni u Prilogu I. Uredbe (EU) br. 907/2014. Ti akreditacijski kriteriji temelje se na modelu COSO koji je priznat kao vodeći okvir za planiranje, primjenu i provedbu unutarnje kontrole i procjenu njezine učinkovitosti.

Smjernice iz 2015. temeljile su se na integriranom pristupu i uzorkovanju u skladu s člankom 9. stavkom 2. točkom (b) Uredbe (EU) br. 1306/2013 prema kojem se testiranje, evaluacija i prijavljivanje pogrešaka u pogledu zakonitosti i pravilnosti kombiniraju s onima u pogledu godišnje računovodstvene dokumentacije. U tom kontekstu, uporaba čitave akreditacijske matrice smatrala se primjerenom.

Neovisno o prethodno navedenom, Komisija se slaže sa Sudom da iako akreditacijski kriteriji čine solidnu osnovu za ocjenjivanje sveukupnog kontrolnog okvira agencija za plaćanja (što se u revizijskim standardima naziva kontrolama na razini subjekta) ocjenjivanje sustava unutarnje kontrole u pogledu zakonitosti i pravilnosti s jedne strane i u pogledu godišnje računovodstvene dokumentacije² s druge strane, moraju biti odvojeni.

U novim smjernicama za FG 2018. koje su dovršene u siječnju 2017. slijedilo se pristup pri kojem se jasno odvajaju procesi i postupci povezani sa zakonitošću i pravilnošću od onih povezanih s godišnjom računovodstvenom dokumentacijom. To podrazumijeva i izmjene u pogledu načina ocjenjivanja unutarnje kontrole za svrhe godišnje računovodstvene dokumentacije i za svrhe zakonitosti i pravilnosti.

45. Komisija se slaže sa Sudom. Komisija je slična opažanja navela u dopisima koji su poslani nekolicini država članica kao rezultat godišnjeg financijskog poravnana računa za 2015.

Osim toga, Komisija preporučuje tijelima za ovjeravanje da pogledaju akcijske planove, cilj kojih je otklanjanje uočenih slabosti. O toj poveznici raspravljalo se na sastanku Stručne skupine u lipnju 2016.

Ipak, to je dodatno naglašeno u novim smjernicama za FG 2018.

U svakom slučaju, na to se mora gledati u svjetlu činjenice da je to bila prva godina u kojoj su tijela za ovjeravanje radila novi posao provjere zakonitosti i pravilnosti.

Okvir 1. – Situacije u kojima akreditacijska matrica nije pružila pouzdane rezultate za svrhe provjere zakonitosti i pravilnosti

Vidi odgovor Komisije na točku 45.

Slabosti kao što je ona uočena u Bavarskoj obrađene su u smjernicama za 2015. – odjeljak 6.5. Ako tijelo za ovjeravanje utvrdi da rezultati dokaznog testiranja nisu u skladu s prethodnom procjenom sustava unutarnje kontrole, uzorak bi trebalo povećati kako bi se obuhvatila stvarna situacija sustava unutarnje kontrole.

46. Sveobuhvatne i detaljne popise ključnih i pomoćnih kontrola Komisija je razradila, u bliskoj suradnji s državama članicama, za sve vrste mjera u okviru ZPP-a 2014. – 2020. Moraju se upotrebljavati na svim razinama kontrole.

² Izvršavanje plaćanja, računovodstvo, predujmovi i jamstva, upravljanje dugom.

47. Akreditacijskim kriterijima trebali bi biti obuhvaćeni ukupan ustroj i funkcioniranje agencije za plaćanja (tj. kontrole na razini subjekta), među ostalim, primjerenost uspostavljenih procesa i postupaka.

Pri ocjeni procesa administrativnih kontrola i kontrola na terenu (odobravanje zahtjeva) za određenu populaciju, ocjena tijela za ovjeravanje trebala bi se temeljiti na ključnim i pomoćnim kontrolama. Tijela za ovjeravanje upotrebljavaju ključne i pomoćne kontrole i pri ocjenjivanju zakonitosti i pravilnosti rashoda (u okviru svojeg dokaznog testiranja i testiranja sukladnosti).

Ipak, činjenica da tijela za ovjeravanje trebaju ocjenjivati proces i postupke odobravanja zahtjeva (uključujući administrativne kontrole i kontrole na terenu) na temelju ključnih i pomoćnih kontrola jasno je navedena u novim smjernicama.

49. Podjela rada u okviru dokaznog testiranja na dva uzorka proizašla je iz potrebe da se donekle osigura kontinuitet za države članice između smjernica za tijela za ovjeravanje koje su se primjenjivale do 2015. i onih koje se primjenjuju od 2015. Također je uzeta u obzir i mogućnost uporabe jedinstvenog integriranog uzorka utvrđena člankom 9. stavkom 2. točkom (b) Uredbe (EU) br. 1306/2013.

Međutim iskustvo iz prve godine primjene pokazalo je da je bilo neophodno preispitati pristup i jasno razlikovati revizijski rad i mišljenje o zakonitosti i pravilnosti od mišljenja o računovodstvenoj dokumentaciji, a istovremeno zadržati mogućnost dvonamjenskih uzoraka, kada je to primjereno, kako bi se izbjeglo nepotrebno administrativno opterećenje.

51. Za uzorak 1., koji se odabire iz transakcija koje agencija za plaćanja kontrolira na terenu, smjernicama se zahtijeva da tijelo za ovjeravanje ponovno provede sve kontrole koje je provela agencija za plaćanja tj. da tijela za ovjeravanje sustavno ponovno provode kontrole na terenu. Tim se pristupom tijelu za ovjeravanje omogućuje, kao prvo, da da mišljenje o sustavu kontrole i, kao drugo, da izračuna stopu nesukladnosti (IRR), koja odražava razliku između rezultata ponovno provedenih kontrola i rezultata primarnih kontrola koje je provela agencija za plaćanja.

52. Na temelju ocjene sustava unutarnje kontrole, tijela za ovjeravanje trebaju odrediti razinu dokaznog testiranja (i uzorak 1. i uzorak 2.). Dakle, tijelo za ovjeravanje ima pravo povećati razinu dokaznog testiranja u svrhu pokrića rizika. Iz tablice 3. koju je dostavio Sud vidljivo je da su neka tijela za ovjeravanje, u svrhu pokrića visokog rizika u dotičnoj populaciji, odlučila povećati uzorke za dokazno testiranje iznad minimuma od 30 transakcija.

55. Zbog promjenjive prirode stvarnih okolnosti u području poljoprivrede, tijela za ovjeravanje moraju odabrati svoj uzorak zahtjevâ za populacije u okviru IAKS-a. Stoga je bitno da tijelo za ovjeravanje izađe na teren ubrzo nakon agencije za plaćanja kako bi moglo ponovno provjeriti sve elemente za prihvatljivost. Ako se ponovna provjera obavlja kasno postoji ogroman rizik da se neće moći provjeriti svi elementi za prihvatljivost ili da je u međuvremenu došlo do potpune promjene stvarnih okolnosti, zbog čega ponovna provjera postaje neučinkovita, a mišljenje nepouzđano.

56. Zbog poljoprivredne stvarnosti doista postoji rizik povezan s vremenom provedbe primarnih kontrola na terenu i njihove ponovne provjere.

Na taj se rizik upozorava u smjernicama i Komisija je nekoliko puta pozivala tijela za ovjeravanje da ponovne kontrole planiraju na odgovarajući način uzimajući u obzir vremenska ograničenja koja proizlaze iz prirode ponovnih kontrola.

Kako je navedeno u Godišnjem izvješću o radu Glavne uprave AGRI za 2015. neadekvatno vrijeme provedbe ponovne kontrole bilo je nažalost jedan od glavnih razloga zašto se Komisija nije mogla pouzdati u mnoga mišljenja tijela za ovjeravanje o rashodima u 2015.

Okvir 3. – Kašnjenja tijela za ovjeravanje u ponovnoj provedbi kontrola na terenu za transakcije iz uzorka 1. u okviru IAKS-a za godinu podnošenja zahtjeva 2014. (financijsku godinu 2015.)

Kašnjenja u imenovanju tijela za ovjeravanje i ponovnoj provjeri kontrola za godinu podnošenja zahtjeva 2014. (financijsku godinu 2015.) bila su glavni razlog zašto se Komisija za svoje Godišnje izvješće o radu za 2015. nije mogla osloniti na mišljenja tijela za ovjeravanje o zakonitosti i pravilnosti.

Već tijekom 17 revizija koje je provela u 2015. Komisija je u velikom broju slučajeva uočila znatna kašnjenja u ponovnom provođenju kontrola. Komisija je 9. studenoga 2015. objavila obavijest državama članicama u kojoj je objašnjeno da bi ponovne provjere na terenu za financijsku godinu n trebale započeti u ljeto godine n-1.

57. Prema smjernicama za FG 2015., uzorak na kojem će tijelo za ovjeravanje provoditi ponovne provjere mora se odabrati s popisa transakcija odabranih za nasumične kontrole na terenu agencije za plaćanja. Tijela za ovjeravanje stoga bi trebala odabrati uzorak i provesti ponovne kontrole prije nego što agencija za plaćanja započne s obradom plaćanjâ. Kao rezultat toga, vjerojatnost da tijelo za ovjeravanje neće odabrati stavku zato što agencija za plaćanja odgađa plaćanje vrlo je malena.

Okvir 4. – Isključenje transakcija iz uzorka 1. u okviru IAKS-a jer je agencija za plaćanja izvršila plaćanje tek nakon što je tijelo za ovjeravanje završilo svoj revizijski rad

Rad tijela za ovjeravanje na provjeri zakonitosti i pravilnosti ima tri aspekta:

- mišljenje o učinkovitosti sustava unutarnje kontrole;
- mišljenje o zakonitosti i pravilnosti rashoda;
- mišljenje o tvrdnjama u izjavi o upravljanju (tj. rezultatima kontrola koje je prijavila agencija za plaćanja).

Prema smjernicama, tijelo za ovjeravanje trebalo je ipak upotrijebiti tih pet transakcija pri ocjenjivanju tvrdnji iz izjave o upravljanju, kao i pri ocjenjivanju učinkovitosti sustava unutarnje kontrole. Međutim u članku 9. Uredbe 1306/2013 zahtijeva se mišljenje o zakonitosti i pravilnosti rashoda. Zato tijelo za ovjeravanje ne može donijeti mišljenje o neizvršenim plaćanjima. U ovom slučaju trebalo je testirati jedan dodatni predmet da bi se ispoštovala prvotno određena veličina uzorka za dotičnu financijsku godinu. Da bi bili spremni za takve događaje, tijelima za ovjeravanje savjetuje se da unaprijed odaberu nekoliko dodatnih predmeta iznad minimalnih 30 predviđenih smjernicama.

Tijelo za ovjeravanje trebalo bi uzeti u obzir rezultate tih testiranja pri donošenju mišljenja o zakonitosti i pravilnosti rashoda za financijsku godinu u kojoj će transakcija biti plaćena. Ta bi se testiranja trebala uzeti u obzir bez obzira na eventualne ispravke koje agencija za plaćanja može provesti prije izvršenja plaćanja.

58. Člankom 7. Uredbe (EU) br. 908/2014 utvrđeno je da tijelo za ovjeravanje „može pratiti agenciju za plaćanja pri provedbi provjera na licu mjesta na sekundarnoj razini”. Nazočnost tijela za ovjeravanje pri provedbi kontrola prve razine ograničena je na slučajeve „kad bi bilo fizički nemoguće ponovo provjeriti početnu kontrolu koju je provela agencija za plaćanja” (kao što su mjere u okviru EFJP-a izvan IAKS-a koje uključuju operacije povezane s destilacijom, skladištenjem ili postupcima povlačenja). Ideja na kojoj se temelje ponovne provjere jest da agencija za plaćanja provede kontrolu, a da je tijelo za ovjeravanje zatim provjeri.

Neovisno o prethodno navedenom, smjernicama se od tijela za ovjeravanje zahtijeva da svoje zadaće obavljaju u skladu s profesionalnim revizijskim standardima ne ugrožavajući rezultate dokaznog testiranja. Zato tijelo za ovjeravanje nikada ne bi trebalo otkriti svoj odabir prije nego što agencija za plaćanja provede svoje kontrole. Nedostatak koji je Sud opisao u okviru 5. potvrđuje da

bi se tijela za ovjeravanje trebala pridržavati smjernica kako bi se izbjegle neadekvatne revizijske prakse.

Okvir 5. – Ponovna provedba revizije u Italiji kompromitirana je jer je tijelo za ovjeravanje unaprijed obavijestilo agenciju za plaćanja o tome koji će korisnici biti predmet ponovne revizije

Tijela za ovjeravanje moraju uspostaviti zaštitne mehanizme kako bi spriječila da se informacije o njihovim uzorcima otkrivaju agencijama za plaćanja prije nego što te agencije provedu vlastite provjere i na temelju njih izdaju savjete tijelima za ovjeravanje.

61. Zabilježene su nepodudarnosti između kontrola koje je u određenoj godini provela agencija za plaćanja i plaćanja za tu financijsku godinu za populacije izvan IAKS-a. Međutim, budući da većina mjera izvan IAKS-a nije vremenski ograničena, tijelo za ovjeravanje moglo bi testirati dodatne transakcije u slučaju da neke od već testiranih nisu bile plaćene tijekom godine. Neplaćene transakcije mogle bi se i dalje iskoristiti za potvrđivanje ili osporavanje izjave o upravljanju i rezultata kontrola.

62. U okviru ZPP-a, ako agencije za plaćanja moraju uspostaviti pravno obvezujući i učinkovit sustav upravljanja i kontrole, revizori u mnogim slučajevima, ako im se pruži dostatno jamstvo da je sustav upravljanja i kontrole agencije za plaćanja uspostavljen i da se provodi u skladu sa zakonodavstvom EU-a, mogu ponovnom provedbom kontrola koje provode agencija za plaćanja prikupiti dovoljno primjerenih dokaza.

Zajednički odgovor Komisije na točke 64. i 65.:

Za uzorak 1 koji se koristi za određivanje IRR-a, u smjernicama stoji da tijela za ovjeravanje moraju ponovno provjeriti i primarne administrativne kontrole i primarne kontrole na terenu. Za uzorak 2 koji se koristi za određivanje ERR-a, prema smjernicama Komisije kontrole na terenu nisu obvezne. Omjer između ta dva uzorka moraju odrediti tijela za ovjeravanje na temelju svoje stručne prosudbe.

66. Mišljenje je Komisije da se ponovna provedba administrativnih kontrola može smatrati dostatnim i primjerenim revizijskim dokazom. Ona uključuje upite osoblju agencije za plaćanja u smislu provjera koje su proveli, provjera zahtjeva za potporu i popratnih dokumenata te provjera registara i LPIS sustava u vezi s programima u okviru IAKS-a. Za rashode izvan IAKS-a, administrativne kontrole i njihova ponovna provjera uključuju i *in situ* posjete (inspekcije) kako bi se npr. provjerilo da li fizička imovina koja je izgrađena ili kupljena u okviru projekata ulaganja doista postoji.

Tijelo za ovjeravanje na temelju svoje stručne prosudbe mora izraditi revizijske postupke kako bi prikupilo dostatne i primjerene revizijske dokaze. U odjeljku 6.1. Smjernica br. 2 za financijsku godinu 2015. stoji: „*Test detalja operativnih transakcija – uključuje, među ostalim... Njima su obuhvaćene inspekcije i upiti, a ne samo pregled dokumentacije*”.

67. Za testiranje zakonitosti i pravilnosti rashoda u okviru IAKS-a, tijela za ovjeravanje moraju odabrati uzorak iz populacije koju su agencije za plaćanja kontrolirale na terenu te ponovno provesti sve primarne administrativne kontrole i primarne kontrole na terenu.

Za rashode izvan IAKS-a, treba imati na umu da se većina pogrešaka (neprihvatljivost korisnika/aktivnosti/projekata/rashoda i neusklađenost s pravilima o javnoj nabavi) utvrdi na razini administrativnih kontrola te da oko dvije trećine pogrešaka nastane zbog nedostatnog korištenja dostupnim informacijama ili zbog pogrešaka nacionalnih tijela. Također treba napomenuti da sve administrativne kontrole (koje moraju ponovno provesti tijela za ovjeravanje) na operacijama ulaganja moraju uključivati *in-situ* posjet kako bi se provjerilo je li ulaganje izvršeno, osim ako agencija za plaćanja utemeljeno obrazloži da to nije potrebno jer je riječ o operaciji malih razmjera, niskog rizika ili operaciji koja je obuhvaćena uzorkom uzetim na terenu.

Nadalje, uzimajući u obzir potrebu da se tijelima za ovjeravanje daju upute o tome kako postići ravnotežu između troškova i koristi, Komisija u smjernicama za FG 2018. od tijela za ovjeravanje traži da imaju statistički reprezentativne uzorke za ponovne provjere na terenu za IAKS. Za rashode izvan IAKS-a traži se minimalno 30 ponovnih provjera na terenu. Rezultati ponovnih provjera ekstrapolirani će se na cjelokupnu populaciju.

69. Komisija smatra da je integrirani sustav upravljanja i kontrole u okviru ZPP-a, kojim se ocjenjuju provjere agencija za plaćanja u pogledu zakonitosti i pravilnosti te kojim se poslije na temelju uzorka transakcija potvrđuje da je agencija za plaćanja učinkovito provela postupke primarnih kontrola, dostatan kao jamstvo zakonitosti i pravilnosti rashoda.

71. Komisija smatra da se u okviru ZPP-a provjeravanjem sustava kontrole i ponovnom provedbom primarnih kontrola koje provode agencije za plaćanja u pravilu može doći do dostatnih i primjerenih dokaza te mišljenja o razumnom jamstvu u pogledu rashoda u okviru ZPP-a.

Nadalje, Komisijine smjernice ne sprječavaju tijela za ovjeravanje u obavljanju bilo kakvih aktivnosti revizije koje bi ta tijela smatrala primjerenima. Tijela za ovjeravanje su ta koja moraju utvrditi je li ponovna provedba kontrola dostatna. Upit i inspekcija mogu se primijeniti i pri ponovnoj provjeri administrativnih kontrola. Vidi odgovor Komisije na točku 66.

74. Zbog integriranog pristupa koji se primjenjuje u postojećim smjernicama, od tijela za ovjeravanje tražilo se da izračunaju dvije stope pogreške koje se odnose na zakonitost i pravilnost. Međutim, taj je pristup izmijenjen od FG 2018.

U novim smjernicama koje se primjenjuju od FG 2018., a predstavljene su u siječnju 2017., postupak potvrde sukladnosti jasno je odvojen od postupka financijskog poravnanja. U tu svrhu tijela za ovjeravanje moraju izračunati dvije odvojene stope pogreške: stopu pogreške (ERR)³ koja uključuje samo pogreške utvrđene testiranjem godišnje financijske dokumentacije i stopu nesukladnosti (IRR)⁴ koja uključuje sve pogreške u pogledu zakonitosti i pravilnosti. Komisija je u svojim novim smjernicama za FG 2018. već predvidjela da će se IRR koristiti i za revizorsko mišljenje o zakonitosti i pravilnosti i za potvrđivanje (ili osporavanje) tvrdnji iz izjave o upravljanju.

Zajednički odgovor Komisije na točke 75. i 76.:

U slučajevima u kojima postoje dostatni dokazi za to da su tijela za ovjeravanje djelovala u skladu sa smjernicama Komisija koristi IRR koji su procijenila tijela za ovjeravanje za vlastitu procjenu nadopune stope pogreške izračunane na temelju statističkih podataka o kontrolama o kojima izvještavaju države članice na razini agencije za plaćanja. Osim toga, pri procjeni nadopune u obzir se uzeo ERR.

77. Prema novim smjernicama za FG 2018. ERR uključuje samo pogreške utvrđene testiranjem godišnje financijske dokumentacije i koristit će se samo za ocjenu pouzdanosti računovodstvene dokumentacije agencija za plaćanja.

78. Komisija skreće pozornost na to da je integrirano uzorkovanje predviđeno zakonodavstvom i potvrđuje da je postupak financijskog poravnanja odvojen od postupka potvrde sukladnosti. U novim smjernicama za FG 2018. to je dodatno pojašnjeno time što postoji jedna stopa pogreške za zakonitost i pravilnost, a druga za pouzdanost godišnje računovodstvene dokumentacije.

³ ERR – stopa pogreške koja se koristi za procjenu broja pogrešnih prikazivanja u uzorku i populaciji obuhvaćenima revizijom koja imaju financijski učinak na cjelovitost, točnost i istinitost računa.

⁴ IRR – stopa nesukladnosti kojom se procjenjuje mogući financijski učinak koji je posljedica nedostataka u kontrolama prihvatljivosti.

Zajednički odgovor Komisije na točke 79. do 84.:

Kako je navedeno u Godišnjem izvješću o radu GU AGRI, u njegovu Prilogu VI. o kriterijima za određivanje značajnosti, Komisija na temelju statističkih podataka o kontrolama koje su dostavile države članice izračunava „stopu prijavljene preostale pogreške” ekstrapolacijom pogrešaka koje su agencije za plaćanja utvrdile u populaciji nasumično odabranoj za kontrole na terenu na cijelu populaciju. Ta je stopa prijavljene preostale pogreške nepotpuna zato što ne uzima u obzir rizik da bi zbog nedostataka u kontrolama koje provode agencije za plaćanja neke pogreške mogle ostati neotkrivene i neprijavljene.

Stoga, u drugoj fazi, GU AGRI prikuplja sve dostupne informacije s pomoću kojih bi se mogli otkriti nedostaci pri kontrolama prve razine, uključujući rezultate vlastitih revizija, rezultate revizija Europskog revizorskog suda ili bilo koji drugi pouzdani izvor dokaza. Revizori GU AGRI te informacije analiziraju u svjetlu Komisijinih smjernica za izračun financijskih ispravaka (dokument C(2015) 3675 final) i oslanjajući se na vlastitu stručnu prosudbu te usklađuju stopu prijavljene preostale pogreške nadopunom koja je dobivena procjenom stope pogrešaka koje agencije za plaćanja nisu otkrile. Komisija se pri procjeni rizičnih iznosa te pri analiziranju potrebe za zadržkama koristi usklađenom stopom pogreške.

Od 2015. mišljenja tijela za ovjeravanje o zakonitosti i pravilnosti rashoda još su jedan mogući izvor revizijskih dokaza za Komisiju. Konkretno, Komisija može primijeniti IRR kao pouzdanu procjenu nadopune kako bi se uskladila stopa pogreške za rashode za svaku agenciju za plaćanja. Osim toga, za procjenu nadopuna u obzir je uzet i ERR. Međutim, u 2015. mišljenja još uvijek nisu bila dovoljno pouzdana da bi ih Komisija mogla koristiti u velikoj mjeri.

Komisija smatra da je primjena IRR-a za jačanje njezina jamstva u pogledu zakonitosti i pravilnosti rashoda u okviru ZPP-a primjerena te da primjena IRR-a za usklađivanje stope pogreške, ako je utvrđen u skladu s njezinim smjernicama, ne dovodi do izračuna preniske ukupne pogreške.

85. Komisija je svjesna potencijalnih rizika zbog kojih bi mišljenje tijela za ovjeravanje o zakonitosti i pravilnosti moglo biti nepouzđano i smatra da su ti rizici pokriveni u njezinim smjernicama. Komisija će i dalje pomno nadzirati tijela za ovjeravanje kako bi provjerila pridržavaju li se smjernica i revizijskih standarda, uključujući primjenu njihove stručne prosudbe, te jesu li njihovi zaključci o zakonitosti i pravilnosti dostatno kvalificirani.

ZAKLJUČCI I PREPORUKE

Zajednički odgovor Komisije na točke 89. i 90.:

Piramida kontrolâ rashoda u okviru ZPP-a, koja se već podudara s pristupom „jedinствене revizije” koju je Sud opisao u točki 22., od FG 2015. nadopunjena je tako što su unutar te strukture tijela za ovjeravanje integrirana između razine agencija za plaćanja i razine Komisije, čime je ojačan model jamstva u okviru ZPP-a. U skladu s člankom 6. stavkom 4. Uredbe (EU) br. 908/2014 Komisija je sastavila smjernice u kojima se daju dodatna pojašnjenja i smjernice u pogledu revizije za ovjeravanje koju je potrebno provesti i utvrđuje razumna razina revizijskog jamstva koje je potrebno dobiti revizijskim testiranjem. Komisija smatra da, iako se smjernice za FG 2015. mogu poboljšati, ako se ispravno primjenjuju one već u svojem sadašnjem obliku omogućuju tijelima za ovjeravanje da daju mišljenje o zakonitosti i pravilnosti u skladu s primjenjivim pravilima i standardima.

Na temelju iskustava iz prve godine primjene Komisija je izradila nove, poboljšane smjernice koje će se primjenjivati od FG 2018.

92. Komisija je zadovoljna s modelom jamstva u okviru ZPP-a zahvaljujući kojem se stopa pogreške drži pod kontrolom na relativno niskim razinama. Ukupna stopa pogreške za prirodne resurse (gdje ZPP predstavlja 98 % rashoda) koju je Sud utvrdio za financijsku godinu 2015. iznosila je 2,9 %. Za EFJP, u okviru kojega se svake godine odobravaju plaćanja gotovo 8 milijuna

korisnika, GU AGRI procjenjuje da je stopa pogreške u posljednje dvije godine bila ispod razine značajnosti, dok je najvjerojatnija pogreška (MLE) prema procjeni Suda bila stabilna i iznosila 2,2 %. U slučaju EPFRR-a, razina pogrešaka koju je utvrdila Komisija u posljednje se 4 godine stalno smanjuje.

Ti rezultati ne bi bili mogući bez dobrog sustava upravljanja i kontrole u okviru ZPP-a, osobito IAKS-a, i piramide kontrolâ, koji podrazumijevaju da se jamstvo izgrađuje na temelju aktivnosti koje su provedene na prethodnim razinama te da se aktivnosti tijelâ za ovjeravanje temelje na rezultatima kontrola koje su provele agencije za plaćanja. U tom smislu, od tijela za ovjeravanje se traži da potvrde rezultate kontrola koje su provele agencije za plaćanja odnosno da, ako ih ne mogu potvrditi, utvrde stopu nesukladnosti i daju kvalificirano mišljenje. Međutim, GU AGRI se za 2015. mogao koristiti mišljenjima tijela za ovjeravanje samo u ograničenoj mjeri jer u mnogo slučajeva njihov rad još nije bio pouzdan.

Ako se ne može pouzdati u rad tijela za ovjeravanje, GU AGRI neovisno jamstvo o zakonitosti i pravilnosti rashoda i dalje dobiva na temelju vlastitih revizija te ih je, prema potrebi, koristio kao temelj za nadopunu stope pogreške koje su prijavile agencije za plaćanja. Tako dobivene usklađene stope pogreške bile su i dalje relativno niske (vidjeti tablicu 1 i gore).

Ako se Komisija može pouzdati u rad tijela za ovjeravanje, neusklađenost koju su utvrdila tijela za ovjeravanje može se dodati stopi pogreške koju su prijavile agencije za plaćanja kako bi se izračunala pouzdana stopa pogreške koja odražava razinu jamstva u pogledu zakonitosti i pravilnosti rashoda u okviru ZPP-a.

Vidjeti i odgovor Komisije na Preporuku 1.

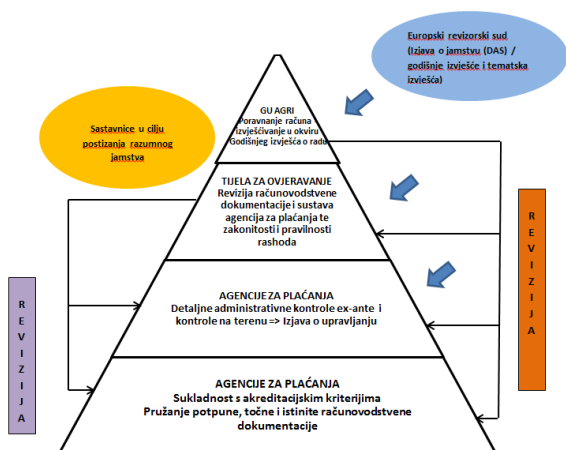
Preporuka br. 1 – Jamstvo na temelju rada tijela za ovjeravanje u vezi sa zakonitošću i pravilnošću

Komisija djelomično prihvaća preporuku, kako slijedi:

Komisija ne prihvaća preporuku prema kojoj bi korištenje mišljenja tijelâ za ovjeravanje za potrebe jamstva bilo moguće samo ako su ona svoj rad obavila kako je definirano u preporukama 2. do 7., ali ne ako su svoj rad obavila kako je **definirano** u smjernicama koje su se primjenjivale od financijske godine 2015. Komisija smatra da, iako se smjernice za FG 2015. mogu poboljšati, ako se ispravno primjenjuju one već u svojem sadašnjem obliku omogućuju tijelima za ovjeravanje da daju mišljenje o zakonitosti i pravilnosti u skladu s primjenjivim pravilima i standardima.

Komisija prihvaća preporuku prema kojoj je mišljenje tijelâ za ovjeravanje, ako ona svoje revizije obavljaju u skladu s primjenjivim propisima i smjernicama, važna i vrijedna dodatna sastavnica i trebalo bi biti ključni element za jamstvo Komisije. To je u skladu s revizijskom strategijom GU AGRI i piramidom jedinstvene revizije/kontrole u okviru ZPP-a.

Model jedinstvene revizije u okviru ZPP-a



93. Akreditacijskim kriterijima trebali bi biti obuhvaćeni ukupni ustroj i funkcioniranje agencije za plaćanja (tj. kontrole na razini subjekta), među ostalim, primjerenost uspostavljenih procesa i postupaka. Međutim, pri ocjeni procesa administrativnih kontrola i kontrola na terenu (odobranje zahtjeva) za određenu populaciju, ocjena tijela za ovjeravanje trebala bi se temeljiti na ključnim i pomoćnim kontrolama. Stoga bi se ključne i pomoćne kontrole koje definiraju kontrole za određenu populaciju (ili program/mjeru) trebale koristiti povrh ukupnih akreditacijskih kriterija. Tijela za ovjeravanje upotrebljavaju ključne i pomoćne kontrole i pri ocjenjivanju zakonitosti i pravilnosti rashoda (u okviru svojeg testiranja sukladnosti i dokaznog testiranja). (Vidjeti odgovor Komisije na točke 41. do 44.)

Ipak, u novim smjernicama za FG 2018. jasno stoji da tijela za ovjeravanje moraju ocjenjivati proces odobravanja zahtjeva (uključujući administrativne kontrole i kontrole na terenu) na temelju ključnih i pomoćnih kontrola.

94. Komisija priznaje da, iako su akreditacijski kriteriji dobra osnova za ocjenjivanje sveukupnog kontrolnog okvira agencija za plaćanja (što se u revizijskim standardima naziva kontrolama na razini entiteta) ocjenjivanje sustava unutarnje kontrole u pogledu zakonitosti i pravilnosti mora biti odvojeno od njihova ocjenjivanja u pogledu godišnje računovodstvene dokumentacije⁵. (Vidjeti odgovor Komisije na točke 41. do 44.)

U novim smjernicama za FG 2018., koje su dovršene u siječnju 2017., primijenjen je pristup pri kojem se jasno odvajaju procesi i postupci povezani sa zakonitošću i pravilnošću od onih povezanih s godišnjom financijskom dokumentacijom.

Preporuka br. 2 – Procjena rizika usmjerena na ključne i pomoćne kontrole

Komisija prihvaća preporuku i smatra da se ona već primjenjuje u novim smjernicama za FG 2018. Tijelima za ovjeravanje preporučuje se da pri testiranju postupaka za odobranje zahtjeva primjenjuju ključne i pomoćne kontrole.

95. Komisija naglašava da se uzorak br. 1 ne koristi samo za testiranje funkcioniranja sustava unutarnje kontrole i pouzdanosti statističkih podataka o kontrolama, već i za donošenje zaključaka o zakonitosti i pravilnosti rashoda na razini korisnika. Međutim, u novim smjernicama za FG 2018. zahtijeva se odvajanje ciljeva revizije ako će se uzorak za potrebe utvrđivanja zakonitosti i pravilnosti koristiti u sljedeće svrhe:

- za donošenje zaključka o zakonitosti i pravilnosti rashoda;

⁵ Izvršavanje plaćanja, računovodstvo, predujmovi i jamstva; upravljanje dugom.

- za donošenje zaključka o rezultatima kontrola sadržanima u izjavi o upravljanju i statističkim podacima o kontrolama;
- za testiranje sustava unutarnje kontrole ako tijelo za ovjeravanje provodi testiranje s dvostrukom namjenom;
- za potvrđivanje stope pogreške za potrebe smanjivanja stope kontrola na terenu u skladu s člankom 41. Uredbe (EU) br. 908/2014.

Za rashode u okviru IAKS-a, primjenjivo zakonodavstvo i Komisijine smjernice za agencije za plaćanja uključuju metode kojima se želi osigurati reprezentativnost uzorka s obzirom na ukupnu populaciju. U prvoj fazi svojih operacija uzorkovanja, tijela za ovjeravanje moraju provjeriti jesu li uzorci agencija za plaćanja zakoniti i ispravni, odnosno jesu li odabrani u skladu s pravilima i smjernicama EU-a za agencije za plaćanja, uključujući reprezentativnost. S druge strane, uzorci tijela za ovjeravanje moraju biti reprezentativni za populaciju koju su odabrale agencije za plaćanja.

96. Pitanja povezana s izborom vremena provedbe za kontrole na terenu i ponovne provjere za transakcije u okviru IAKS-a svojstvena su promjenjivoj situaciji u poljoprivredi.

Stoga je bitno da agencije za plaćanja provedu primarnu kontrolu u pravom trenutku, tj. prije plaćanja, te da tijela za ovjeravanje izađu na teren ubrzo nakon agencija za plaćanja kako bi mogla ponovno provjeriti sve elemente za prihvatljivost. Ako se ponovna provjera obavlja kasno postoji rizik da neće svi elementi za prihvatljivost biti provjereni na terenu ili da će u međuvremenu doći do potpune promjene situacije, zbog čega ponovna provjera neće biti moguća.

Preporuka br. 3 – Zaštitni mehanizmi za uzorkovanje transakcija u okviru IAKS-a na temelju kontrola na terenu koje provode agencije za plaćanja

Komisija prihvaća preporuku i smatra da se ona već primjenjuje u novim smjernicama za FG 2018. Nove su smjernice ojačane u sljedećim aspektima:

Prva alineja:

tijelo za ovjeravanje trebalo bi provjeriti je li uzorak agencije za plaćanja odabran u skladu s relevantnim zakonodavstvom, pravilima i smjernicama, uključujući reprezentativnost, nakon čega bi tijelo za ovjeravanje trebalo provjeriti reprezentativnost vlastitog uzorka;

Druga alineja:

ključna važnost izbora vremena provedbe ponovne provjere u okviru IAKS-a: smjernice sadržavaju preporučeno vrijeme provedbe aktivnosti revizije;

Treća alineja:

kao dio revizijskih postupaka, tijelo za ovjeravanje trebalo bi provjeriti potpunost i razinu jamstva rezultata kontrole sadržanih u statističkim podacima o kontrolama;

97. Komisija se slaže da postoje nepodudarnosti između kontrola koje je u određenoj godini provela agencija za plaćanja i plaćanja u toj financijskoj godini za populacije izvan IAKS-a. Međutim, budući da većina mjera izvan IAKS-a nisu vremenski ograničene, tijelo za ovjeravanje moglo bi testirati dodatne transakcije u slučaju da neke od već testiranih nisu bile plaćene tijekom godine. Neplaćene transakcije mogle bi se i dalje iskoristiti za potvrđivanje ili osporavanje izjave o upravljanju i rezultata kontrola te za ocjenjivanje učinkovitosti sustava unutarnje kontrole.

Preporuka br. 4 – Uzorkovanje transakcija izvan IAKS-a na temelju plaćanja

Komisija prihvaća preporuku i smatra da se ona već primjenjuje u novim smjernicama za FG 2018. U slučaju nedostatka vremena, npr. za mjere koje podrazumijevaju puno plaćanja blizu kraja godine, tijelima za ovjeravanje preporučuje se da primjenjuju procijenjena plaćanja.

98. Komisija je mišljenja da se u okviru ZPP-a, i osobito ako se uzmu u obzir koristi IAKS-a u smislu sprječavanja i smanjivanja razine pogrešaka, ponovna provedba administrativnih kontrola može smatrati primjerenim revizijskim dokazom. Ona uključuje upite članovima osoblja agencije za plaćanja u smislu provjera koje su proveli, provjera zahtjeva za potporu i popratnih dokumenata te provjera registara i LPIS sustava u vezi s programima u okviru IACS-a. Za rashode izvan IAKS-a, administrativne kontrole i njihova ponovna provjera od strane tijela za ovjeravanje uključuju i *in situ* posjete (inspekcije) kako bi se npr. provjerilo da li fizička imovina koja je izgrađena ili kupljena u okviru projekata ulaganja doista postoji.

Komisija također smatra da je ponovna provedba provjera od strane agencija za plaćanja u pravilu dostatna za tijela za ovjeravanje da ocijene zakonitost i pravilnost rashoda. Terenska provjera plaćanja koja agencije za plaćanja nisu kontrolirale na terenu u pravilu ne bi rezultirala vrijednim dodatnim dokazima, a dovela bi do rezultata koji se ne mogu usporediti s kontrolama koje provode agencije za plaćanja.

99. Smjernice bi trebalo smatrati minimumom koji je nuždan da bi se zadovoljili zahtjevi Komisije i ne mogu biti ograničenje tijelima za ovjeravanje koja žele učiniti više ako je potrebno.

Komisija smatra da je, u kontekstu rashoda u okviru ZPP-a i njegova sustava upravljanja i kontrole, ponovna provedba najučinkovitiji način za jačanje jamstva i formiranje revizorskog mišljenja o razumnom jamstvu.

Kako je objašnjeno u Komisijinim odgovorima na točke 60. do 70., Komisija u svojim smjernicama preporučuje tijelima za ovjeravanje da provode iste kontrole (kontrole na terenu i administrativne kontrole ili samo administrativne kontrole) kao i agencije za plaćanja kako bi se dobili usporedivi rezultati. Osim toga, smjernice ne propisuju da se tijela za ovjeravanje moraju ograničiti na ponovno provođenje, već ponovno provođenje mogu kombinirati s drugim tehnikama, kako bi revizijski dokazi koji se prikupe bili dostatni i primjereni. Budući da tijela za ovjeravanje provode ponovnu provjeru i administrativnih kontrola, ona se obično koriste i tehnikama kao što su inspekcija dokumenata i registara te upiti.

U novim smjernicama za FG 2018. Komisija tijelima za ovjeravanje preporučuje da imaju dva uzorka namijenjena različitim ciljevima revizije (reviziji računovodstvene dokumentacije i reviziji zakonitosti i pravilnosti). Komisija je već utvrdila i usvojila pristup koji omogućuje optimalnu i djelotvornu reviziju, kao što je: testiranje s dvostrukom namjenom u smislu različitih ciljeva revizije i u smislu testiranja usklađenosti i dokaznog testiranja⁶, itd. Tehnika revizije nije ograničena na ponovnu provedbu revizije, već s obzirom na djelokrug provjera koje su provele agencije za plaćanja. Dakle, ako agencija za plaćanja provjerava transakciju samo s administrativnog aspekta, tijelo za ovjeravanje trebalo bi učiniti isto, odnosno ponovno provjeriti administrativne kontrole njihovom ponovnom provedbom, inspekcijom, upitima, analitičkim provjerama itd.

Uzimajući u obzir potrebu da se tijelima za ovjeravanje daju upute o tome kako postići ravnotežu između troškova i koristi, Komisija u smjernicama za FG 2018. od tijela za ovjeravanje traži da imaju statistički reprezentativne uzorke za ponovne provjere na terenu za IAKS. Za rashode izvan IAKS-a traži se minimalno 30 ponovnih provjera na terenu. Rezultati ponovnih provjera ekstrapolirat će se na cjelokupnu populaciju.

Preporuka br. 5 – Provođenje dokaznog testiranja na terenu

Komisija djelomično prihvaća preporuku, kako slijedi:

1.) **Komisija ne prihvaća preporuku** prema kojoj bi tijela za ovjeravanje morala izlaziti na teren i provjeravati transakcije koje agencije za plaćanja nisu kontrolirale na terenu. To ne bi bilo u skladu

⁶ Mogućnost korištenja jedne transakcije za različite revizijske testove.

s Komisijinim modelom jamstva u okviru ZPP-a i ne bi davalo rezultate usporedive s rezultatima kontrole koje provode agencije za plaćanja. Osim toga, a osobito za transakcije izvan IAKS-a, kontrole na terenu transakcija koje prethodno nisu kontrolirane na terenu od strane agencije za plaćanja u pravilu ne bi rezultirale vrijednim dodatnim dokazima.

Uzimajući u obzir potrebu da se tijelima za ovjeravanje daju upute o tome kako postići ravnotežu između troškova i koristi, Komisija u smjernicama za FG 2018. od tijela za ovjeravanje traži da imaju statistički reprezentativne uzorke za ponovne provjere na terenu za IAKS. Za rashode izvan IAKS-a traži se minimalno 30 ponovnih provjera na terenu. Rezultati ponovnih provjera ekstrapolirat će se na cjelokupnu populaciju. Komisija smatra da bi u okviru ZPP-a taj uravnoteženi pristup bio dostatan za tijela za ovjeravanje da mogu izdati pouzdano mišljenje o zakonitosti i pravilnosti rashoda.

2.) Komisija prihvaća preporuku prema kojoj se tijelima za ovjeravanje dopušta provedba svih koraka revizije i svih revizijskih postupaka koje ta tijela smatraju potrebnima te smatra da se ta preporuka već primjenjuje.

100. Zbog integriranog pristupa koji se primjenjuje u postojećim smjernicama, od tijela za ovjeravanje tražilo se da izračunaju dvije stope pogreške koje se odnose na zakonitost i pravilnost. Međutim, taj je pristup revidiran u smjernicama za FG 2018. (vidjeti odgovor Komisije na Preporuku br. 6 u nastavku).

101. U cilju osiguranja kontinuiteta, smjernice za 2015., prvu godinu pojačanog rada tijela za ovjeravanje, izrađene su na temelju smjernica korištenih za financijska poravnanja u prethodnim godinama. Nadalje, smjernice iz 2015. temeljile su se na integriranom pristupu i uzorkovanju u skladu s člankom 9. stavkom 2. točkom (b) Uredbe (EU) br. 1306/2013 prema kojem se testiranje, evaluacija i prijavljivanje pogrešaka u pogledu zakonitosti i pravilnosti kombiniraju s onima za godišnju računovodstvenu dokumentaciju. Iz toga proizlazi da se u okviru integriranog pristupa ERR upotrebljava za ocjenu zakonitosti i pravilnosti rashoda te za godišnju financijsku dokumentaciju.

Preporuka br. 6 – Jedinstvena stopa pogreške u pogledu zakonitosti i pravilnosti

Komisija prihvaća preporuku i smatra da se ona već primjenjuje.

U novim smjernicama za FG 2018. predviđeno je jasno odvajanje postupka potvrde sukladnosti i postupka financijskog poravnanja. U tu svrhu tijela za ovjeravanje moraju izračunati dvije odvojene stope pogreške: stopu pogreške (ERR) koja uključuje samo pogreške utvrđene testiranjem godišnje financijske dokumentacije i stopu nesukladnosti (IRR) koja uključuje sve pogreške u pogledu zakonitosti i pravilnosti koje agencija za plaćanja nije otkrila. IRR će se koristiti i za revizorsko mišljenje o zakonitosti i pravilnosti i za potvrđivanje (ili osporavanje) tvrdnji iz izjave o upravljanju. IRR će se koristiti i za nadopunjavanje rezultata kontrole koje su prijavile agencije za plaćanja.

102. Stopom nesukladnosti (IRR) procjenjuje se koliko se kontrole koje provode agencije za plaćanja razlikuju od ponovne provjere koju provodi tijelo za ovjeravanje ili, drugim riječima, koliko toga agencija za plaćanja nije uspjela otkriti. Stoga je razumno pretpostaviti da će svaka pogreška koju agencija za plaćanja otkrije biti ispravljena prije plaćanja. Pogreška tijela za ovjeravanje trebala bi odražavati samo koliko toga nije otkriveno te stoga nije ispravljeno prije plaćanja. Zbog toga, kako bi se izbjeglo dvostruko evidentiranje pogrešaka, tijelo za ovjeravanje ne bi trebalo uključiti zahtjeve korisnika jer će razlika uključivati dio koji je agencija za plaćanja već ispravila i prijavila u statističkim podacima o kontrolama.

103. Rad tijela za ovjeravanje temelji se na uzorcima u skladu s međunarodno prihvaćenim revizijskim standardima. U svakom slučaju, sve pogreške otkrivene tijekom ponovnih provjera na

terenu trebale bi biti ekstrapolirane na ostatak populacije radi izračunavanja stope nesukladnosti (bez obzira na to jesu li uklonjene prije plaćanja ili ne).

Sličan je pristup primijenio GU AGRI pri izračunu stopu preostale pogreške u Godišnjem izvješću o radu.

Preporuka br. 7 – Stopa pogreške koja je reprezentativna za populaciju obuhvaćenu revizorskim mišljenjem

Komisija prihvaća preporuku i smatra da se ona već primjenjuje.

Novim smjernicama za FG 2018. predviđeno je da se stopa nesukladnosti za populacije u okviru IAKS-a temelji na nasumičnom uzorku kojeg agencija za plaćanja uzme na terenu. Međutim, ekstrapolirani rezultat za dio populacije tada se ekstrapolira na cijelu populaciju kako bi se donio zaključak o zakonitosti i pravilnosti cjelokupnih rashoda u okviru IAKS-a.

Za populacije izvan IAKS-a predviđen je nešto drukčiji pristup kako bi se uzeo u obzir drukčiji oblik mjera i činjenica da nasumični uzorci agencije za plaćanja ne moraju nužno biti reprezentativni u svim slučajevima. Stoga bi se stopa nesukladnosti koju izračunavaju tijela za plaćanja trebala temeljiti na uzorku izvučenom iz cjelokupnih rashoda koji se potom ekstrapolira.

104. Komisija smatra da se u novim smjernicama za financijsku godinu 2018. preporuke br. 2, 3, 4, 6 i 7 već primjenjuju, kao i preporuka br. 5 u njezinu dijelu koji je prihvaćen. Budući da plaćanja povezana s IAKS-om u financijskoj godini 2018. odgovaraju zahtjevima korisnika podnesenima u proljeće 2017. te da ih se mora provjeriti tijekom istog razdoblja uzgoja, primjena bi trebala biti realistična: primjena novih smjernica zahtijevat će aktivnosti pripreme koje će morati poduzeti države članice, uključujući postupke javne nabave u slučajevima u kojima tijela za ovjeravanje nisu javna tijela. Većina država članica već je obavijestila Komisiju da će nove smjernice moći početi primjenjivati tek od financijske godine 2019.

Događaj	Datum
Usvajanje memoranduma o planiranju revizije / početak revizije	13.1.2016
Službeno slanje nacrtu izvješća Komisiji (ili drugom subjektu nad kojim se obavlja revizija)	6.2.2017
Usvajanje konačnog izvješća nakon raspravnog postupka	22.3.2017
Primitak službenih odgovora Komisije (ili drugog subjekta nad kojim se obavlja revizija) na svim jezicima	26.4.2017

Ovom smo revizijom ispitali ulogu tijela za ovjeravanje koja daju mišljenje o zakonitosti i pravilnosti rashoda u okviru zajedničke poljoprivredne politike na razini država članica. Zajednička poljoprivredna politika čini gotovo 40 % proračuna EU a. Procijenili smo omogućuje li se novim okvirom koji je Europska komisija uspostavila 2015. godine tijelima za ovjeravanje da donesu svoje mišljenje u skladu s propisima EU a i međunarodnim revizijskim standardima. Iako je taj okvir pozitivan korak prema modelu jedinstvene revizije, utvrdili smo da sadržava znatne nedostatke. Iznijeli smo niz preporuka za poboljšanje koje bi trebalo obuhvatiti novim smjernicama Komisije koje stupaju na snagu od 2018. godine.



EUROPSKI
REVIZORSKI
SUD



Ured za publikacije

EUROPSKI REVIZORSKI SUD
12, rue Alcide De Gasperi
1615 Luxembourg
LUKSEMBURG

Tel.: +352 4398-1

Upiti: eca.europa.eu/hr/Pages/ContactForm.aspx
Internetske stranice: eca.europa.eu
Twitter: @EUAuditors