



EUROPSKA KOMISIJA

Europski strukturni i investicijski fondovi

Smjernice za države članice  
o godišnjem izvješću o kontroli i revizorskom mišljenju  
koje dostavljaju tijela za reviziju

i

o postupanju s pogreškama koje su otkrila tijela za  
reviziju u cilju uspostave pouzdanih preostalih ukupnih  
stopa pogrešaka i izvješćivanja o njima

**(Programsko razdoblje 2014. – 2020.)**

Revizija iz 2018.

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

## SADRŽAJ

Sadržaj.....	2
Popis pokrata i skraćenih naziva .....	5
Pojmovnik .....	6
I. Kontekst .....	9
1. Upućivanja na zakonodavstvo .....	9
2. Svrha smjernica .....	9
3. Rokovi za reviziju .....	10
II. Smjernice za godišnje izvješće o kontroli.....	11
1. Uvod.....	11
2. Znatne promjene u sustavima upravljanja i kontrole.....	12
3. Promjene u revizijskoj strategiji.....	13
4. Revizije sustava.....	13
5. Revizije operacija.....	17
6. Revizije računa.....	24
7. Koordinacija između revizorskih tijela i nadzora tijela za reviziju .....	26
8. Ostale informacije .....	27
9. Ukupna razina jamstva .....	29
III. Smjernice o revizorskom mišljenju koje tijelo za reviziju svake godine podnosi za svaki program .....	30
1. Revizorsko mišljenje .....	30
2. Vrste revizorskog mišljenja.....	35
3. Programi financirani iz više fondova, zajednički sustavi i različita revizorska mišljenja prema programima .....	39
4. Neodgovarajuće revizorsko mišljenje .....	40
IV. Postupanje s pogreškama koje su otkrila revizijska tijela u cilju uspostave pouzdanih preostalih ukupnih stopa pogrešaka i izvješćivanja o njima .....	40
1. Evaluacija pogrešaka .....	41
1.1. Pregled vrsta pogrešaka.....	41
1.2. Nasumične pogreške .....	41
1.3. Sustavne pogreške .....	42
1.4. Anomalije.....	43
1.5. Poznate pogreške.....	44
2. Ukupna stopa pogreške (TER) .....	44
2.1. Izračun ukupne stope pogreške .....	44
2.2. Posebni slučajevi .....	45

2.2.1.	Pogreške koje su upravljačko tijelo, posredničko tijelo ili tijelo za ovjeravanje već uočila u izdacima koji su predmet revizija operacija .....	45
2.2.1.1.	Nepravilnosti koje je već uočilo i na koje je reagiralo posredničko tijelo / upravljačko tijelo / tijelo za ovjeravanje, ali koje nisu ispravljene prije nego što je tijelo za reviziju sastavilo uzorak.	45
2.2.1.2.	Nepravilnosti koje su uočene, ali nisu dostatno ispravljene prije nego što je tijelo za reviziju sastavilo uzorak .....	46
2.2.1.3.	Nepravilnosti koje se odnose na izdatke ispravljene nakon što je tijelo za reviziju sastavilo uzorak .....	46
2.2.2.	Nepravilni iznosi ispod 250 EUR .....	46
2.2.3.	„Zaštitni sloj” izdataka na razini projekta .....	47
2.2.4.	Netiranje pogrešaka u pogledu uvećanog prikazivanja u odnosu na pogreške umanjenog prikazivanja .....	47
2.2.5.	Kako bi se prijevara i sumnja na prijevaru trebale uključiti u stopu pogreške? .....	47
2.2.5.1.	Prijevara.....	47
2.2.5.2.	Sumnja na prijevaru.....	47
2.2.6.	Treba li u stopu pogreške uključiti stečajevе ili nesolventnosti? .....	48
2.2.7.	Koji bi pristup trebalo upotrijebiti tijelo za reviziju ako je popratna dokumentacija za operacije iz uzorka izgubljena ili oštećena zbog više sile (na primjer, prirodnih katastrofa)?.....	49
3.	Korektivne mjere .....	51
3.1.	Načelo ispravljene pogreške za utvrđivanje preostale ukupne stope pogreške i revizorskog mišljenja .....	51
3.2.	Ispravljanje sustavnih pogrešaka .....	52
3.3.	Ispravljanje pogrešaka kad je primijenjeno poduzorkovanje .....	53
4.	Preostala ukupna stopa pogreške (RTER).....	53
5.	Izračun ukupne stope pogreške / preostale ukupne stope pogreške i iznosi u pogledu kojih je u tijeku procjena zakonitosti i pravilnosti osnovnih izdataka (članak 137. stavak 2. Uredbe o zajedničkim odredbama) .....	58
Prilog 1. – Odjeljak 10.1.	„Rezultati revizija sustava” modela za godišnje izvješće o kontroli .....	61
Prilog 2. – Odjeljak 10.2.	„Rezultati revizija operacija” modela za godišnje izvješće o kontroli .....	62
Prilog 3. – Dijagram	ukupne stope pogreške i preostale ukupne stope pogreške .....	63
Prilog 4. – Primjeri	izračuna preostale ukupne stope pogreške .....	64
Prilog 5. – Tipologija	nalaza o projektu .....	64

## POPIS POKRATA I SKRAĆENIH NAZIVA

Tijelo za reviziju	Tijelo koje izvršava revizije u nadležnosti tijela za reviziju kako je predviđeno u članku 127. stavku 2. Uredbe o zajedničkim odredbama
CCI	Uobičajeni kod za identifikaciju (referentni broj svakog programa koji dodjeljuje Komisija)
Delegirana uredba Komisije	Delegirana uredba Komisije (EU) br. 480/2014 od 3. ožujka 2014. o dopuni Uredbe (EU) br. 1303/2013 Europskog parlamenta i Vijeća <sup>1</sup>
Provedbena uredba Komisije	Provedbena uredba Komisije (EU) 2015/207 od 20. siječnja 2015. <sup>2</sup> kako je izmijenjena Uredbom (EU) br. 2018/277
Uredba o zajedničkim odredbama	Uredba o zajedničkim odredbama (Uredba (EU) br. 1303/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od 17. prosinca 2013. <sup>3</sup> kako je izmijenjena Uredbom (EU, Euratom) 2018/1046
EIB	Europska investicijska banka
ESI fondovi	Europski strukturni i investicijski fondovi. Ove smjernice primjenjuju se na sve fondove osim na Europski poljoprivredni fond za ruralni razvoj (EPFRR).
ETS	Europska teritorijalna suradnja (u skladu s Uredbom (EU) br. 1299/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od 17. prosinca 2013.)
TER	Ukupna stopa pogreške
RTER	Preostala ukupna stopa pogreške

<sup>1</sup> [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=uriserv:OJ.L\\_.2014.138.01.0005.01.HRV](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2014.138.01.0005.01.HRV)

<sup>2</sup> <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?qid=1426689332441&uri=CELEX:32015R0207>

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

## POJMOVNIK

Pojam	Definicija
Anomalije	Pogreška koja očito nije reprezentativna za populaciju.
Jamstveni paket	„Jamstveni paket” koji nadležna tijela država članica moraju dostaviti svake godine do 15. veljače (ili 1. ožujka u iznimnim slučajevima koje je odobrila Komisija) uključuje sljedeće: račune koje je sastavilo tijelo za ovjeravanje, izjavu o upravljanju i godišnji sažetak završnih izvješća o reviziji i kontrolama koja je sastavilo upravljačko tijelo, godišnje revizorsko mišljenje i izvješće o kontroli koje je izdalo tijelo za reviziju.
Kontradiktorni postupak	Postupak u kojem se (nacrti) izvješća o reviziji šalju subjektu revizije zajedno sa zahtjevom da u određenom roku dostavi pisani odgovor / primjedbe na činjenice navedene u izvješću u cilju objašnjenja / davanja suglasnosti u vezi s tim činjenicama.
Pogreška	Za potrebe ovih smjernica, pogreška / pogrešno prikazivanje mjerljivo je pretjerano prikazivanje izdataka prijavljenih Komisiji zbog nepravilnosti.
Izdaci u obračunskoj godini N	Izdaci prijavljeni Komisiji, na temelju kojih se vrši odabir uzorka operacija.
Nepravilnost	Definirana u članku 2. točki 36. Uredbe o zajedničkim odredbama, koja se u ovom dokumentu naziva i pogreška ili pogrešno prikazivanje.
Poznata pogreška	Poznata pogreška je pogreška pronađena izvan uzorka nad kojim je izvršena revizija.
Pogrešno prikazivanje	Isto značenje kao i pogreška.
Populacija	Skup pozitivnih podataka u populaciji izdataka prijavljenih Komisiji u obračunskoj godini (u zahtjevima za privremena plaćanja) među kojima je odabran uzorak (za potrebe članka 127. stavka 1. Uredbe (EU) br. 1303/2013) i na temelju kojih revizor donosi svoje zaključke (revizorsko mišljenje).

Pojam	Definicija
Nasumična pogreška	Pogreške koje se ne smatraju sustavnima, poznatima ili anomalijama svrstavaju se kao nasumične pogreške. Taj pojam pretpostavlja vjerojatnost da se nasumične pogreške pronađene u uzroku nad kojim je izvršena revizija nalaze i u populaciji nad kojom nije izvršena revizija.
Preostala ukupna stopa pogreške (RTER)	Preostala ukupna stopa pogreške (RTER) odgovara ukupnoj stopi pogreške (TER) umanjenoj za financijske korekcije koje su primijenjene prije podnošenja izvještaja država članica u pogledu pogrešaka koje je otkrilo tijelo za reviziju, uključujući projicirane nasumične pogreške, sustavne i poznate pogreške. Obično se te korekcije primjenjuju nakon utvrđivanja ukupne stope pogreške. Međutim, financijske korekcije koje su države članice primijenile nakon što je tijelo za reviziju sastavilo svoj uzorak i prije nego što je utvrdilo ukupnu stopu pogreške mogu se oduzeti i od preostale ukupne stope pogreške ako se s pomoću takvih korekcija namjeravaju smanjiti rizici koje je utvrdilo tijelo za reviziju.
Sustavna pogreška	Sustavne pogreške su pogreške pronađene u uzorku nad kojim je izvršena revizija i utječu na populaciju nad kojom nije izvršena revizija te se pojavljuju u jasno definiranim i sličnim okolnostima. Te pogreške uglavnom imaju zajedničko obilježje, na primjer, vrstu operacije, mjesto ili razdoblje. One su uglavnom povezane s neučinkovitim postupcima kontrole u okviru (dijela) sustava upravljanja i kontrole.
Ukupna stopa pogreške (TER)	Ukupna stopa pogreške odgovara zbroju sljedećih pogrešaka: projiciranih nasumičnih pogrešaka (uključujući pogreške utvrđene u iscrpnim slojevima), ograničenih sustavnih pogrešaka i neispravljenih anomalija. Tijelo za reviziju trebalo bi usporediti ukupnu stopu pogreške s pragom značajnosti i tu procjenu kombinirati s rezultatima revizija

<b>Pojam</b>	<b>Definicija</b>
	sustava kako bi donijelo zaključke o pravilnom funkcioniranju sustava upravljanja i kontrole.

## I. KONTEKST

### 1. Upućivanja na zakonodavstvo

Uredba	Članci
Uredba (EU) br. 1303/2013, kako je izmijenjena Uredbom (EU, Euratom) 1046/2018  Uredba o zajedničkim odredbama  <i>(dalje u tekstu: Uredba o zajedničkim odredbama)</i>	Članak 127. stavak 5. – Funkcije tijela za reviziju
Uredba (EU) 2015/207 kako je izmijenjena Uredbom (EU) br. 2018/277  Provedbena uredba Komisije  <i>(dalje u tekstu: Provedbena uredba Komisije)</i>	Članak 7. stavci 2. i 3. te prilozi VIII. i IX. (modeli za revizorsko mišljenje i godišnje izvješće o kontroli)
Uredba (EU, Euratom) br. 1046/2018  Financijska uredba	Članak 63. – Podijeljeno upravljanje s državama članicama

### 2. Svrha smjernica

Cilj je ovog dokumenta pružiti smjernice u pogledu godišnjih izvješća o kontroli i mišljenja koje države članice dostavljaju Komisiji, kako je predviđeno člankom 127. stavkom 5. Uredbe o zajedničkim odredbama. Ove smjernice primjenjuju se na europske strukturne i investicijske fondove, osim na Europski poljoprivredni fond za ruralni razvoj (EPFRR), i slijede strukturu modelâ godišnjih izvješća o kontroli i revizorskih mišljenja iz priloga VIII. i IX. Provedbenoj uredbi Komisije.

Izjava o upravljanju, godišnji sažetak (za oboje je odgovorno upravljačko tijelo) i računi (za koje je odgovorno tijelo za ovjeravanje) te godišnje izvješće o kontroli i revizorsko mišljenje tijela za reviziju važni su elementi na temelju kojih Komisija dobiva razumno jamstvo u pogledu pravilnog funkcioniranja sustava upravljanja i kontrole europskih strukturnih i investicijskih fondova u državama članicama, zakonitosti i pravilnosti prijavljenih izdataka te točnosti, potpunosti i istinitosti računa.



U skladu s člankom 317. Ugovora o funkcioniranju Europske unije, u područjima proračuna Zajednice kojima se upravlja u okviru sporazuma o podijeljenom upravljanju, Komisija zadržava sveukupnu odgovornost za izvršenje proračuna, dok države članice surađuju s Komisijom i odgovorne su za svakodnevno upravljanje provedbom programa i njezinu kontrolu.

Postupak dobivanja jamstva u okviru podijeljenog upravljanja s državama članicama temelji se na konceptu jedinstvene revizije (vidjeti članak 148. Uredbe o zajedničkim odredbama). Komisija se želi u što većoj mjeri osloniti na revizorsko mišljenje koje je donijelo tijelo za reviziju pod uvjetom da je dobila dovoljno jamstva u pogledu kvalitete revizije koju je ono izvršilo. Komisija stoga pažljivo analizira godišnje izvješće o kontroli i revizorsko mišljenje koja dostavlja tijelo za reviziju kako bi donijela vlastito mišljenje o sustavu upravljanja i kontrole za svaki program.

Kako je utvrđeno u članku 127. stavku 5. posljednjem podstavku Uredbe o zajedničkim odredbama, ako se zajednički sustav upravljanja i kontrole odnosi na više programa, tijelo za reviziju može sastaviti jedinstveno godišnje izvješće o kontroli koje se odnosi na te programe. Daljnja razmatranja u pogledu zajedničkog sustava upravljanja i kontrole dostupna su u odjeljku 2. Komisijinih *Smjernica za države članice o revizijskoj strategiji* (ref. EGESIF\_14-0011).

U slučaju programa financiranih iz više fondova, tijelo za reviziju dostavlja godišnje izvješće o kontroli u kojem navodi predmetne fondove. Programi financirani iz više fondova jesu programi koje sufinanciraju Europski fond za regionalni razvoj i Europski socijalni fond te, prema potrebi, Kohezijski fond.

### **3. Rokovi za reviziju**

U članku 63. stavku 5. Financijske uredbe navedeno je da se računovodstvena dokumentacija o rashodima koji su nastali tijekom referentnog razdoblja i godišnji sažetak završnih revizorskih izvješća i provedenih kontrola moraju dostaviti Komisiji do 15. veljače sljedeće godine. Komisija navedeni rok može iznimno produljiti s 15. veljače na 1. ožujka na temelju obavijesti predmetne države članice.

U godišnjem izvješću o kontroli koje se dostavlja do 15. veljače N + 2 tijelo za reviziju izvješćuje o revizijama sustava, revizijama operacija i revizijama računa, izvršenima u pogledu izdataka uključenih u zahtjeve za plaćanje dostavljene Komisiji, u odnosu na obračunsku godinu od 1. srpnja N do 30. lipnja N + 1 (za koju važi rok za posljednji zahtjev za plaćanje u pogledu obračunske godine 31. srpnja N + 1).

**Na temelju svoje revizijske strategije tijelo za reviziju trebalo bi provesti sve revizije potrebne za izradu valjanog revizorskog mišljenja za svaku obračunsku godinu.** U odjeljku V. prethodno spomenutih Smjernica Komisije o revizijskoj strategiji navedeni su okvirni rokovi za reviziju.

Budući da u Uredbi o zajedničkim odredbama nije izričito predviđeno razdoblje revizije,

tijelo za reviziju treba se unaprijed dogovoriti s upravljačkim tijelom i tijelom za ovjeravanje o rasporedu za pripremu računa povezanih s postupkom revizije, imajući na umu da treba osigurati pravodobno podnošenje vrlo kvalitetnoga godišnjeg izvješća o kontroli i revizorskog mišljenja, u skladu s člankom 127. stavkom 5. Uredbe o zajedničkim odredbama. Nadalje, upravljačko tijelo trebalo bi tijelu za reviziju dati na raspolaganje nacrt svoje izjave o upravljanju i godišnjeg sažetka završnih revizorskih izvješća i provedenih kontrola, uključujući analizu prirode i sadržaja pogrešaka i nedostataka utvrđenih u sustavima te pojedinosti o poduzetim ili planiranim korektivnim mjerama za ispravljanje tih nedostataka. Država članica trebala bi utvrditi unutarnje rokove za prijenos dokumenata između nadležnih tijela za potrebe obavljanja njihovih dužnosti.

Prvo godišnje izvješće o kontroli i revizorsko mišljenje moraju se dostaviti do 15. veljače 2016. i temelje se na izdacima uključenima u zahtjev za plaćanje dostavljen Komisiji u razdoblju od početnog datuma prihvatljivosti do 31. srpnja 2015. Završna obračunska godina razdoblje je od 1. srpnja 2023. do 30. lipnja 2024., a o povezanim revizijama izvješćuje se u posljednjem godišnjem izvješću o kontroli koje se podnosi do 15. veljače 2025.

## II. SMJERNICE ZA GODIŠNJE IZVJEŠĆE O KONTROLI

U svakom od odjeljaka u nastavku tekst umetnut u okvir izvadak je iz relevantnog dijela modela za godišnje izvješće o kontroli iz Priloga IX. Provedbenoj uredbi Komisije.

### 1. Uvod

1.1. Podaci o nadležnom tijelu određenom za reviziju i drugim tijelima koja su bila uključena u pripremu izvješća.

1.2. Referentno razdoblje (računovodstvena godina)<sup>4</sup>.

1.3. Razdoblje revizije (tijekom kojeg je provedena revizija).

1.4. Utvrđivanje operativnog programa (ili više operativnih programa) koji je obuhvaćen izvješćem te njegova upravljačkog tijela i tijela za ovjeravanje. [Ako je izvješćem o kontroli obuhvaćeno više programa ili fondova, informacije se raščlanjuju prema programu i fondu, a u svakom odjeljku utvrđuju se informacije specifične za program i/ili fond, osim u odjeljku 10.2. gdje se takve informacije navode u odjeljku 5.]

1.5. Opis koraka poduzetih u cilju izrade izvješća i revizorskog mišljenja.

U **odjeljku 1.3.** trebalo bi navesti razdoblje tijekom kojeg je provedena revizija. Posebno bi trebalo jasno istaknuti slučajeve revizija sustava provedene od kraja referentne obračunske godine do datuma potpisivanja godišnjeg izvješća o kontroli koje su utjecale na revizorsko mišljenje. Trebalo bi navesti upućivanje na primjenjivu verziju revizijske strategije. U slučaju

<sup>4</sup> Kako je definirano u članku 2. stavku 29. Uredbe o zajedničkim odredbama.

promjena strategije povezanih s obračunskim razdobljem obuhvaćenim tim godišnjim izvješćem o kontroli, to bi trebalo navesti u dijelu 3.

**Odjeljak 1.5.** trebao bi obuhvatiti pripremnu fazu, analiziranu dokumentaciju, suradnju s drugim tijelima (ako je primjenjivo), reviziju izvršenu kako je opisano u odjeljcima 4., 5. i 6. te konačnu izradu revizorskog mišljenja. Ovaj je odjeljak posebno važan u slučajevima kad se tijelo za reviziju oslanja na rad drugih revizijskih tijela.

Konačno, ovim odjeljkom trebalo bi obuhvatiti i opis provjera usklađenosti koje tijelo za reviziju provodi u pogledu izjave o upravljanju za potrebe revizorskog mišljenja (uključujući provjere usklađenosti izjave o upravljanju sa zaključcima svih revizija i kontrola). Više je pojedinosti navedeno u Komisijinim *Smjernicama za države članice o sastavljanju izjave o upravljanju i godišnjeg sažetka* (EGESIF\_15\_0008, kako su ažurirane).

## 2. Znatne promjene u sustavima upravljanja i kontrole

2.1. Pojedinosti svih znatnih promjena u sustavima upravljanja i kontrole, a posebno u pogledu delegiranja funkcija novim posredničkim tijelima te opis njegove usklađenosti s člancima 72. i 73. Uredbe (EU) br. 1303/2013 na temelju revizije koju je provelo tijelo za reviziju u skladu s člankom 127. iste Uredbe.

2.2. Pojedinosti koje se odnose na praćenje određenih tijela u skladu s člankom 124. stavcima 5. i 6. Uredbe (EU) br. 1303/2013.

2.3. Potrebno je navesti datume od kojih se te promjene primjenjuju, datume slanja obavijesti o promjenama tijelu za reviziju te utjecaj tih promjena na reviziju.

Znatne promjene su one koje bi mogle utjecati na ispravno funkcioniranje sustava upravljanja i kontrole te razinu jamstva koju ti sustavi pružaju u pogledu upravljanja europskim strukturnim i investicijskim fondovima. Od tijela za reviziju očekuje se da na temelju obavljene revizije potvrdi da su izmjene sustava upravljanja i kontrole i dalje u skladu s člancima 72., 73. i 74. Uredbe o zajedničkim odredbama.

Kad se primjenjuje članak 124. stavci 5. i 6. Uredbe o zajedničkim odredbama i kad je tijelo za reviziju država članica naložila da potvrdi da je relevantni plan korektivnih mjera<sup>5</sup> proveden tijekom probnog razdoblja, ono bi u godišnjem izvješću o kontroli trebalo navesti koje su radnje provedene u tom pogledu. Ako taj plan nije proveden prije podnošenja godišnjeg izvješća o kontroli, tijelo za reviziju trebalo bi u godišnjem izvješću o kontroli objaviti utvrđeni raspored za provedbu plana, trenutačno stanje njegove provedbe i utjecaj te situacije na revizorsko mišljenje tijela za reviziju. Ako država članica tijelu za reviziju nije

<sup>5</sup> Kako je utvrđeno u navedenim odredbama, kad postojeći rezultati revizije i kontrole pokazuju da imenovano tijelo (upravlačko tijelo ili tijelo za ovjeravanje) više ne ispunjava kriterije imenovanja, država članica, na odgovarajućoj razini, u skladu s ozbiljnošću problema utvrđuje probno razdoblje tijekom kojega se poduzima potrebna korektivna mjera.

dala mandat , ono bi trebalo objaviti informacije koje su mu dostupne (koje je dostavilo tijelo kojemu je država članica dala mandat da potvrdi provedbu plana korektivnih mjera), svoju procjenu i učinak na njegovo mišljenje.

### 3. Promjene u revizijskoj strategiji

3.1. Pojediniosti svih promjena koje su napravljene (ili predložene) u pogledu revizijske strategije te objašnjenje razloga. Posebno navesti sve promjene u metodi uzorkovanja primijenjenoj u reviziji operacija (vidjeti odjeljak 5. u nastavku).

3.2. Razlikovanje promjena koje su kasnije napravljene ili predložene, koje ne utječu na posao obavljen tijekom referentnog razdoblja i promjene napravljene tijekom referentnog razdoblja koje utječu na rad i rezultate revizije. Uključene su samo promjene u odnosu na prethodnu verziju revizijske strategije.

### 4. Revizije sustava

4.1. Podaci o tijelima koja su obavila revizije (uključujući revizorsko tijelo) pravilnog funkcioniranja sustava upravljanja i kontrole programa (kao što je predviđeno člankom 127. stavkom 1. Uredbe (EU) br. 1303/2013) – u nastavku „revizije sustava”.

Tijela navedena u odjeljku 4.1. odnose se ili na tijelo za reviziju ili bilo koje revizijsko tijelo koje izvršava revizije kako je predviđeno u članku 127. stavku 2. Uredbe o zajedničkim odredbama, prema potrebi. Ako je dio revizija sustava eksternaliziran, trebalo bi navesti pojediniosti iz ugovora<sup>6</sup> i zadatke povjerene vanjskim ugovarateljima. Za programe financirane iz više fondova trebalo bi navesti obavlja li tijelo za reviziju reviziju svih fondova. Ako ne obavlja, trebalo bi navesti odgovorna tijela za svaki fond.

4.2. Opis osnove za provedene revizije, uključujući upućivanje na mjerodavnu revizijsku strategiju, točnije na metodologiju procjene rizika i rezultate koji su doveli do utvrđivanja plana revizije sustava. Ako je procjena rizika ažurirana, to je opisano u prethodnom odjeljku 3. kojim su obuhvaćene promjene revizijske strategije.

Cjelovit popis tijela i funkcija koje će biti obuhvaćene revizijama sustava naveden je u okvirnom rasporedu revizijskih zadataka uključenih u revizijsku strategiju.

U godišnje izvješće o kontroli trebalo bi uključiti informacije o stanju provedbe revizijske strategije u odnosu na revizije sustava provedene prije podnošenja jamstvenog paketa (uključujući nakon kraja obračunske godine). Od tijela za reviziju traži se i da u ovom odjeljku opiše vrstu i jačinu postupaka ispitivanja kontrola provedenih za prijavljene revizije sustava (ili da uputi na odgovarajuće odjeljke izvješća o reviziji sustava u kojima su navedene te informacije). Ako revizijska strategija nije (u potpunosti) provedena, tijelo za reviziju

<sup>6</sup> Na primjer, ime izvođača, opseg i ciljeve, definicije zadataka itd.

trebalo bi pojasniti razloge, procijeniti učinak na revizorsko mišljenje te navesti raspored izvršavanja planiranih revizija sustava o kojima će se izvijestiti u sljedećem godišnjem izvješću o kontroli ili nekom drugom izvješću. U svakom slučaju, **od tijela za reviziju očekuje se da provede sve revizije potrebne za sastavljanje valjanog revizorskog mišljenja za svaku obračunsku godinu.**

U slučaju programa financiranih iz više fondova prethodno navedene informacije trebalo bi dostaviti za svaki pojedinačni fond. Ako se iste informacije primjenjuju na sve fondove, to bi trebalo jasno navesti.

4.3. U vezi s tablicom u odjeljku 10.1 u nastavku, opis glavnih rezultata i zaključaka donesenih na temelju revizija sustava, uključujući revizije usmjerene na specifična tematska područja, u skladu s definicijom u odjeljku 3.2. Priloga VII. Uredbi (EU) 2015/207.

4.4 Navođenje jesu li uočeni problemi sustavne prirode te navođenje poduzetih mjera, uključujući iznos nepravilnih izdataka i sve povezane financijske korekcije, u skladu s člankom 27. stavkom 5. Uredbe (EU) br. 480/2014.

U **odjeljku 4.3.** trebalo bi jasno razdvojiti glavne rezultate revizija sustava prema programu i fondu. Trebalo bi jasno naznačiti tijela na koja se rezultati odnose.

Trebalo bi popuniti tablicu iz odjeljka 10.1. Priloga IX. Provedbenoj uredbi Komisije te je priložiti godišnjem izvješću o kontroli. U toj se tablici za svako tijelo nad kojim je tijelo za reviziju izvršilo reviziju navodi procjena koja se odnosi na svaki od ključnih zahtjeva i koja je rezultat revizija izvršenih tijekom prethodnih obračunskih godina u istom programskom razdoblju. Daljnje informacije o procjeni tih ključnih zahtjeva navedene su u Komisijinim *Smjernicama o zajedničkoj metodologiji za ocjenjivanje sustava upravljanja i kontrole u državama članicama EU-a* (EGESIF\_14-0010 od 18. prosinca 2014.).

Tablica pod 10.1. izrađena je u sustavu SFC 2014 na temelju informacija iz svih izvješća podnesenih u tom sustavu.

U odjeljku 4.3. trebalo bi izvijestiti i o horizontalnim revizijama<sup>7</sup> usmjerenima na određena tematska područja (kako su predviđene u revizijskoj strategiji i provedene u odnosu na obračunsku godinu), kao što su:

- kvaliteta odabira projekta i/ili upravljačkih provjera, uključujući u odnosu na poštovanje pravila javne nabave, pravila o državnim potporama, pravila u pogledu zaštite okoliša i jednakih mogućnosti;
- uspostava i provedba financijskih instrumenata kako je predviđeno u Glavi IV. Uredbe o zajedničkim odredbama;
- kvaliteta upravljačkih provjera u odnosu na provedbu financijskih instrumenata;

<sup>7</sup> Horizontalne revizije mogu obuhvaćati više fondova ili programa.

- funkcioniranje i sigurnost informatičkih sustava uspostavljenih u skladu s člankom 72. točkom (d), člankom 125. stavkom 2. točkom (d) i člankom 126. točkom (d) Uredbe o zajedničkim odredbama te njihova povezanost s informatičkim sustavom „SFC2014” kako je predviđeno člankom 74. stavkom 4. Uredbe o zajedničkim odredbama;
- pouzdanost dostavljenih podataka u pogledu pokazatelja i ključnih etapa te primjerenost osnovnih sustava za upravljanje podacima i izvješćivanje za pokazatelje ostvarenja, financijske pokazatelje i pokazatelje rezultata u pogledu razine prioriteta ulaganja te stoga napredak operativnog programa u postizanju tih ciljeva, koje dostavlja upravljačko tijelo u skladu s člankom 125. stavkom 2. točkom (a) Uredbe o zajedničkim odredbama;
- provedba učinkovitih i razmjernih mjera protiv prijevара, uzimajući u obzir utvrđene rizike.

Ako nisu izvršene revizije sustava u odnosu na obračunsku godinu, trebalo bi dostaviti odgovarajuće obrazloženje ili informacije o tome da je to u skladu s revizijskom strategijom. U uobičajenim okolnostima očekuje se da će se izvješća o reviziji slati Komisiji odmah nakon dovršetka završnog izvješća o reviziji tijekom cijele godine u svrhu pravodobnog informiranja. Međutim, u iznimnim slučajevima kad se revizije sustava izvrše ili dovrše u odnosu na obračunsku godinu, ali se još ne dostave Komisiji, trebalo bi ih dostaviti najkasnije u isto vrijeme kad i godišnje izvješće o kontroli. Ako revizije sustava još nisu dovršene u trenutku podnošenja godišnjeg izvješća o kontroli, u godišnjem izvješću o kontroli trebalo bi navesti preliminarnе zaključke i procjenu njihova utjecaja na sveukupnu procjenu.

Tijelo za reviziju trebalo bi u **odjeljku 4.4.** navesti informacije o stanju provedbe akcijskih planova nakon svojih revizija sustava koje su provedene u odnosu na obračunsku godinu na koju se odnosi godišnje izvješće o kontroli. Trebalo bi navesti financijski utjecaj i stanje provedbe korekcija. Trebalo bi navesti zahtjev za plaćanje dostavljen Komisiji u kojem su oduzete korekcije.

Ako nisu utvrđene sustavne pogreške, očekuje se da će tijelo za reviziju to potvrditi u godišnjem izvješću o kontroli.

U slučaju programa financiranih iz više fondova, prethodno navedene informacije trebale bi se dostaviti za svaki pojedinačni fond. Ako se iste informacije primjenjuju na sve fondove, to bi se trebalo jasno navesti.

4.5. Informacije o popratnim postupcima revizorskih preporuka na temelju revizija sustava iz prethodnih godina.
---

U slučaju financijskih korekcija koje proizlaze iz revizija sustava iz prethodnih obračunskih godina, trebalo bi navesti zahtjev za plaćanje upućen Komisiji u kojem su te korekcije provedene.

4.6. Opis (prema potrebi) posebnih nedostataka povezanih s upravljanjem financijskim instrumentima ili drugih vrsta izdataka pokrivenih određenim pravilima (npr. državna
---

potpora, projekti koji generiraju prihode, pojednostavnjeni troškovi), utvrđenih tijekom revizija sustava te popratnih postupaka koje poduzima upravljačko tijelo u cilju ispravljanja tih nedostataka.

Od tijela za reviziju očekuje se da u ovom dijelu opiše radnje izvršene posebno u pogledu financijskih instrumenata te uočenih nedostataka i nepravilnosti, kao i korektivne mjere poduzete u tom pogledu. Tijelo za reviziju trebalo bi opisati i jamstvo u pogledu financijskih instrumenata koje su proveli EIB ili druge međunarodne financijske institucije koje su te institucije dostavile u okviru izvješća o kontroli i godišnjeg izvješća o reviziji kako je utvrđeno u članku 40. stavku 1. trećem podstavku Uredbe o zajedničkim odredbama i u okviru revizija tijela za reviziju provedenih u skladu s člankom 40. stavkom 2. Uredbe o zajedničkim odredbama.

Informacije u godišnjem izvješću o kontroli trebale bi uključivati rezultate provjera usklađenosti s uvjetima iz članka 41. stavka 1. Uredbe o zajedničkim odredbama. Za programe financirane iz više fondova trebao bi se navesti fond iz kojeg se podupire financijski instrument.

#### 4.7. Razina jamstva dobivenog nakon revizija sustava (niska/prosječna/visoka) i obrazloženje.

To se odnosi na stupanj jamstva koji se može dodijeliti sustavu upravljanja i kontrole u pogledu njegove sposobnosti da osigura zakonitost i pravilnost izdataka. Procjena tijela za reviziju temelji se na rezultatima revizije sustava koja se odnosi na obračunsku godinu uključujući, prema potrebi, rezultate revizija sustava provedenih tijekom prethodnih obračunskih godina i/ili revizija sustava dovršenih nakon isteka obračunske godine do podnošenja jamstvenog paketa. Ako su rezerve posljedica problema otkrivenih tijekom revizije sustava provedene nakon isteka obračunske godine, ali prije podnošenja računa, to se treba jasno navesti u revizorskom mišljenju.

Sustavi svrstani u 1. kategoriju osiguravaju visoku razinu jamstva u pogledu zakonitosti i pravilnosti izdataka, sustavi svrstani u 2. kategoriju osiguravaju prosječnu razinu jamstva, sustavi svrstani u 3. kategoriju osiguravaju prosječnu ili nisku razinu jamstva, ovisno o utjecaju utvrđenih nedostataka, a sustavi svrstani u 4. kategoriju osiguravaju nisku razinu jamstva u pogledu zakonitosti i pravilnosti izdataka.

U slučaju programa financiranih iz više fondova kod kojih se jamstvo dobiveno u pogledu sustava upravljanja i kontrole razlikuje među različitim fondovima, tijelo za reviziju trebalo bi jasno istaknuti ocjene u odnosu na svaki fond i obrazložiti razlike.

## 5. Revizije operacija

5.1. Navođenje tijela (uključujući revizorsko tijelo) koja su izvršila revizije operacija (kao što je predviđeno člankom 127. stavkom 1. Uredbe (EU) br. 1303/2013 i člankom 27. Uredbe (EU) br. 480/2014).

Od tijela za reviziju očekuje se da u ovom odjeljku objasni mjere poduzete radi nadzora rada tijela koja su izvršila revizije operacija u njegovo ime (delegirani ili eksternalizirani zadaci), u skladu s regulatornim okvirom EU-a, revizijskom strategijom i međunarodno prihvaćenim revizijskim standardima<sup>8</sup>. Tijelo za reviziju trebalo bi potvrditi da se za potrebe godišnjeg izvješća o kontroli može osloniti na rad tih tijela te da na temelju toga može sastaviti valjano revizorsko mišljenje.

U slučaju programa financiranih iz više fondova, prethodno navedene informacije trebalo bi, prema potrebi, dostaviti za svaki pojedinačni fond.

Ako je dio revizija operacija eksternaliziran, trebalo bi navesti pojedinosti iz ugovora<sup>9</sup> i zadatke povjerene vanjskim ugovarateljima.

U slučaju programa Europske teritorijalne suradnje, tijelo za reviziju trebalo bi opisati način na koji je osiguralo poštovanje postupovnih pravila koja je utvrdila skupina revizora.

5.2. Opis primijenjene metodologije uzorkovanja i informacije je li metodologija u skladu s revizijskom strategijom.

U **odjeljku 5.2.** tijelo za reviziju trebalo bi opisati upotrijebljenu metodu uzorkovanja, u skladu s člankom 127. stavkom 7. Uredbe o zajedničkim odredbama i člankom 28. Delegirane uredbe Komisije. U tom bi odjeljku trebalo navesti i objasniti odstupanja od metodologije uzorkovanja utvrđene u revizijskoj strategiji.

5.3. Navođenje parametara upotrijebljenih za statističko uzorkovanje i objašnjenje osnovnih izračuna i primijenjene profesionalne procjene. Parametri za uzorkovanje obuhvaćaju sljedeće: razine značajnosti, razine povjerenja, jedinice uzorkovanja, očekivane stope greške, razdoblja uzorkovanja, vrijednosti populacije, veličine populacije, veličine uzorka, informacije o (prema potrebi) stratifikaciji. Osnovni izračuni za odabrani uzorak i ukupnu stopu greške (kako je definirano u članku 28. stavku 14. Uredbe (EU) br. 480/2014) objavljuju se u odjeljku 10.3. u nastavku, u obliku kojim se omogućuje razumijevanje osnovnih poduzetih koraka, u skladu s posebnom primijenjenom metodom uzorkovanja.

U **odjeljku 5.3.** tijelo za reviziju trebalo bi navesti i obrazložiti **parametre upotrijebljene u uzorkovanju**, kao što su očekivane greške, razina značajnosti, jedinica uzorkovanja (odnosno operacija, projekt unutar operacije ili zahtjev za plaćanje korisnika) i, prema potrebi, razinu povjerenja koja se primjenjuje u skladu s člankom 28. stavkom 11. Delegirane uredbe

---

<sup>8</sup> Glavno je načelo u svim standardima (npr. Smjernica br. 25 Europskih provedbenih smjernica za revizijske standarde organizacije INTOSAI) to da se od glavnog revizora očekuje da izvrši postupke revizije **kako bi osigurao da je kvaliteta rada drugih revizora prihvatljiva i primjerena**. Može se predvidjeti ponovno izvršavanje nekih postupaka koje su proveli ti revizori, ali to nije obvezno. Odluka o tome hoće li se ti postupci ponovno izvršavati trebala bi se temeljiti na stručnoj prosudbi i sumnji tijela za reviziju.

<sup>9</sup> Na primjer, ime izvođača, adresu, opseg i ciljeve, definicije zadataka itd.



Komisije<sup>10</sup> te razdoblje uzorkovanja, ako je primjenjivo. U godišnjem izvješću o kontroli trebalo bi navesti i veličinu populacije, veličinu uzorka i broj jedinica uzorkovanja nad kojima je izvršena revizija u obračunskoj godini, prema potrebi. Ako postoji više razdoblja uzorkovanja, trebalo bi navesti podatke za svako razdoblje uzorkovanja.

U državama članicama koje nisu prihvatile euro kao valutu, uzimajući u obzir da izdaci korisnika koji podliježu reviziji u načelu nastaju u nacionalnoj valuti, preporučuje se da se uzorkovanje i povezane stope pogreške temelje na nacionalnoj valuti<sup>11</sup>. Takvim pristupom nastoji se osigurati da promjene tečaja ne utječu na izračun stope pogreške.

U ovom odjeljku tijelo za reviziju mora opisati i svoj pristup stratifikaciji (ako je primjenjivo u skladu s člankom 28. stavkom 10. Delegirane uredbe Komisije) kojim su obuhvaćene potpopulacije sa sličnim osobinama kao što su operacije koje čine financijski doprinosi iz programa financijskim instrumentima, stavke visoke vrijednosti, fondovi (u slučaju programa financiranih iz više fondova).

U razdoblju od 2007. do 2013. bilo je moguće upotrijebiti isti uzorak za nekoliko programa obuhvaćenih istim sustavom upravljanja i kontrole. To je moguće i u razdoblju od 2014. do 2020.

Kada je riječ o programima obuhvaćenima istim zajedničkim sustavom upravljanja i kontrole, posebno kada se za neke od tih programa očekuju različiti rezultati (tj. stopa pogreške iznad 2 % i/ili nedostaci u sustavu za dio programa obuhvaćenih zajedničkim sustavom upravljanja i kontrole), Komisija preporučuje da tijelo za reviziju planira svoj rad tako da traži razumno jamstvo za određenu podgrupu programa. To se može postići osiguravanjem reprezentativnog uzorka na razini sloja kojim su obuhvaćeni izdaci prijavljeni za tu podgrupu programa. Ako se za odabir nasumičnog uzorka za zajednički sustav upravljanja i kontrole upotrebljava statističko uzorkovanje, primjenjuje se pravilo od barem 30 jedinica uzorkovanja za takav sloj kako bi se mogli donositi zaključci o tom sloju. Na nestatističke metode uzorkovanja primjenjuju se mogućnosti predstavljene u Smjernicama o uzorkovanju.

Slično tomu, kada je riječ o programima financiranima iz više fondova, ako je stopa pogreške veća od 2 % ili postoje nedostaci u sustavu, državi članici u interesu je provesti ciljane financijske korekcije za svaki fond umjesto korektivnih mjera koje utječu na čitav program. Komisija stoga tijelima za reviziju preporučuje da za svaki fond zatraže razumno jamstvo. To znači da uzorak odabran za program financiran iz više fondova mora za svaki fond osiguravati dostatne revizijske dokaze. Tijelo za reviziju u tu svrhu može upotrijebiti stratifikaciju po fondovima, kako je predviđeno u članku 28. stavku 10. Delegirane uredbe Komisije, osiguravajući pritom da je veličina svakog sloja dostatna za donošenje zaključka po slojevima, odnosno primjenjuje se pravilo od 30 jedinica uzorkovanja po fondu. To je

---

<sup>10</sup> U članku 28. stavku 11. Delegirane uredbe Komisije utvrđeno je da za sustav koji je ocijenjen kao visoko pouzdan razina povjerenja koja se koristi za operacije uzorkovanja nije ispod 60 %; za sustav koji je ocijenjen kao nisko pouzdan razina povjerenja koja se koristi za operacije uzorkovanja nije manja od 90 %.

<sup>11</sup> U slučaju preračunavanja primjenjuju se odredbe članka 133. Uredbe o zajedničkim odredbama.

posebno važno kad se očekuju različiti rezultati za fondove u okviru programa financiranog iz više fondova.

Tijelo za reviziju trebalo bi upotrijebiti predloške iz Komisijinih Smjernica o uzorkovanju kako bi u Prilogu 10.3. godišnjeg izvješća o kontroli, dostavilo izračunske tablice, ako je moguće u Excel formatu<sup>12</sup>, koje su relevantne za razumijevanje primijenjene metode uzrokovanja. Ako je tijelo za reviziju upotrijebilo metodu uzorkovanja koja nije predviđena tim predlošcima, trebalo bi dostaviti relevantnu izračunsku tablicu. Trebalo bi osigurati revizorski trag za odabir uzorka.

U odjeljku 5.3. tijelo za reviziju trebalo bi objasniti kako je u praksi provelo zahtjeve u pogledu proporcionalne kontrole operativnih programa utvrđene člankom 148. stavkom 1. Uredbe o zajedničkim odredbama i člankom 28. stavkom 8. Delegirane uredbe Komisije, prema potrebi.

Tijelo za reviziju posebno bi trebalo navesti koji se pristup odabiru uzorka primjenjivao u kontekstu ograničenja utvrđenih u članku 148. stavku 1. Uredbe o zajedničkim odredbama:

- (a) isključenje jedinica uzorkovanja ili
- b) zamjena jedinica uzorkovanja.

Nadalje, tijelo za reviziju trebalo bi predstaviti izračun predviđene pogreške i preciznosti za čitavu populaciju u skladu s objašnjenjima iz *Smjernica o metodama uzrokovanja za tijela za reviziju* (odjeljak o učinku članka 148. stavka 1. na metodologiju uzrokovanja).

Ako je tijelo za reviziju upotrijebilo pristup iz članka 28. stavka 9. Delegirane uredbe Komisije, u odjeljku 5.3. godišnjeg izvješća o kontroli trebalo bi navesti **metodologiju primijenjenu na poduzorkovanje** na razini jedinice uzrokovanja i potvrditi da su pogreške otkrivene u revidiranom poduzorku, ako ih ima, ekstrapolirane na razini jedinice uzorkovanja (operacija, projekt ili zahtjev za plaćanje ovisno o upotrijebljenoj jedinici uzorkovanja) prije ekstrapolacije rezultata iz uzorka na cijelu populaciju. U tom slučaju i za potrebe tablice 10.2. godišnjeg izvješća o kontroli, odnosno stupca „*Izdaci koji se odnose na obračunsku godinu revidiranu za nasumični uzorak*”, tijelo za reviziju trebalo bi uzeti u obzir samo izdatke nad kojima je stvarno izvršena revizija, a ne izdatke prijavljene za jedinicu uzorkovanja (npr. operacija, zahtjev za plaćanje) na koje je primijenjeno poduzorkovanje. Podaci u tom stupcu navode se samo za u informativne svrhe i neovisni su od izračuna ekstrapolirane stope pogreške na razini jedinice uzorkovanja, koju bi trebalo primijeniti na ukupne izdatke prijavljene za jedinicu uzorkovanja.

U ovom odjeljku tijelo za reviziju trebalo bi navesti i popis odabranih jedinica uzorkovanja te za svaku jedinicu u odabranom uzroku navesti sljedeće podatke:

- a) izdatke prijavljene u razdoblju uzorkovanja

---

<sup>12</sup> Ako je primjenjivo i na zahtjev revizora Komisije, računalni zapisi iz ACL-a, IDEA-e ili sličnog programa.

- b) otkrivenu pogrešku
- c) povezani sloj, ako je primjenjivo
- d) naznaku je li jedinica uzorkovanja predujam za financijski instrument (FI).

Taj se popis može dodati (kao zasebni list) dokumentu koji sadržava izračune na kojima se temelji odabir nasumičnog uzorka te ukupna stopa pogreške i preostala ukupna stopa pogreške (tj. odjeljak 10.3.).

Nadalje, za slučajeve kada su jedinice uzorkovanja financijskog instrumenta odabrane u uzorku, u godišnjem izvješću o kontroli trebalo bi navesti i sljedeće informacije, najbolje u dokumentu koji sadržava podatke o izračunu preostale ukupne stope pogreške:

- a) iznose financijskih instrumenta u revidiranoj populaciji po razdoblju uzorkovanja (uključeni u vrijednost A izračuna preostale ukupne stope pogreške<sup>13</sup>)
- b) potvrdu da su sve jedinice uzorkovanja financijskog instrumenta u populaciji bile uključene u uzorak. Ako nisu, tijelo za reviziju trebalo bi navesti iznos izdataka povezan s jedinicama uzorkovanja financijskog instrumenta izvan uzorka po razdoblju uzorkovanja
- c) iznos financijskog instrumenta povezan s tekućom procjenom ili druge negativne iznose oduzete od populacije (uključene u vrijednost F izračuna preostale ukupne stope pogreške)
- d) financijske korekcije povezane s financijskim instrumentom koje je tijelo za reviziju uključilo u vrijednost H izračuna preostale ukupne stope pogreške.

Svrha je prethodno traženih informacija omogućiti Komisiji da procijeni ukupnu stopu pogreške ili preostalu ukupnu stopu pogreške i ocijeni rizik isključujući predujmove financijskih instrumenata ako ih ima<sup>14</sup>.

5.4. Usklađivanje ukupnih izdataka u eurima prijavljenih Komisiji za obračunsku godinu s populacijom iz koje je dobiven nasumični uzorak (stupac A tablice u odjeljku 10.2. u nastavku). Stavke za usklađivanje uključuju negativne jedinice uzorkovanja ako su financijske korekcije napravljene za obračunsku godinu.

5.5. Ako postoje negativne jedinice uzorkovanja, potvrda da se s njima postupalo kao zasebnom populacijom u skladu s člankom 28. stavkom 7. Delegirane uredbe Komisije (EU) br. 480/2014. Analiza glavnih rezultata revizija tih stavki, usredotočujući se na potvrdu jesu li odluke o primjeni financijskih korekcija (koje su donijele države članice ili Komisija) registrirane u računima kao povučena sredstva ili povrati sredstava.

<sup>13</sup> Vidjeti tablicu 2. za izračun preostale ukupne stope pogreške u odjeljku IV.4. ovih Smjernica.

<sup>14</sup> Vidjeti preporuku Europskog revizorskog suda br. 2.a i točku 6.35. njegova Godišnjeg izvješća za 2016. Komisija je na sastancima tehničke skupine tijekom 2017. Europskom revizorskom sudu i tijelima za reviziju objasnila da od tijela za reviziju ne traži zasebno revizorsko mišljenje o izdacima prijavljenima za financijski instrument ili zasebni/alternativni izračun ukupne stope pogreške bez financijskog instrumenta.

5.6. U slučaju primjene nestatističkog uzorkovanja navesti razloge primjene te metode u skladu s člankom 127. stavkom 1. Uredbe (EU) br. 1303/2013, postotak operacija/izdataka obuhvaćenih revizijama, korake poduzete kako bi se osigurala nasumičnost uzorka (te stoga i njegova reprezentativnost) te dovoljna veličina uzorka na temelju kojeg tijelo za reviziju može pripremiti valjano revizorsko mišljenje. Planirana stopa pogreške izračunava se i u slučaju nestatističkog uzorkovanja.

Tijelo za reviziju trebalo bi u **odjeljku 5.4.** navesti vrijednost uzorkovane **populacije** i usklađivanje tog iznosa s iznosom izdataka koje je tijelo za ovjeravanje prijavilo Komisiji u odnosu na obračunsku godinu<sup>15</sup>.

Za potrebe uzorkovanja u populaciju su uključeni izdaci prijavljeni Komisiji u pogledu operacija unutar programa ili skupine programa za obračunsku godinu. Sve bi operacije za koje su prijavljeni izdaci uključeni u zahtjev za plaćanje upućen Komisiji tijekom godine na koju se odnosi uzorak trebalo uključiti u uzorkovanu populaciju, osim ako se primjenjuje članak 148. stavak 1. Uredbe o zajedničkim odredbama (vidjeti i odjeljak IV.5. u nastavku).

U **odjeljku 5.5.** tijelo za reviziju trebalo bi potvrditi da su se **negativne jedinice uzorkovanja** smatrale zasebnom populacijom u skladu s člankom 28. stavkom 7. Delegirane uredbe Komisije. U *Smjernicama o metodama uzorkovanja za tijela za reviziju* navedena su dodatna pojašnjenja u pogledu postupanja s negativnim jedinicama uzorkovanja.

Ako tijelo za reviziju otkrije probleme u negativnoj populaciji (kao što su nedostatne korekcije), ono bi trebalo analizirati ozbiljnost i opseg tih pogrešaka i rezultate svoje procjene navesti u svojem mišljenju o sustavima upravljanja i kontrole.

U slučaju **nestatističkog uzorkovanja**<sup>16</sup> tijelo za reviziju trebalo bi u **odjeljku 5.6.** opisati razloge zbog kojih je odabralo uzorak, upućujući na svoju stručnu prosudbu, regulatorne zahtjeve i primjenjive međunarodno prihvaćene revizijske standarde. Tijelo za reviziju posebno bi trebalo objasniti kako se osigurao nasumičan odabir jedinica uzorkovanja i zašto smatra da je uzorak dostatan za donošenje valjanog revizorskog mišljenja.

5.7. Analiza glavnih rezultata revizija operacija s opisom broja revidiranih stavki uzorka, odgovarajućeg iznosa i vrsta pogrešaka po operaciji, prirode utvrđenih grešaka, stope pogrešaka po sloju i odgovarajućih glavnih nedostataka ili nepravilnosti, gornje granice stope pogreške (gdje je primjenjivo), temeljnih uzroka i predloženih korektivnih mjera (uključujući one kojima se namjeravaju ublažiti te greške u budućim zahtjevima za plaćanje), kao i učinka na mišljenje revizije. Prema potrebi navedite dodatna objašnjenja podataka navedenih u odjeljcima 10.2. i 10.3. u nastavku, a posebice u pogledu ukupne stope pogreške.

<sup>15</sup> Za više informacija vidjeti Smjernice o uzorkovanju.

<sup>16</sup> Minimalan regulatorni zahtjev od 5 % operacija i 10 % izdataka odgovara „najboljem scenariju” visoke razine jamstva sustava. Dodatne pojedinosti u tom pogledu navedene su u Smjernicama o revizijskoj strategiji (vidjeti odjeljak 4.3.), ref. EGESIF\_14-0011 i Smjernicama o uzorkovanju.

5.8. Objašnjenja financijskih korekcija za tekuću obračunsku godinu koje se odnose na računovodstvenu godinu i provelo ih je tijelo za ovjeravanje/upravljačko tijelo prije podnošenja financijskih izvješća Komisiji i koje proizlaze iz revizija operacija, uključujući fiksnu stopu ili ekstrapolirane korekcije, kako je prikazano u odjeljku 10.2. u nastavku.

5.9. Usporedba ukupne stope pogreške i stopa preostale pogreške (kako je prikazano u nastavku u odjeljku 10.2) s određenom razinom značajnosti, kako bi se utvrdilo postoje li značajne netočnosti u pogledu populacije i učinak na revizijsko mišljenje.

5.10. Informacije o rezultatima revizije komplementarnog uzorka (kao što je utvrđeno člankom 28. stavkom 12. Uredbe (EU) br. 480/2014), ako postoje.

5.11. Podaci o tome jesu li uočeni problemi sustavne prirode i o poduzetim mjerama, uključujući iznos nepravilnih izdataka i sve povezane financijske korekcije.

5.12. Informacije o popratnim postupcima u pogledu revizija operacija iz prethodnih godina, posebice o nedostacima sustavne prirode.

5.13. Zaključci doneseni na temelju revizija operacija u pogledu učinkovitosti sustava upravljanja i kontrole.

Tijelo za reviziju trebalo bi provesti sve revizijske postupke potrebne za donošenje valjanog revizorskog mišljenja za svaku obračunsku godinu. U to su uključene revizije svih operacija odabranih nasumičnim uzorkovanjem. Ako tijelo za reviziju nije u mogućnosti izvršiti reviziju određene operacije, u godišnjem izvješću o kontroli trebalo bi navesti detaljno obrazloženje i mjere koje je tijelo za reviziju poduzelo radi ublažavanja situacije i njezina utjecaja na revizorsko mišljenje, uključujući, prema potrebi, ograničenje opsega.

Pogreške uzete u obzir u ukupnoj stopi pogreške trebale bi se odnositi na nalaze navedene u konačnom revizorskom izvješću, odnosno nakon zaključenja kontradiktornog postupka sa subjektom revizije.

U slučajevima kada se takvi kontradiktorni postupci nisu zaključili prije podnošenja godišnjeg izvješća o kontroli, to bi trebalo jasno navesti, a ako je učinak značajan, može se dostaviti mišljenje s rezervom na temelju stručne prosudbe tijela za reviziju. Kad je riječ o izračunu ukupne stope pogreške, trebalo bi uključiti preliminarne pogreške (obično najveće potencijalne pogreške navedene u nacrtima izvješća o reviziji)<sup>17</sup>.

U **odjeljku 5.7.** tijelo za reviziju trebalo bi uključiti kvalitativnu analizu izvršenu nad nalazima. Trebalo bi navesti broj i vrstu nalaza, njihov značaj i njihove glavne uzroke (što je posebno važno u slučajevima kada se ista vrsta pogreške javlja nekoliko puta, što upućuje na moguće nedostatke u sustavu), prema procjenama tijela za reviziju.

---

<sup>17</sup> Dodatne informacije o učinku nedovršenih revizija operacija na izračun ukupne stope pogreške i preostale ukupne stope pogreške navedene su u odjeljku IV..5.

Kada je riječ o tipologiji nalaza u pogledu projekta, informacije bi trebalo prikazati u obliku strukturiranih podataka u sustavu SFC2014 (vidjeti i tablicu u Prilogu 5. o kojoj su se usuglasili Komisija i revizorska tijela za programsko razdoblje 2014. – 2020.).

Kada je riječ o informacijama navedenima u odjeljku 5.8., trebalo bi napomenuti da ako jedan uzorak za programe financirane iz više fondova ili za skupinu programa obuhvaćenih zajedničkim sustavom upravljanja i kontrole dovede do izračuna značajne stope pogreške, konačna ukupna stopa pogreške i korektivne mjere primjenjuju se na sve te programe i/ili fondove, čak i ako se utvrđene nepravilnosti odnose samo ili posebno na jedan program ili jedan fond. Međutim, države članice moraju odlučiti kako će primijeniti odgovarajuće korekcije kako bi se preostala ukupna stopa pogreške za skupinu svih obuhvaćenih programa i/ili fondova smanjila na 2 % ili niže.

U **odjeljku 5.9.** tijelo za reviziju trebalo bi navesti ukupnu stopu pogreške izračunanu kako je utvrđeno u članku 28. stavku 14. Delegirane uredbe Komisije:

*„Na temelju rezultata revizija operacija provedenih u svrhu sastavljanja revizorskog mišljenja i izvješća o kontroli iz članka 127. stavka 5. točke (a) Uredbe (EU) br. 1303/2013, revizorsko tijelo računa ukupnu stopu greške, koja odgovara sumi projiciranih nasumičnih grešaka i, ako je to primjenjivo, sustavnih grešaka i neispravljenih anomalija, podijeljenih s populacijom.”<sup>18</sup>*

Procjena ukupne stope pogreške i njezina učinka na element revizorskog mišljenja koji se odnosi na sustav upravljanja i kontrole prikazana je u tablici 1. u odjeljku III.1.

Tijelo za reviziju trebalo bi i izračunati i navesti preostalu ukupnu stopu pogreške (tj. preostalu pogrešku u populaciji izdataka uključenih u ovjerene račune) nakon primjene relevantnih financijskih korekcija na temelju revizija tijela za reviziju. Preostalu ukupnu stopu pogreške tada bi trebalo usporediti s pragom značajnosti od 2 %.

Ako je preostala ukupna stopa pogreške iznad 2 %, revizorsko mišljenje trebalo bi biti s rezervom ili negativno, barem u pogledu zakonitosti i pravilnosti izdataka, ali vjerojatno i u pogledu pravilnog funkcioniranja sustava upravljanja i kontrole (vidjeti dodatne smjernice u odjeljku III.1. u nastavku). Od države članice očekuje se da prije podnošenja jamstvenog paketa primijeni dodatne (posebno ekstrapolirane) financijske korekcije kako bi značajan preostali rizik (tj. preostalu ukupnu stopu pogreške) snizila na 2 % ili niže. Taj uvjet mora biti ispunjen da bi se moglo donijeti pozitivno mišljenje o zakonitosti i pravilnosti izdataka ovjerenih u računima programa.

Osim informacija o ukupnoj stopi pogreške i preostaloj ukupnoj stopi pogreške iz odjeljka 5. godišnjeg izvješća o kontroli, u tablici iz odjeljka 10.2. godišnjeg izvješća o kontroli trebalo bi navesti i ukupnu stopu pogreške i preostalu ukupnu stopu pogreške (vidjeti Prilog 2. ovog

---

<sup>18</sup> Ako su u prijavljene izdatke uključene negativne jedinice uzorkovanja s njima se postupa kao sa zasebnom populacijom. U tom se slučaju ukupna stopa pogreške izračunava u odnosu na populaciju pozitivnih jedinica uzorkovanja.

dokumenta). Modul u sustavu SFC2014 uključuje prethodno navedenu tablicu koju bi trebalo izravno popuniti.

Osnovni izračuni za ukupnu stopu pogreške i preostalu ukupnu stopu pogreške trebali bi biti navedeni u odjeljku 10.3. godišnjeg izvješća o kontroli. Dodatna objašnjenja o postupanju s pogreškama i dodatne smjernice o ukupnoj stopi pogreške i preostaloj ukupnoj stopi pogreške navedeni su u odjeljku IV. u nastavku.

U skladu s člankom 28. stavkom 11. Delegirane uredbe Komisije i prema potrebi, tijelo za reviziju trebalo bi u **odjeljku 5.11.** godišnjeg izvješća o kontroli obrazložiti, uz nasumične pogreške, jesu li neke od utvrđenih pogrešaka sustavne pogreške ili anomalije.

U skladu s odredbama Financijske uredbe i Uredbe o zajedničkim odredbama<sup>19</sup> za godišnje račune za razdoblje 2014. – 2020. **više nisu relevantne revidirane stope pogrešaka za prethodne godine i ne treba ih navoditi u godišnjem izvješću o kontroli.** Stoga se sve financijske korekcije primijenjene u odnosu na izdatke u uzorkovanoj populaciji, ovjerene u računima i prijavljene s jamstvenim paketom smatraju konačnima.

## 6. Revizije računa

6.1. Navođenje tijela koja provode revizije financijskih izvješća.

6.2. Opis revizijskog pristupa primijenjenog za provjeru elemenata računa definiranih u članku 137. Uredbe (EU) br. 1303/2013. To uključuje referencu na reviziju izvršenu u kontekstu revizija sustava (pojediniosti u odjeljku 4.) i revizija operacija (pojediniosti u odjeljku 5.) koje su odgovarajuće za jamstvo potrebno u pogledu računa.

6.3. Navođenje zaključaka donesenih na temelju rezultata revizija u pogledu potpunosti, točnosti i istinitosti financijskih izvješća, uključujući navođenje financijskih korekcija koje su provedene i koje se odražavaju u financijskim izvješćima kao popratni postupci u pogledu rezultata revizija sustava i/ili revizija operacija.

6.4. Navođenje jesu li uočeni problemi sustavne prirode te navođenje poduzetih mjera.

Tijelo za reviziju trebalo bi u **odjeljku 6.2.** obrazložiti revizije provedene radi revizije računa, u okviru članka 137. Uredbe o zajedničkim odredbama i članka 29. Delegirane uredbe Komisije te radi potkrjepljenja revizorskog mišljenja o potpunosti, točnosti i istinitosti računa, uzimajući u obzir Komisijine *Smjernice o revizijama računa* (EGESIF\_15\_0016), kako su ažurirane.

<sup>19</sup> Posebno članak 63. stavci 5. i 6. Financijske uredbe i članak 137. stavak 1. Uredbe o zajedničkim odredbama.

Tijelo za reviziju trebalo bi objasniti raspored i radne postupke usuglašene s tijelom za ovjeravanje i upravljačkim tijelom kako bi tijelo za reviziju moglo pravodobno izvršiti reviziju računa<sup>20</sup>.

U **odjeljku 6.3.** tijelo za reviziju trebalo bi objasniti kako je donijelo zaključke o potpunosti, točnosti i istinitosti računa na temelju sljedećih različitih izvora jamstva:

- svojih revizija sustava (posebno tijela za ovjeravanje, kako je utvrđeno u članku 29. stavku 4. Delegirane uredbe Komisije)
- svojih revizija operacija<sup>21</sup>
- završnih revizorskih izvješća koje su poslali Komisija i Revizorski sud
- svoje ocjene izjave o upravljanju i godišnjeg sažetka
- prirode i opsega ispitivanja nacrtu računa koje je tijelu za reviziju dostavilo tijelo za ovjeravanje i svih dodatnih postupaka revizije izvršenih radi usklađivanja i provjere podataka u računima.

U pogledu potonjeg, tijelo za reviziju trebalo bi opisati svoje konačne dodatne provjere nacrtu ovjerenih računa prije zakonskog roka 15. veljače kako je utvrđeno u prethodno navedenim Smjernicama o reviziji računa. Tijelo za reviziju posebno bi trebalo učiniti sljedeće:

(1) izričito potvrditi u godišnjem izvješću o kontroli da je provjerilo usklađivanje koje je obavilo tijelo za ovjeravanje u pogledu informacija iz dodataka 2. i 8. računima i sukladnost informacija koje je dostavilo upravljačko tijelo u godišnjem sažetku (posebno iznos naveden u tablicama u odjeljcima A, B i C godišnjeg sažetka) i

(2) navesti i objasniti razlike između tih dvaju dokumenata, ako ih ima.

Tijelo za reviziju trebalo bi opisati izvršene radnje u tom pogledu, uključujući svoju procjenu primjerenosti objašnjenja tijela za ovjeravanje u pogledu prilagodbi navedenih u tim dodacima i provjeru usklađenosti s podacima navedenima u godišnjem izvješću o kontroli i godišnjem sažetku. Provjera bi posebno trebala biti usmjerena na financijske korekcije izvršene i uključene u račune kao rezultat revizija sustava, revizija operacija i daljnjih

---

<sup>20</sup> Uzimajući u obzir stavak A39 standarda ISA 700, tijelo za reviziju daje mišljenje o računima za koje je odgovorno tijelo za ovjeravanje. Stoga tijelo za reviziju ne može zaključiti da je dobilo dostatne revizijske dokaze sve dok nisu pripremljeni računi i dok uprava nije za njih preuzela odgovornost. To znači da tijelo za reviziju može sastaviti svoje mišljenje o računima tek nakon što ih tijelo za ovjeravanje dostavi upravljačkom tijelu i tijelu za reviziju te nakon što upravljačko tijelo dostavi svoju izjavu o upravljanju tijelu za reviziju. Međutim, tijelo za reviziju trebalo bi započeti reviziju računa prije nego što ih tijelo za ovjeravanje dovrši i prije izjave upravljačkog tijela o upravljanju kako bi se osiguralo da ima dovoljno vremena da donese mišljenje do 15. veljače godine N + 2. Tijelo za ovjeravanje, upravljačko tijelo i tijelo za reviziju trebala bi se dogovoriti o rasporedu i radnim postupcima kako bi osigurali nesmetan postupak.

<sup>21</sup> Revizijama operacija omogućit će se provjera točnosti iznosa i potpunosti odgovarajućih izdataka uključenih u zahtjeve za plaćanje (i posljedično u račune ako je utvrđeno da su potpuno zakoniti i pravilni). Omogućuje se i usklađivanje revizorskog traga od računovodstvenog sustava tijela za ovjeravanje do razine korisnika i/ili operacija, pa tako i preko eventualnih posredničkih tijela, što je pitanje koje je već obuhvaćeno postojećim revizijama.



provjera upravljanja provedenih nakon podnošenja konačnog zahtjeva za međuplaćanje Komisiji i prije podnošenja računa. **Posebnu pozornost trebalo bi posvetiti iznosima koji su predmet procjene u tijeku kako je navedeno u članku 137. stavku 2. Uredbe o zajedničkim odredbama i trebalo bi ih navesti.**

## 7. Koordinacija između revizorskih tijela i nadzora tijela za reviziju

7.1. Opis postupka koordinacije između revizorskog tijela i bilo kojeg revizorskog tijela koje provodi revizije kako je predviđeno u članku 127. stavku 2. Uredbe (EU) br. 1303/2013, prema potrebi.

7.2. Opis postupka nadzora i pregleda kvalitete koji tijelo za reviziju primjenjuje na druga revizijska tijela.

U odjeljku 7.1. postupak bi trebao obuhvaćati koordinaciju u pogledu planiranja revizije te koordinaciju i provjeru rezultata revizije u cilju donošenja konačnih zaključaka i revizorskog mišljenja.

U odjeljku 7.2. trebalo bi opisati postupak nadzora koji tijelo za reviziju primjenjuje na druga revizijska tijela (ako je primjenjivo). U opis bi trebalo uključiti pregled nadzora koji je stvarno izvršen za određenu obračunsku godinu, uzimajući u obzir postojeće međunarodno priznate revizijske standarde ili smjernice.

U tom bi pogledu tijelo za reviziju trebalo uzeti u obzir Smjernicu br. 25 Europskih provedbenih smjernica za revizijske standarde organizacije INTOSAI<sup>22</sup>, koja se odnosi na koncept prema kojem bi europske vrhovne revizijske institucije upotrebljavale revizije drugih revizora i stručnjaka. Ta se smjernica prije svega odnosi na zahtjeve koje je potrebno poštovati, a koji ovise o mjeri u kojoj se glavni revizor oslanja na reviziju koju su izvršili drugi revizori u svakoj od faza revizije, bilo za potrebe planiranja, kao sastavnog dijela revizijskih dokaza, ili na kraju testiranja. Opseg postupaka koje bi glavni revizor trebao izvršiti kako bi pribavio dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza o tome da je rad koji je izvršio drugi revizor prikladan za potrebe glavnog revizora u kontekstu određenog zadatka ovisi o fazama revizije u kojima se mogu upotrebljavati revizije drugih revizora. Pregled tijela za reviziju mora biti detaljniji kad se takav rad upotrebljava kao revizijski dokaz.

Dodatne smjernice dostupne su u standardu ISSAI 1600 u pogledu skupnih revizija<sup>23</sup>, ISSAI 1610<sup>24</sup> (uključujući ISA 610) o upotrebi rada unutarnjeg revizora te ISSAI 1620<sup>25</sup> o upotrebi rada vanjskog revizora.

<sup>22</sup> [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINES/GUIDELINES\\_EN.PDF](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/GUIDELINES/GUIDELINES_EN.PDF)

<sup>23</sup> <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/detail/issai-1600-special-considerations-audits-of-group-financial-statements-including-the-work-of-co.html>

## 8. Ostale informacije

8.1. Prema potrebi, informacije o prijavljenim prijevarama i sumnji na prijevaru koje su otkrivene u kontekstu revizije koju provodi revizorsko tijelo (uključujući slučajeve koje dostavljaju drugim nadležnim nacionalnim tijelima ili tijelima EU-a i koje se odnose na operacije koje je revidiralo revizijsko tijelo), zajedno s poduzetim mjerama.

U odjeljku 8.1. godišnjeg izvješća o kontroli tijelo za reviziju trebalo bi navesti korake poduzete u pogledu slučajeva sumnje na prijevaru utvrđene tijekom revizija izvršenih do podnošenja godišnjeg izvješća o kontroli.

Sve slučajeve sumnje na prijevaru koji se odnose na obračunsku godinu koje je otkrilo tijelo za reviziju trebalo bi prijaviti posebnim službama EU-a za borbu protiv prijevara te u slučaju programa financiranih iz više fondova navesti predmetni fond.

U godišnjem izvješću o kontroli trebalo bi navesti je li o slučajevima sumnje na prijevaru koje je otkrilo tijelo za reviziju<sup>26</sup> obaviješten OLAF. Sumnje na prijevaru OLAF-u mora prijaviti tijelo koje je odredila država članica u skladu sa zahtjevima iz članka 122. stavka 2. Uredbe o zajedničkim odredbama te delegiranim i provedbenim aktima predviđenima u toj odredbi<sup>27</sup>.

Ako je to dopušteno nacionalnim pravilima u pogledu tekućih istraga, tijelo za reviziju trebalo bi prikupiti informacije o prirodi prijevara i procijeniti radi li se o sustavnoj pogrešci te, ako je tako, jesu li preporučene/poduzete mjere za ublažavanje.

U godišnjem izvješću o kontroli trebalo bi, ako je primjenjivo, izvijestiti o stanju provedbe financijskih korekcija u odnosu na prijevaru ili sumnju na prijevaru te o zahtjevu za međuplaćanje Komisiji u koji su uključene korekcije.

Dodatne informacije i smjernice o aktivnostima koje trebaju provesti nacionalna tijela (uključujući tijela za reviziju) u cilju sprječavanja, otkrivanja i ispravljanja slučajeva prijave dostupne su na poveznici <http://ec.europa.eu/sfc/en/2014/anti-fraud>. Prema ISA 240: „Revizori mogu naići na okolnosti koje upućuju na to da je možda došlo do prijave. U tim slučajevima moraju bez odlaganja izvijestiti odgovarajuće tijelo radi provođenja daljnjih radnji... Revizor može zaključiti da moguća prijevara utječe na cijeli sustav ili samo na neki njegov dio ili on/ona može zaključiti da postoji jedan izolirani slučaj moguće prijave ili više njih. U svakom slučaju, on/ona mora reagirati brzo i izvijestiti odgovarajuća tijela, uzimajući

---

<sup>24</sup> <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/detail/issai-1610-using-the-work-of-internal-auditors.html>

<sup>25</sup> <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/detail/issai-1620-using-the-work-of-an-auditors-expert.html>

<sup>26</sup> Revizori provode administrativne, a ne kaznene postupke. Opseg njihovih ovlasti i autoriteta stoga je prilično ograničen kad je riječ o otkrivanju posebnih okolnosti aktivnosti kod kojih se sumnja na prijevaru. Nadalje, glavni su ciljevi kaznenih i revizijskih postupaka različiti. Revizija operacija administrativne je prirode i usmjerena na ocjenu zakonitosti i pravilnosti provedbe određenog projekta, dok je kazneni postupak usmjeren na otkrivanje i istraživanje operacija radi ishođenja dokaza o namjeri prijave.

<sup>27</sup> EU2015/1970-DA, EU2016/568-DA, EU2015/1974-IA

*u obzir sve okolnosti slučaja (slučajeva). Revizor na temelju otkrivenih dokaza mora strogo i podrobno analizirati situaciju, strukturu dokaza na kojima se temelji nalaz i odlučiti koga će izvjestiti. U prvom slučaju će vjerojatno trebati izvjestiti osobe koje su odgovorne za upravljanje subjektom nad kojim se provodi revizija, ako ne postoji razlog za sumnju na njihovu uključenosti u slučaj (slučajeva). (...) U suprotnome revizor mora o slučaju (slučajevima) izravno izvjestiti pravosudna tijela, ne dovodeći u pitanje nacionalno zakonodavstvo koje se odnosi na povjerljivost informacija prikupljenih tijekom revizije. Revizori moraju obavijestiti i odgovorna nacionalna tijela koja moraju izvjestiti Komisiju (OLAF) o nepravilnostima i slučajevima sumnje na prijevaru u skladu s primjenjivim sektorskim pravilima o prijavljivanju nepravilnosti.”<sup>28</sup>*

8.2. Prema potrebi, naknadni događaji koji su nastupili nakon podnošenja financijskih izvješća i prije prijenosa izvješća o kontroli u skladu s člankom 127. stavkom 5. točkom (b) Uredbe (EU) br. 1303/2013 Komisiji i koji se uzimaju u obzir pri utvrđivanju razine jamstva i mišljenja tijela za reviziju.

Koncept naknadnih događaja preuzet je iz međunarodnog revizijskog standarda 560, uz potrebne prilagodbe za podijeljeno upravljanje u okviru kohezijske politike. Kako je navedeno u tom standardu, jedan je od ciljeva revizora „*pribaviti dostatne i primjerene revizijske dokaze o tome jesu li događaji do kojih je došlo između datuma financijskih izvještaja i datuma revizorskog izvješća, a koji zahtijevaju prilagodbu financijskih izvještaja ili uključivanje u njih, na odgovarajući način prikazani u tim financijskim izvještajima u skladu s primjenjivim okvirom financijskog izvještavanja*”. U kontekstu podijeljenog upravljanja „*financijske izvještaje*” trebalo bi smatrati računima koje je sastavilo tijelo za ovjeravanje pod vlastitom odgovornošću. „*Datum financijskih izvještaja*” odgovara datumu na koji tijelo za ovjeravanje tijelu za reviziju dostavlja račune na konačnu provjeru.

Pretpostavlja se da će tijelo za reviziju primiti račune od tijela za ovjeravanje prije njihova dostavljanja Komisiji kako bi se mogao donijeti zaključak o njihovoj potpunosti, točnosti i istinitosti. Tijekom razdoblja između primitka tih računa i sastavljanja revizorskog mišljenja, tijelo za reviziju može saznati za događaje koji utječu na iznose navedene u računima, posebno na izdatke koji su prijavljeni kao zakoniti i pravilni.

U tu bi svrhu tijelo za reviziju trebalo „*izvršiti postupke revizije namijenjene prikupljanju dostatnih odgovarajućih revizijskih dokaza da su utvrđeni svi događaji do kojih je došlo između datuma podnošenja financijskih izvještaja [računovodstvene dokumentacije] i datuma revizorskog izvješća [godišnje izvješće o kontroli] koji zahtijevaju prilagodbu financijskih izvještaja [računovodstvene dokumentacije] ili uključivanje u njih*”. Kako je predviđeno standardom ISA 560, od tijela za reviziju se „*međutim, ne očekuje da provede dodatne postupke revizije za pitanja za koja su već prethodni postupci omogućili donošenje zadovoljavajućih zaključaka*”.

<sup>28</sup> Priručnik *Uloga revizora država članica u sprječavanju i otkrivanju prijevara* (<https://ec.europa.eu/sfc/sites/sfc2014/files/Handbook%20the%20Role%20of%20Member%20states%27auditors%20in%20fraud%20prevention%20and%20detection%205BEN%5D.doc>)

Određeni naknadni događaji mogli bi znatno utjecati na rad sustava upravljanja i kontrole i/ili na rezerve (u slučaju mišljenja s rezervom ili negativnog mišljenja) te ih stoga tijelo za reviziju ne smije zanemariti. Ti događaji mogu se odnositi na pozitivne mjere (na primjer, korektivne mjere provedene nakon što je tijelo za ovjeravanje sastavilo račune, a prije njihova dostavljanja Komisiji) ili imati negativan učinak (na primjer, nedostaci u sustavu ili pogreške otkrivene u tom razdoblju).

Prema potrebi trebalo bi uzeti u obzir druge nacionalne revizije ili revizije na razini EU-a izvršene u odnosu na obračunsku godinu.

Za programe financirane iz više fondova za svaki od prijavljenih naknadnih događaja trebalo bi navesti odgovarajući fond.

Nadalje, od tijela za reviziju traži se da u odjeljku 8. sažme izvršene revizije i rezultate u pogledu pouzdanosti podataka o uspješnosti na temelju revizija sustava KR6 (posebno aspekta pouzdanosti podataka o uspješnosti), posebne tematske revizije o pouzdanosti podataka o uspješnosti i revizije operacija.

## 9. Ukupna razina jamstva

9.1. Navođenje ukupne razine jamstva u pogledu ispravnog funkcioniranja sustava upravljanja i kontrole i objašnjenje dobivanja takve razine iz kombinacije rezultata revizija sustava (kao što se odražava u odjeljku 10.2. u nastavku) i revizija operacija (kao što se odražava u odjeljku 10.3 u nastavku). Prema potrebi, revizorsko tijelo uzet će u obzir i rezultate drugih nacionalnih revizija ili revizija Unije koje su provedene u pogledu te obračunske godine.

9.2. Procjena svih provedenih aktivnosti ublažavanja, kao što su financijske korekcije, te procijeniti potrebu za dodatnim nužnim korektivnim mjerama sa stajališta sustava i financija.

Za potrebe općeg jamstva koje tijelo za reviziju mora navesti u odjeljku **9.1.:**

- Jamstvo za račune temelji se na rezultatima revizija računa (i drugih relevantnih izvora informacija kako je opisano u prethodnom odjeljku 6.3.) i zaključke o tome trebalo bi navesti u odjeljku 6.3.<sup>29</sup>
- Jamstvo o zakonitosti i pravilnosti izdataka temelji se na ukupnoj stopi pogreške izračunanoj na temelju revizija operacija uzimajući u obzir provedbu potrebnih korekcija prije podnošenja računa (tj. preostala ukupna stopa pogreške – vidjeti prethodni odjeljak 5.).
- Jamstvo o pravilnom funkcioniranju sustava upravljanja i kontrole temelji se na kombiniranim rezultatima revizija sustava (procjena sustava – vidjeti prethodni odjeljak 4.) i revizija operacija (ukupna stopa pogreške – vidjeti prethodni odjeljak 5.).

<sup>29</sup> U pogledu elementa revizorskog mišljenja koji se odnosi na račune, dodatne smjernice navedene su u Komisijinim *Smjernicama o revizijama računa* (EGESIF 15\_0016\_02), kako su ažurirane.

U slučaju programa financiranih iz više fondova od tijela za reviziju očekuje se da potvrdi da se doneseni zaključci odnose na sve fondove ili, u slučaju razlika, da obrazloži kako je došlo do zaključka za svaki od fondova, na temelju svoje analize rezultata provedenih revizija.

Ukupna razina jamstva odražava se u revizorskom mišljenju (vidjeti odjeljak III. u nastavku) na koje tijelo za reviziju može uputiti u ovom odjeljku.

Kada je riječ o **odjeljku 9.2.**, preporučuje se tijelu za reviziju da opiše korektivne mjere koje su države članice poduzele na temelju rezultata revizija sustava i revizija operacija koje je prijavilo tijelo za reviziju.

U načelu postojanje ukupne stope pogreške iznad razine značajnosti potvrđuje nedostatke u sustavu upravljanja i kontrole (većinom na razini KR4, upravljačkih provjera, a moguće i drugih ključnih zahtjeva). U tom slučaju, a posebno ako je sustav upravljanja i kontrole razvrstan u kategoriju 3. ili 4., kako bi se ublažio rizik od značajnih pogrešaka i za buduće zahtjeve za plaćanje, tijelo za reviziju trebalo bi preporučiti nadležnim tijelima da provedu popravne mjere s nužnim korektivnim mjerama izradom akcijskog plana koji će se provoditi u strogim rokovima prije sljedećeg jamstvenog paketa i kojim će se ukloniti utvrđeni nedostaci u sustavu. Ako je korektivni akcijski plan već uspostavljen, trebalo bi ga jasno i sažeto opisati u godišnjem izvješću o kontroli (i u izvaji o upravljanju upravljačkog tijela). Ako još nije uspostavljen, trebalo bi navesti barem glavna područja preporučenih korektivnih mjera (dodatne pojedinosti o korektivnom akcijskom planu i njegovoj provedbi trebalo bi navesti u sljedećem godišnjem izvješću o kontroli, osim ako ih Komisija zatraži ranije).

### **III. SMJERNICE O REVIZORSKOM MIŠLJENJU KOJE TIJELO ZA REVIZIJU SVAKE GODINE PODNOSI ZA SVAKI PROGRAM**

#### **1. Revizorsko mišljenje**

Revizorsko mišljenje koje tijelo za reviziju svake godine podnosi za svaki program u skladu s člankom 127. stavkom 5. Uredbe o zajedničkim odredbama temelji se na zaključcima donesenima na temelju prikupljenih revizijskih dokaza. U Prilogu VIII. Provedbenoj uredbi Komisije nalazi se model za revizorsko mišljenje koji treba upotrijebiti i kojim su obuhvaćena tri elementa jamstva (računi, zakonitost i pravilnost izdataka unesenih u godišnje račune o programu i funkcioniranje sustava upravljanja i kontrole). Predviđene su tri vrste mišljenja:

- pozitivno mišljenje
- mišljenje s rezervom (s ograničenim ili znatnim učinkom)
- negativno mišljenje.

Tijelo za reviziju izvješćuje o svojem revizorskom mišljenju po programu u godišnjem izvješću o kontroli i u obliku strukturiranih podataka u sustavu SFC2014, navodeći moguće različite razine jamstva za svaki od tri prethodno navedena elementa.

Ako je doneseno pozitivno mišljenje, to se primjenjuje na sva tri elementa revizorskog mišljenja, bez iznimke.

Za druge vrste mišljenja, odnosno za mišljenje s rezervom ili negativno mišljenje, tijelo za reviziju trebalo bi navesti u revizorskom mišljenju na koja tri elementa, ili njihovu kombinaciju, to utječe (računi, zakonitost i pravilnost, sustav upravljanja i kontrole).

U tablici u nastavku je na temelju iskustva za najčešće situacije navedeno kako su povezani revizorsko mišljenje (o pravilnom funkcioniranju sustava upravljanja i kontrole i zakonitosti i pravilnosti izdataka) i zaključci doneseni na temelju revizija sustava i revizija operacija. **Tablica je informativne naravi, a tijelo za reviziju svakako se mora osloniti na svoju stručnu prosudbu, osobito u situacijama koje nisu predviđene ili u slučaju posebnih ublažavajućih čimbenika koje je tijelo za reviziju utvrdilo na temelju revizijskih dokaza.** Provedene korektivne mjere kako je navedeno u tablici mogu se odnositi na financijske korekcije (u cilju smanjenja preostale ukupne stope pogreške na 2 % ili niže) ili unaprjeđenja sustava/postupaka u cilju ispravljanja nedostataka u sustavu upravljanja i kontrole te kako bi se izbjeglo buduće ponavljanje istih nepravilnosti, ili njihovu kombinaciju.

Tablica 1. Vrste revizorskog mišljenja koje se očekuju u pogledu elemenata jamstva koji se odnose na sustav upravljanja i kontrole, zakonitost i pravilnost te račune<sup>30</sup> uzimajući u obzir sve dostupne rezultate revizije i navodeći potrebne korektivne mjere.

Vrsta revizorskog mišljenja	Element revizorskog mišljenja i ukupno jamstvo				Potrebne korektivne mjere (u pogledu zaključaka tijela za reviziju u godišnjem izvješću o kontroli) (ili financijske korekcije ili unaprjeđenja sustava/postupaka ili oboje)
	Funkcioniranje sustava upravljanja i kontrole (rezultati revizija sustava koji su potvrđeni ili izmijenjeni rezultatima revizija operacija – ukupna stopa pogreške i/ili poboljšanja za prevladavanje nedostataka u sustavu upravljanja i kontrole)		Zakonitost i pravilnost izdataka ovjerenih u računima	Računi	
	Rezultati revizija sustava	Ukupna stopa pogreške (TER) (Rezultati revizija operacija)	Preostala ukupna stopa pogreške (RTER) (TER ublažen provedenim financijskim korekcijama prije podnošenja računa Komisiji)		
<b>1 – Pozitivno mišljenje</b>	Sustav u kategoriji 1. ili 2.	i ukupna stopa pogreške $\leq 2\%$	i preostala ukupna stopa pogreške $\leq 2\%$	i prilagodbe treba izvršiti u računima $\leq 2\%$	Korekcije pojedinačnih pogrešaka u uzorku.
<b>2 – Mišljenje s rezervom</b> (rezerva s ograničenim učinkom)	Sustav u kategoriji 2.	i/ili $2\% < \text{ukupna stopa pogreške} < 5\%$	Nije primjenjivo <sup>31</sup>	Nije primjenjivo	Korekcije pojedinačnih pogrešaka u uzorku. Poboljšanja u cilju ispravljanja nedostataka u sustavu upravljanja i kontrole.
<b>3 – Mišljenje s</b>	Sustav u kategoriji 3.	i/ili	i/ili preostala ukupna stopa pogreške $> 2\%$	i/ili	Ekstrapolirane financijske korekcije za smanjenje preostale ukupne stope pogreške na $2\%$ ili niže,

<sup>30</sup> Kada je riječ o jamstvu u pogledu računa, dodatne smjernice navedene su u Komisijinih *Smjernicama o revizijama računa* (EGESIF\_15\_0016), kako su ažurirane.

<sup>31</sup> Kada je riječ o elementu jamstva u pogledu zakonitosti / pravilnosti računa, revizorsko mišljenje je s rezervom / negativno (značajna razina preostale pogreške) ili nije. Sve prilagodbe ili preostale pogreške iznad značajnosti za izdatke ovjerenе u godišnjim računima smatraju se inherentnim značajnim pitanjem.

Vrsta revizorskog mišljenja	Element revizorskog mišljenja i ukupno jamstvo				
	Funkcioniranje sustava upravljanja i kontrole (rezultati revizija sustava koji su potvrđeni ili izmijenjeni rezultatima revizija operacija – ukupna stopa pogreške i/ili poboljšanja za prevladavanje nedostataka u sustavu upravljanja i kontrole)		Zakonnost i pravilnost izdataka ovjerenih u računima	Računi	Potrebne korektivne mjere (u pogledu zaključaka tijela za reviziju u godišnjem izvješću o kontroli) (ili financijske korekcije ili unaprjeđenja sustava/postupaka ili oboje)
	Rezultati revizija sustava	Ukupna stopa pogreške (TER) (Rezultati revizija operacija)	Preostala ukupna stopa pogreške (RTER) (TER ublažen provedenim financijskim korekcijama prije podnošenja računa Komisiji)		
<b>rezervom</b> (rezerva sa <b>znatnim</b> učinkom)		5 % ≤ ukupna stopa pogreške ≤ 10 %		prilagodbe treba izvršiti u računima > 2 %	uzimajući u obzir korekcije koje su već primijenjene na temelju revizija tijela za reviziju (uključujući korekcije pojedinačnih pogrešaka u uzorku). + Preventivni akcijski plan za ispravljanje nedostataka u sustavu upravljanja i kontrole.
<b>4 – Negativno mišljenje</b>	Sustav u kategoriji 4.	i/ili ukupna stopa pogreške > 10 %	i/ili preostala ukupna stopa pogreške > 2 %	i/ili prilagodbe treba izvršiti u računima > 2 %	+ Provedba prilagodbi koje treba izvršiti u računima.



U prethodnoj tablici 1. navedene su smjernice za procjenu razine jamstva za tri elementa revizorskog mišljenja u jednostavnim slučajevima. Na primjer, ako tijelo za reviziju smatra da je sustav upravljanja i kontrole kategorije 1. ili 2. i ako su ukupna stopa pogreške i preostala ukupna stopa pogreške na razini značajnosti od 2 % ili niže, revizorsko mišljenje o sustavu upravljanja i kontrole i zakonitosti i pravilnosti može biti pozitivno (osim ako tijelo za reviziju smatra da za potrebna poboljšanja i korektivne mjere za sustav upravljanja i kontrole ocijenjen u kategoriji 2. treba uzeti rezervu).

Međutim, pri izradi svojeg revizorskog mišljenja tijelo za reviziju mora voditi računa o različitim razinama jamstva i rezultatima revizije dobivenima za svaki element revizorskog mišljenja. U slučaju provedenih korektivnih mjera na razini sustava / zakonitosti i pravilnosti u trenutku razrade njegova revizorskog mišljenja, tijelo za reviziju može preispitati svoju početnu procjenu na temelju dostupnih rezultata revizije i pribavljenih dokaza. Može se javiti nekoliko slučajeva:

- Ako se sustav upravljanja i kontrole svrsta u kategoriju 1. ili 2. i/ili ukupna stopa pogreške iznosi više od 2 %, to pokazuje da, unatoč relativno pozitivnoj procjeni koja proizlazi iz revizija sustava koje je provelo tijelo za reviziju, sustav upravljanja i kontrole u praksi nije dostatno djelotvoran u pogledu sprječavanja, otkrivanja i ispravljanja nepravilnosti. Stoga se za sustav upravljanja i kontrole u načelu smatra primjerenim za revizorsko mišljenje s rezervom (možda samo s ograničenim učinkom ako je prijavljena ukupna stopa pogreške od 2 % do 5 %. Međutim, ako preostala ukupna stopa pogreške iznosi više od 2 %, smatra se da rezerva znatno utječe na zakonitost/pravilnost).
- Međutim, u prethodnom slučaju, ako je država članica provela prikladne korektivne mjere (tj. financijske korekcije, pojedinačne ili ekstrapolirane, kako bi se preostala ukupna stopa pogreške snizila ispod 2 % ili na 2 %) prije dovršetka godišnjeg izvješća o kontroli, tijelo za reviziju može donijeti mišljenje s rezervom s ograničenim učinkom samo zbog potrebnih poboljšanja u sustavu upravljanja i kontrole, a aspekt zakonitosti i pravilnosti ne zaslužuje rezervu (preostala ukupna stopa pogreške snižena je na/ispod 2 %).
- S druge strane, ako se smatra da su povrh potrebnih financijskih korekcija potrebne korektivne mjere kako bi se ispravili nedostaci u sustavu upravljanja i kontrole (ovisno o prirodi i vrsti pogrešaka koje dovode do ukupne stope pogreške iznad 2 % i ozbiljnosti ukupne stope pogreške) i te su provedene, može se donijeti pozitivno mišljenje (o sustavu upravljanja i kontrole i zakonitosti/pravilnosti).
- Mišljenje s rezervom sa znatnim učinkom trebalo bi objaviti kada je sustav upravljanja i kontrole svrstan u kategoriju 3. i/ili je ukupna stopa pogreške iznad 5 %. Međutim, rezerva može biti ograničena na sustav upravljanja i kontrole kada je preostala ukupna stopa pogreške snižena na 2 % ili niže s pomoću prikladnih (pojedinačnih i/ili ekstrapoliranih) financijskih korekcija prije podnošenja jamstvenog paketa Komisiji.

Ako tijelo za reviziju ima i dostatne dokaze o djelotvornoj provedbi korektivnih mjera koje se odnose na nedostatke u sustavu i čak bi moglo provjeriti djelotvornost njihove provedbe prije dovršetka godišnjeg izvješća o kontroli, tijelo za reviziju može odlučiti donijeti ukupno pozitivno mišljenje. S druge strane, ako nisu provedene korektivne mjere koje se odnose na nedostatke u sustavu, očekuje se da će revizorsko mišljenje i dalje biti s rezervom zbog rezerve u pogledu sustava upravljanja i kontrole, čak i ako je preostala ukupna stopa pogreške snižena na 2 % ili niže jer sustav upravljanja i kontrole i dalje stvara izdatke s rizikom od pogreške iznad 5 %.

- Ako tijelo za reviziju utvrdi značajne pogreške u računima, mišljenje bi trebalo biti kvalificirano, čak i ako je sustav upravljanja i kontrole svrstan u kategoriju 1. ili 2. i ako su ukupna stopa pogreške i preostala ukupna stopa pogreške na razini značajnosti od 2 % ili niže. Rezerva se u tom slučaju odnosi samo na točnost, potpunost i/ili ispravnost računa.

## 2. Vrste revizorskog mišljenja

### Pozitivno mišljenje:

Na temelju revizije koju sam proveo smatram:

- da su računi točni i pravični u skladu s člankom 29. stavkom 5. Uredbe (EU) br. 480/2014,
- da su izdaci za koje je od Komisije zatražena nadoknada zakoniti i pravilni,
- da uspostavljen sustav upravljanja i kontrole valjano funkcionira.

Na temelju revizije ne dovode se u pitanje tvrdnje iz izjave o upravljanju.

[Tijelo za reviziju može uključiti i posebnu napomenu o uočenom problemu koja ne utječe na njegovo mišljenje, kako je utvrđeno međunarodno priznatim revizijskim standardima. U iznimnim slučajevima može se predvidjeti uskraćivanje mišljenja.]

### Mišljenje s rezervom:

Na temelju revizije koju sam proveo smatram:

- da su računi točni i pravični u skladu s člankom 29. stavkom 5. Uredbe (EU) br. 480/2014,
- da su izdaci za koje je od Komisije zatražena nadoknada zakoniti i pravilni,
- da uspostavljen sustav upravljanja i kontrole valjano funkcionira.

osim u sljedećim aspektima [izbrisati prema potrebi]:

u odnosu na značajna pitanja u vezi s računima: ...

i/ili [izbrisati prema potrebi]

u odnosu na značajna pitanja u vezi sa zakonitošću i pravilnošću izdataka u računima za koje je od Komisije zatražena nadoknada: ...

i/ili [izbrisati po potrebi] u odnosu na značajna pitanja u vezi s funkcioniranjem sustava upravljanja i kontrole: ....

Stoga procjenjujem da je utjecaj rezerve ili rezervi [ograničen] / [znatan]. [izbrisati prema potrebi]

Taj utjecaj odgovara ... [iznos u EUR i %] ukupnih prijavljenih izdataka. Obuhvaćeni iznos Unije stoga je ... [iznos u EUR].

Provedenom revizijom ne dovode se / dovode se [izbrisati prema potrebi] u pitanje tvrdnje iz izjave o upravljanju.

*[Ako provedena revizija dovodi u pitanje tvrdnje iz izjave o upravljanju, tijelo za reviziju u ovom stavku navodi aspekte zbog kojih je došlo do tog zaključka.]*

[Tijelo za reviziju može uključiti i posebnu napomenu o uočenom problemu koja ne utječe na njegovo mišljenje, kako je utvrđeno međunarodno priznatim revizijskim standardima. U iznimnim slučajevima može se predvidjeti uskraćivanje mišljenja.]

Tijelo za reviziju trebalo bi:

- podrobno opisati i obrazložiti rezerve
- procijeniti njihov utjecaj: ograničen ili znatan
- količinski odrediti utjecaj, u odnosu na izdatke koji su prijavljeni i u apsolutnom iznosu.

U načelu mjera jačine učinka odgovara preostaloj ukupnoj stopi pogreške (kao %) pomnoženoj s izdacima ovjerenima u računima (kao iznos), osim ako se rezerva odnosi samo na račune. U tom slučaju mjera učinka ukupni je iznos koji je tijelo za reviziju smatralo pogrešnim u računima.

Nadalje, ako se rezerva odnosi samo na sustav upravljanja i kontrole (ili njegov dio), tijelo za reviziju preporučuje se da istakne iznose uključene u račune koji se odnose na sustav upravljanja i kontrole (ili taj dio) i da procijeni iznose na koje utječe rezerva<sup>32</sup>.

Kako je navedeno u tablici u prethodnom odjeljku III.1., procjena utjecaja rezerve na sustav upravljanja i kontrole „ograničenim” smatra se prikladnom kad se odnosi na nepravilnosti

<sup>32</sup> To se može učiniti primjerice na temelju ukupne stope pogreške, paušalnog iznosa itd.

(koje još nisu ispravljene u računima) koje su veće od 2 %, ali manje od 5 % ukupnih izdataka ovjerenih u računima. Ako te nepravilnosti iznose više od 5 % ukupnih izdataka potvrđenih u tim računima, odgovarajuću rezervu trebalo bi procijeniti kao „znatnu”. Isto vrijedi i kada tijelo za reviziju nije u mogućnosti precizno odrediti količinu nepravilnosti te se upotrebljava fiksna stopa. Do toga može doći u slučaju nedostataka u sustavu.

Kada je riječ o rezervi u pogledu zakonitosti i pravilnosti, u svim slučajevima u kojima je preostala stopa pogreške iznad 2 %, učinak se smatra znatnim. Slično tomu, smatra se da svaka rezerva u pogledu računa ima znatni učinak.

Kako je objašnjeno u ovoj odjeljku, tijelo za reviziju trebalo bi vrlo jasno navesti odnose li se rezerve na račune, zakonitost i pravilnost izdataka ili na sustav upravljanja i kontrole.

U slučaju programa financiranih iz više fondova i kad se situacije razlikuju ovisno o fondu, tijelo za reviziju trebalo bi navesti primjenjuju li se rezerve na sve fondove i na koji način.

#### Negativno mišljenje:

Na temelju revizije koju sam proveo smatram:

– računi jesu/nisu [izbrisati po potrebi] točni i pravični u skladu s člankom 29. stavkom 5. Uredbe (EU) br. 480/2014,

– da izdaci za koje je od Komisije zatražena nadoknada jesu/nisu zakoniti i pravilni [izbrisati prema potrebi],

– da uspostavljeni sustavi upravljanja i kontrole funkcioniraju / ne funkcioniraju [izbrisati prema potrebi] valjano.

Ovo se negativno mišljenje temelji na sljedećim aspektima:

u odnosu na značajna pitanja u vezi s računima: ....

i/ili [izbrisati prema potrebi]

u odnosu na značajna pitanja u vezi sa zakonitošću i pravilnošću izdataka u računima za koje je od Komisije zatražena nadoknada: ...

i/ili [izbrisati prema potrebi]

u odnosu na značajna pitanja u vezi s funkcioniranjem sustava upravljanja i kontrole: ...

Na temelju revizije dovode se u pitanje tvrdnje iz izjave o upravljanju za sljedeće aspekte:...

[Neovisno revizorsko tijelo može uključiti i posebnu napomenu koja ne utječe na njegovo mišljenje, kako je utvrđeno u međunarodno priznatim revizijskim standardima. Uskraćivanje mišljenja može se predvidjeti u iznimnim slučajevima.]

Prethodna pojašnjenja o kvantifikaciji učinka rezervi primjenjuju se i na negativno mišljenje.

Nadalje, i posebno u slučajevima mišljenja s rezervom ili negativnog mišljenja, od tijela za reviziju očekuje se da navede korektivne mjere koje planiraju poduzeti ili su poduzela različita uključena tijela. Tijelo za reviziju trebalo bi pratiti jesu li te radnje zaista provedene te sljedeće godine u točkama 4.5. i 5.12. godišnjeg izvješća o kontroli izvijestiti o provedbi.

Pri donošenju revizorskih mišljenja i utvrđivanju razina jamstva trebalo bi primijeniti odgovarajuću stručnu prosudbu kako bi se odlučilo je li zbog ozbiljnosti nalaza opravdano donošenje mišljenja s rezervom ili negativnog mišljenja.

#### Ograničenje opsega

Ograničenje opsega trebalo bi izdati kada tijelo za reviziju, zbog vanjskih čimbenika<sup>33</sup>, ne može izvršiti sve potrebne revizijske radnje koje su planirane i na temelju kojih bi moglo donijeti valjano i utemeljeno revizorsko mišljenje o bilo kojoj od tri sastavnice.

Kada se **ograničenje opsega** smatra nužnim, tijelo za reviziju trebalo bi procijeniti učinak (ako ga ima) na izdatke ovjerene u računima<sup>34</sup>. Ako se procijenjeni utjecaj smatra znatnim, nije moguće donijeti pozitivno mišljenje. Tijelo za reviziju trebalo bi u takvim slučajevima izdati mišljenje s rezervom ili, u iznimnim slučajevima, razmotriti mogućnost uskraćivanja mišljenja.

#### Uskraćivanje mišljenja

Tijelo za reviziju u iznimnim slučajevima može uskratiti mišljenje. Do toga dolazi samo ako tijelo za reviziju nije u mogućnosti provesti reviziju računa (vidjeti u nastavku za nulte račune), prijavljenih izdataka ili funkcioniranja sustava upravljanja i kontrole zbog vanjskih čimbenika koji nisu u njegovoj nadležnosti. U tim bi slučajevima tijelo za reviziju trebalo obrazložiti zašto nije moglo donijeti revizorsko mišljenje.

Uskraćivanje mišljenja može glasiti kako slijedi:

*Zbog važnosti pitanja opisanog u prethodnom stavku, nisam mogao prikupiti dovoljno primjerenih revizijskih dokaza na kojima se temelji donošenje revizorskog mišljenja. U skladu s time ne donosim revizorsko mišljenje zbog ograničenja opsega u pogledu sljedećih elemenata:*

– *računa*

*i/ili [izbrisati prema potrebi]*

---

<sup>33</sup> Na primjer, subjekt revizije odbija dati pristup dokumentima.

<sup>34</sup> Procjena se može temeljiti na iznosima u računima za koje nije bilo moguće izvršiti nužnu reviziju.

– *zakonitosti i pravilnosti izdataka za koje je od Komisije zatražena nadoknada*

*i/ili [izbrisati prema potrebi]*

– *funkcioniranja sustava upravljanja i kontrole.*

Uskraćivanje mišljenja u slučaju kada nema izdataka prijavljuje se Komisiji tijekom obračunske godine:

Ako Komisiji nisu prijavljeni izdaci za obračunsku godinu i tijelo za ovjeravanje nije u računima prijavilo nikakve programske doprinose financijskom instrumentu u skladu s člankom 41. stavkom 1. Uredbe o zajedničkim odredbama ili predumove državne potpore u skladu s člankom 131. stavkom 4. Uredbe o zajedničkim odredbama, primjerenim se smatra **uskraćivanje mišljenja** (kojim su obuhvaćena sva tri elementa mišljenja).

To se primjenjuje iako je tijelo za reviziju možda već izvršilo neke revizije sustava. Rezultate tih revizija treba navesti u odjeljku 4. godišnjeg izvješća o kontroli. Međutim, budući da u računima nisu ovjereni nikakvi iznosi, smatra se primjerenim uskratiti mišljenje (zbog računa i zakonitosti/pravilnosti).

Ovaj pristup ne primjenjuje se na slučajeve ograničenih izdataka prijavljenih Komisiji u pogledu obračunske godine. U takvim bi slučajevima revizorsko mišljenje trebalo izdati revizorsko tijelo na temelju provedene revizije.

### **3. Programi financirani iz više fondova, zajednički sustavi i različita revizorska mišljenja prema programima**

U slučaju programa financiranog iz više fondova, revizorsko mišljenje primjenjuje se na sve fondove obuhvaćene programom.

U slučaju nekoliko programa koji su obuhvaćeni zajedničkim sustavom upravljanja i kontrole, Uredbom o zajedničkim odredbama dopušteno je tijelu za reviziju da prijavi jednu ukupnu stopu pogreške na temelju jednog uzorka kojim su obuhvaćeni ti grupirani programi i jedno godišnje izvješće o kontroli za grupirane programe. Međutim, u skladu s člankom 127. stavkom 5. Uredbe o zajedničkim odredbama, za svaki program treba izdati zasebno revizorsko mišljenje<sup>35</sup>. Za svaki program može se donijeti zasebno revizorsko mišljenje, unatoč grupiranju programa. Stoga ako revizije sustava ili analize pogrešaka utvrđenih u nasumičnom uzorku za zajednički sustav upravljanja i kontrole pokažu posebne nedostatke za najmanje jedan program uključen u taj zajednički sustav, tijelo za reviziju može razmotriti

---

<sup>35</sup> U članku 127. stavku 5. Uredbe (EU) br. 1303/2013 navedeno je da „Tijelo za reviziju sastavlja: (a) revizorsko mišljenje (...) (b) izvješće o kontroli (...) Ako se zajednički sustav upravljanja i kontrole odnosi na više operativnih programa, propisani podaci iz prvog podstavka točke (b) mogu se objediniti u isto izvješće.”

donošenje posebnog revizorskog mišljenja za taj program<sup>36</sup>. U tu svrhu u sustavu SFC2014 tijelo za reviziju može umetnuti zasebno revizorsko mišljenje za svaki program u okviru zajedničkog sustava upravljanja i kontrole. Od tijela za reviziju očekuje se da u godišnjem izvješću o kontroli objasni revizijske dokaze i nalaze na temelju kojih su donesena različita revizorska mišljenja u okviru zajedničkog sustava upravljanja i kontrole.

#### **4. Neodgovarajuće revizorsko mišljenje**

Komisija sljedeće slučajeve, među ostalima, smatra neodgovarajućim revizorskim mišljenjima:

- pozitivno mišljenje iako Komisiji nisu prijavljeni izdaci za referentnu obračunsku godinu (vidjeti i prethodno opisano uskraćivanje mišljenja)
- pozitivno mišljenje iako nisu provedene revizije operacija u odnosu na izdatke referentne obračunske godine
- pozitivno mišljenje iako tijelo za reviziju nije revidiralo znatan dio operacija u uzorku (značajni učinak na ukupnu stopu pogreške)
- pozitivno mišljenje iako je ukupna stopa pogreške bila iznad razine značajnosti, i/ili su u revizijama sustava uočeni znatni nedostaci, a nacionalna nadležna tijela nisu poduzela odgovarajuće korektivne mjere prije objave revizorskog mišljenja (vidjeti odjeljak II.5. ovih smjernica).
- ograničenje opsega kada tijelo za reviziju smatra da uzorak revizija operacija nije reprezentativan i nije proširilo svoj uzorak / izvuklo komplementarni uzorak,
- uskraćivanje mišljenja zbog toga što nisu dovršeni kontradiktorni postupci za revizije operacija / ostale revizije.

#### **IV. POSTUPANJE S POGREŠKAMA KOJE SU OTKRILA REVIZIJSKA TIJELA U CILJU USPOSTAVE POUZDANIH PREOSTALIH UKUPNIH STOPA POGREŠAKA I IZVJEŠĆIVANJA O NJIMA**

U ovom odjeljku nadležnim tijelima država članica, odnosno tijelima za reviziju, nastoje se dati smjernice o postupanju s pogreškama otkrivenima u kontekstu revizija koje su provela tijela za reviziju, posebno revizija operacija i o njihovoj evaluaciji. U ovom odjeljku navode

---

<sup>36</sup> Ako tijelo za reviziju ima dovoljno revizijskih dokaza da donese različita revizorska mišljenja za programe u jednom uzorku za zajednički sustav upravljanja i kontrole, vidjeti i odjeljak 5.3. u pogledu uzroka.

se i objašnjenja o izračunu ukupne stope pogreške, preostale ukupne stope pogreške, povezanih korektivnih mjera i njihova učinka na revizorsko mišljenje tijela za reviziju u skladu s člankom 127. stavkom 5. točkom (a) Uredbe o zajedničkim odredbama.

Nadalje, u ovom odjeljku navode se i komplementarne informacije uz sljedeće smjernice Komisije:

- *Smjernice o metodama uzorkovanja za tijela za reviziju* (EGESIF\_16-0014-01 od 20. siječnja 2017. i njihove kasnije izmjene), dalje u tekstu „Smjernice o uzorkovanju”,
- *Smjernice o revizijama računa* (EGESIF 15\_0016), kako su ažurirane,
- *Smjernice o povučenim iznosima, vraćenim iznosima, iznosima za povrat i nepovratnim iznosima* (EGESIF 15\_0017), kako su ažurirane.

## **1. Evaluacija pogrešaka**

### **1.1. Pregled vrsta pogrešaka**

U skladu sa zahtjevima međunarodnih revizijskih standarda, odnosno standardom ISA 530, godišnje izvješće o kontroli trebalo bi sadržavati evaluaciju pogrešaka utvrđenih u revizijama operacija koje provodi tijelo za reviziju, uz popravne i korektivne mjere (vidjeti odjeljak IV.3. u nastavku). Pogreške utvrđene u tim revizijama mogu biti nasumične, sustavne, poznate ili, u iznimnim okolnostima, anomalije. Ti pojmovi objašnjeni su u odjeljcima u nastavku.

Nakon evaluacije pogrešaka, tijelo za reviziju trebalo bi izračunati ukupnu stopu pogreške i preostalu ukupnu stopu pogreške (uzimajući u obzir provedene korekcije), kako je objašnjeno u odjeljcima IV.2. i IV.4. u nastavku. Tijelo za reviziju trebalo bi nastojati planirati svoje aktivnosti u cilju pravilnog provođenja evaluacije te kako bi države članice mogle korektivne mjere poduzeti na vrijeme prije podnošenja jamstvenog paketa i uključiti ih u račune programa. Stručnu prosudbu koju tijelo za reviziju upotrebljava za evaluaciju pogrešaka trebalo bi objasniti u godišnjem izvješću o kontroli.

### **1.2. Nasumične pogreške**

Pogreške koje tijelo za reviziju ne smatra sustavnima ili anomalijama svrstavaju se kao nasumične pogreške. S obzirom na to da je uzorak reprezentativan, to načelo podrazumijeva vjerojatnost da se nasumične pogreške pronađene u uzroku nad kojim je izvršena revizija nalaze i u populaciji nad kojom nije izvršena revizija. Stoga je te pogreške potrebno uključiti u predviđanje pogrešaka – vidjeti odjeljak IV.2. u nastavku.

Izračun predviđanja nasumičnih pogrešaka razlikuje se prema odabranoj metodi uzorkovanja kako je opisano u Smjernicama o uzorkovanju za tijela za reviziju.



### 1.3. Sustavne pogreške

Sustavne pogreške jesu pogreške utvrđene u revidiranom uzorku koje utječu na populaciju nad kojom nije izvršena revizija te koje se događaju u jasno definiranim i sličnim okolnostima. One su uglavnom povezane s nedjelotvornim postupcima kontrole u okviru (dijela) sustava upravljanja i kontrole. Doista, utvrđivanje moguće sustavne pogreške podrazumijeva dodatne aktivnosti kako bi se utvrdio njezin ukupni opseg te kako bi se ta pogreška kvantificirala. To znači da bi trebalo utvrditi sve situacije u populaciji koje bi mogle sadržavati istu vrstu pogreške kao što je ona otkrivena u uzorku kako bi se mogao ograničiti ukupni učinak sustavne pogreške na populaciju<sup>37</sup>. U skladu s člankom 143. stavkom 1. Uredbe (EU) br. 1303/2013: „*U slučaju sustavnih nepravilnosti država članica proširuje svoje istražne radnje kako bi obuhvatila sve operacije koje bi mogle biti obuhvaćene nepravilnostima.*”

U Smjernicama o metodama uzorkovanja za tijela za reviziju predviđena su objašnjenja o projekcijama u slučaju utvrđenih nasumičnih i sustavnih pogrešaka.

Postoje dva moguća scenarija za izračun ukupne stope pogreške u pogledu sustavnih pogrešaka:

- a) Država članica ograničila je sustavnu pogrešku u svim operacijama na koje je ona mogla utjecati i na temelju toga mogla je utvrditi točan učinak na populaciju. Sustavna pogreška utvrđena u uzorku nije ekstrapolirana već je dodana kao apsolutni iznos iznosu pogreške za izračun ukupne stope pogreške.
- b) U fazi podnošenja izvješća Komisiji država članica mogla je samo djelomično ograničiti opseg sustavne pogreške u cijeloj populaciji (jer nema dostupnih informacija o točnom učinku sustavne pogreške). Sustavna pogreška utvrđena u uzorku smatra se nasumičnom (i stoga pridonosi ekstrapolaciji) za potrebe izračuna ukupne stope pogreške.

Kad je riječ o izdacima prijavljenima u referentnoj obračunskoj godini, pri izračunu preostale ukupne stope pogreške (vidjeti odjeljak IV.4. u nastavku) treba uzeti u obzir sve provedene financijske korekcije koje odgovaraju (potpuno ili djelomično) ispravljenim sustavnim pogreškama i svim povezanim iznosima uklonjenima iz računa zbog procjene koja je u tijeku (tj. izdacima na koje je mogla utjecati sustavna pogreška i koji su uklonjeni radi daljnje provjere u cilju ograničenja sustavne pogreške)<sup>38</sup>.

---

<sup>37</sup> Na primjer, određena se pogreška mogla utvrditi u operaciji sufinanciranoj po prioritetnoj osi koja se odnosi na financijski inženjering. Može se dogoditi da do te pogreške dođe u drugim operacijama u istoj prioritetnoj osi. Tijelo za reviziju mora u suradnji s upravljačkim tijelom utvrditi je li to slučaj.

<sup>38</sup> U iznimnim slučajevima sustavnih pogrešaka koje nisu potpuno ograničene, takve pogreške mogu se isključiti iz izračuna preostale ukupne stope pogreške (ispod vrijednosti D) pod uvjetom da 1) sustavna pogreška nastala je

#### 1.4. Anomalije

Pogreška koja očito nije reprezentativna za populaciju naziva se anomalija. Statistički uzorak reprezentativan je za populaciju te bi se stoga anomalije trebale prijaviti samo u iznimno rijetkim i opravdanim okolnostima. Često pozivanje na anomaliju bez valjanog opravdanja može dovesti u pitanje pouzdanost izračuna ukupne stope pogreške i revizorskog mišljenja tijela za reviziju.

Tijelo za reviziju u godišnjem izvješću o kontroli mora iznijeti visoku razinu sigurnosti da takva anomalija nije reprezentativna za populaciju i objasniti dodatne revizijske postupke koje je provelo kako bi donijelo zaključak o postojanju anomalije, kako je propisano u standardu ISA n°530 u kojem je dalje navedeno:

*„A.19. Kada je utvrđeno da je pogrešan prikaz anomalija, ona može biti isključena iz projekcije pogrešnih prikaza za cijelu populaciju. Ipak, učinak takvog pogrešnog prikaza, ako nije ispravljen, treba razmatrati zajedno s projekcijom pogrešnih prikaza koji nisu anomalije.*

*A.22. U slučaju ispitivanja pojedinosti, projicirani pogrešni prikazi zajedno sa anomalijama su, ako postoje, revizorova najbolja procjena pogrešnih prikaza u populaciji. Kada projicirani pogrešni prikazi uvećani za pogrešne prikaze temeljem anomalije, ako postoje, premaše mjeru pogrešnog prikaza koja se može tolerirati, uzorak ne pruža razumnu osnovu za zaključke o populaciji koja se testira. (...)”*

To znači da iznos anomalije, ako nije ispravljen, treba dodati izračunu ukupne stope pogreške, kako je navedeno u odjeljku IV.2. u nastavku.

Ako je anomalija ispravljena prije podnošenja predmetnoga godišnjeg izvješća o kontroli Komisiji (u zahtjevu za plaćanje ili u (nacrtu) računa), onda se ne uzima u obzir za ukupnu stopu pogreške i odgovarajuću korekciju ne bi trebalo uzeti u obzir za izračun preostale ukupne stope pogreške. S obzirom na iznimnu prirodu anomalija, taj se pristup primjenjuje samo na njih, kako je predviđeno citiranim revizijskim standardom.

Poseban slučaj je moguć kada tijelo za reviziju utvrdi različite nepravilnosti u istoj operaciji od kojih se jedna smatra anomalijom. U tom bi se slučaju nasumična djelomična pogreška trebala odraziti na populaciju. Anomalija u toj istoj operaciji dodaje se ukupnoj stopi pogreške, osim ako je ispravljena prije podnošenja godišnjeg izvješća o kontroli. Budući da nasumična pogreška predstavlja druge moguće pogreške u populaciji, treba je ekstrapolirati na preostale izdatke populacije radi ispravne procjene ukupne stope pogreške.

---

samo u ograničenom dijelu izdataka i 2) svi izdaci na koje je ona mogla utjecati uklonjeni su iz računa radi procjene kako bi se sustavna pogreška mogla potpuno ograničiti.

### 1.5. Poznate pogreške

Posebna vrsta pogreške koju se ne smije miješati sa sustavnim pogreškama javlja se kada revizor na temelju pogreške otkrivene u jednoj operaciji / zahtjevu za plaćanje u uzorku otkrije još najmanje jednu pogrešku izvan tog uzorka u istoj operaciji. Takva se pogreška može smatrati „poznatom pogreškom”<sup>39</sup>. Za postupanje s poznatim pogreškama preporučuje se sljedeći pristup:

Nasumičnu pogrešku u uzorku (tj. pogrešku koja je dovela do otkrivanja poznate pogreške izvan uzorka) treba ekstrapolirati kao bilo koju drugu nasumičnu pogrešku. Iznos poznate pogreške izvan uzorka ne dodaje se ukupnoj stopi pogreške. Ta preporuka proizlazi iz činjenice da se ograničenje poznate pogreške, protivno ograničenju sustavnih pogrešaka, obično obavlja na razini operacije na kojoj je pogreška otkrivena. Tim se postupkom ne potvrđuje ostaju li u populaciji druge operacije u kojima postoji ta vrsta pogrešaka. Poznatu pogrešku svejedno isto treba ispraviti.

Trebalo bi ispraviti i poznate pogreške koje se odnose na prethodne obračunske godine. Međutim, one nisu uključene u izračun ukupne stope pogreške i preostale ukupne stope pogreške obračunske godine o kojoj se izvješćuje.

## 2. Ukupna stopa pogreške (TER)

### 2.1. Izračun ukupne stope pogreške

U načelu se za izračun ukupne stope pogreške u obzir uzimaju sve pogreške utvrđene u kontekstu nasumičnog uzorka koji se upotrebljava za revizije operacija<sup>40</sup>. Izračun ukupne stope pogreške stoga bi se trebao temeljiti na analizi koju je tijelo za reviziju izvršilo u pogledu različite vrste pogrešaka<sup>41</sup> otkrivenih u kontekstu revizija operacija provedenih u skladu s člankom 127. stavkom 1. Uredbe o zajedničkim odredbama.

**Ukupna pogreška stoga odgovara zbroju relevantnih sastavnica pogreške, odnosno projiciranih nasumičnih pogrešaka, nasumičnih pogrešaka utvrđenih u iscrpnim slojevima (ako ih ima), dobro ograničenih sustavnih pogrešaka i neispravljenih anomalija.**

---

<sup>39</sup> Na primjer, ako se utvrdi da je ugovor nezakonit u pogledu pravila javne nabave, vrlo je vjerojatno da je dio povezanih nepravilnih izdataka već prijavljen za tu operaciju u zahtjevu za plaćanje ili računu uključenom u uzorak nad kojim je izvršena revizija. Preostali izdaci za tu operaciju mogli su se prijaviti u zahtjevima za plaćanje ili računima koji nisu uključeni u taj uzorak, unutar populacije nad kojom je izvršena revizija ili populacije iz prethodne godine.

<sup>40</sup> Prikazivanje većih izdataka koje nije povezano s nepravilnostima (kao što su pogreške pri prepisivanju ili upisivanju informacija) ne smatra se pogreškom za izračun ukupne stope pogreške.

<sup>41</sup> Kako je opisano u prethodnom odjeljku IV.1.

**Tako dobiven iznos ukupne pogreške potom se dijeli s iznosom izdataka u populaciji za uzorkovanje referentne obračunske godine kako bi se dobila ukupna stopa pogreške – vidjeti dijagram u Prilogu 3.**

Ukupna stopa pogreške najbolja je procjena pogreške u populaciji<sup>42</sup> za tu obračunsku godinu. Ukupna stopa pogreške, koja je prikazana u godišnjem izvješću o kontroli, trebala bi biti stopa pogreške prije nego što je država članica primijenila korektivne mjere kao rezultat revizija tijela za reviziju<sup>43</sup>.

## **2.2. Posebni slučajevi**

### ***2.2.1. Pogreške koje su upravljačko tijelo, posredničko tijelo ili tijelo za ovjeravanje već uočila u izdacima koji su predmet revizija operacija***

#### *2.2.1.1. Nepravilnosti koje je već uočilo i na koje je reagiralo posredničko tijelo / upravljačko tijelo / tijelo za ovjeravanje, ali koje nisu ispravljene prije nego što je tijelo za reviziju sastavilo uzorak.*

Kako je prethodno navedeno, u načelu se sve utvrđene nepravilnosti trebaju uzeti u obzir za izračun ukupne stope pogreške te uključiti u godišnje izvješće o kontroli. To uključuje nepravilnosti koje je uočilo tijelo za reviziju (tijekom svojih revizija operacija) koje su već otkrivene (posebno ako ih je otkrilo upravljačko tijelo, posredničko tijelo ili tijelo za reviziju), prije nego što je tijelo za reviziju sastavilo uzorak, ali država članica ih nije ispravila.

Takve nepravilnosti mogu se isključiti iz projekcije i izračuna ukupne stope pogreške ako postoji dokumentacija o sljedećem:

- da su nacionalna nadležna tijela otkrila nepravilnost i već poduzimala nužne mjere (npr. pokretanje postupka povrata sredstava) prije sastavljanja uzorka tijela za reviziju i
- nepravilni iznos ispravljen je u zahtjevu za plaćanje tijekom obračunske godine ili u (nacrtu) računa koja se podnosi Komisiji.

U svakom slučaju, način postupanja s predmetnom nepravilnošću treba posebno i jasno navesti i objasniti u godišnjem izvješću o kontroli, točnije u odjeljku 5. o revizijama operacija.

---

<sup>42</sup> U iznimnim slučajevima kada je zbroj pojedinačnih pogrešaka u uzorku i poznatih pogrešaka utvrđenih tijekom revizija tijela za reviziju (i povezanih s izdacima u obračunskoj godini) veći od projekcije primjera pogrešaka, tijelo za reviziju trebalo bi smatrati da je zbroj tih pogrešaka bolja procjena pogreške u populaciji nego predviđena pogreška. U takvim slučajevima obje pogreške treba navesti u godišnjem izvješću o kontroli.

<sup>43</sup> Osim nekih slučajeva pogrešaka koje je otkrilo upravljačko tijelo ili drugo tijelo prije nego što je tijelo za reviziju odabralo uzorak, kako je objašnjeno u odjeljku IV.2.2. u nastavku.

*2.2.1.2. Nepravilnosti koje su uočene, ali nisu dostatno ispravljene prije nego što je tijelo za reviziju sastavilo uzorak*

Tijelo za reviziju može tijekom svojih revizija utvrditi da je nepravilnost uočena tijekom prethodne kontrole (posebno da ju je uočilo upravljačko tijelo, posredničko tijelo ili tijelo za ovjeravanje) ili revizije, ali da je primijenjena stopa korekcije bila niža od stope korekcije za koju tijelo za reviziju smatra da je trebala biti primijenjena. U toj situaciji za izračun ukupne stope pogreške treba uzeti u obzir razliku između iznosa dobivenog na temelju korekcije po stopi koju je utvrdilo tijelo za reviziju i iznosa koji je zapravo ispravljen (na razini zahtjeva za plaćanje Komisiji prije nego što je tijelo za reviziju sastavilo uzorak).

*2.2.1.3. Nepravilnosti koje se odnose na izdatke ispravljene nakon što je tijelo za reviziju sastavilo uzorak*

Pri obavljanju svojih revizija operacija tijelo za reviziju može utvrditi nepravilne izdatke koje je država članica ispravila (povukla ili izvršila povrat) nakon odabira uzorka operacija. Kada je riječ o praktičnim rješenjima koje je tijelo za reviziju donijelo za revizije na licu mjesta, predviđena su dva različita slučaja:

- (1) U slučaju da se ispravljeni nepravilni izdaci odnose na sve izdatke predmetne operacije uključene u uzorak koji je odabralo tijelo za reviziju, to tijelo ne mora za takvu operaciju provesti reviziju na licu mjesta. Uzorak se ne bi trebao izmijeniti, odnosno predmetna se operacija ne bi trebala zamijeniti drugom operacijom.
- (2) Ako se ispravljeni nepravilni izdatak odnosi samo na dio izdataka određene operacije (stoga je djelomično „poništena ovjera”) uključениh u uzorak koji je odabralo tijelo za reviziju, tijelo za reviziju trebalo bi revidirati operaciju kako bi potvrdilo da u dijelu koji je ostao u zahtjevu za plaćanje Komisiji nema pogrešaka.

U oba slučaja u ukupnoj stopi pogreške trebalo bi uzeti u obzir nepravilne izdatke, osim u slučajevima navedenima u odjeljku IV.2.2.1.1.

**2.2.2. Nepravilni iznosi ispod 250 EUR**

Nepravilne iznose ispod 250 EUR<sup>44</sup> ne treba vratiti u proračun Unije (stoga se ne moraju oduzimati od ovjerenih iznosa). Međutim, oni se moraju uključiti u izračun ukupne stope pogreške kojom se procjenjuje pogreška u cijeloj populaciji i funkcioniranje sustava upravljanja i kontrole.

---

<sup>44</sup> Dodatne pojedinosti o izračunu praga od 250 EUR navedene su u odjeljku 10. Komisijinih *Smjernica o povučenim iznosima, vraćenim iznosima, iznosima za povrat i nepovrativim iznosima* (EGESIF 15\_0017), kako su ažurirane.

### **2.2.3. „Zaštitni sloj” izdataka na razini projekta**

Za potrebe revizija operacija u skladu s člankom 127. stavkom 1. Uredbe o zajedničkim odredbama, kako je dodatno navedeno u članku 28. stavku 3. Uredbe (EU) 480/2014, populaciju za te revizije čine samo izdaci prijavljeni u zahtjevima za plaćanje podnesenima Komisiji. Stoga se od tijela za reviziju očekuje da procijene pogrešku samo u pogledu takvih izdataka.

Stoga se netiranje sa zaštitnim slojem izdataka na razini projekta opisano u smjernicama za razdoblje 2007. – 2013.<sup>45</sup> više ne primjenjuje. Tijelima za reviziju koja su primijenila praksu iz odjeljka 5.5. smjernica za razdoblje 2007. – 2013. savjetuje se da sukladno tomu prilagode svoju praksu, barem u jamstvenom paketu koji će se podnijeti u veljači 2020. u pogledu revizija operacija za obračunsku godinu 2018./2019. Tijelo za reviziju trebalo bi se savjetovati s Komisijom o postupanju s određenim slučajevima u tom pogledu.

### **2.2.4. Netiranje pogrešaka u pogledu uvećanog prikazivanja u odnosu na pogreške umanjenog prikazivanja**

Budući da se pojam pogreške odnosi na neprimjerena uvećana prikazivanja u prijavljenim izdacima, pogreške u pogledu umanjenog prikazivanja ne bi trebalo oduzeti od uvećanih prikazivanja u izračunu ukupne stope pogreške.

### **2.2.5. Kako bi se prijevara i sumnja na prijevaru trebale uključiti u stopu pogreške?**

#### **2.2.5.1. Prijevara**

Izdaci u revidiranom uzorku za koje je utvrđena prijevara u odluci / službenom aktu nadležnog nacionalnog pravosudnog tijela ili u službenom dokumentu / izvješću u kojem su sadržani zaključci na temelju istrage nadležnog tijela EU-a ili nacionalnog tijela<sup>46</sup> smatraju se pogreškom koju treba uključiti u ukupnu stopu pogreške.

#### **2.2.5.2. Sumnja na prijevaru**

Kada tijelo za reviziju ima dokaze o sumnji na prijevaru u pogledu uzorka izdataka, predmetni izdaci mogu se smatrati pogreškom (nasumičnom, sustavnom ili anomalijom) i uključiti u ukupnu stopu pogreške, na temelju dostupnih dokaza i stručne prosudbe tijela za reviziju.

Tijelo za reviziju trebalo bi u svakom slučaju izvršiti reviziju predmetnih izdataka kako bi donijelo zaključak postoje li u njima nepravilnosti, ne dovodeći u pitanje ishod istraga

---

<sup>45</sup> Vidjeti Komisijine Smjernice o postupanju s pogreškama objavljenim u godišnjim izvješćima o kontroli (COCOF\_11-0041-01-EN), odjeljak 5.5.

<sup>46</sup> Prijevaru mogu utvrditi specijalizirana nacionalna upravna tijela i kaznena istražna tijela specijalizirana za borbu protiv korupcije / prijevare ili tijela EU-a (npr. Europski ured za borbu protiv prijevara (OLAF) ili Koordinacijska služba za borbu protiv prijevara (AFCOS) uspostavljena u svakoj državi članici.

prijevarena. Pogreške povezane s otkrivenim nepravilnostima uključene su u ukupnu stopu pogreške (osim ako su pokrivena pogreškom zbog sumnje na prijevarena).

Ako postoje izdaci koji su uključeni u nasumični uzorak, ali ih tijelo za reviziju ne može revidirati jer ne postoji revizijski trag budući da su mjerodavna nadležna tijela zadržala popratnu dokumentaciju zbog sumnje na prijevarena, tijelo za reviziju može nasumičnim odabirom među preostalim populacijom zamijeniti uzorkovanu operaciju / zahtjev za plaćanje drugima, primjenom iste metode uzrokovanja, ako se to može učiniti na vrijeme prije podnošenja godišnjeg izvješća o kontroli.

Ako tijelo za reviziju nije zamijenilo uzorkovanu operaciju / zahtjev za plaćanje i ako na temelju dostupnih informacija nije moguće odrediti težinu nepravilnosti, tijelo za reviziju trebalo bi u godišnjem izvješću o kontroli navesti slučajeve koji su utvrđeni tom iznimnom situacijom i njezin mogući učinak na izračun ukupne stope pogreške<sup>47</sup> i na mišljenje tijela za reviziju.

#### ***2.2.6. Treba li u stopu pogreške uključiti stečajne ili nesolventnosti?***

Ako je tijelo za reviziju u svoj uzorak uključilo operaciju koja podliježe stečajnom postupku ili postupku u slučaju nesolventnosti uslijed čega se ne mogu ostvariti ciljevi operacije ili ispuniti drugi uvjeti za odobrenje bespovratnih sredstava (na primjer, državna potpora povezana sa stvaranjem radnih mjesta u poduzeću korisnika), ali ne postoje posebni pokazatelji nemara upravljačkog tijela pri odabiru operacija za sufinanciranje, treba li izdatke prijavljene za tu operaciju uključiti u ukupnu stopu pogreške?

Za odgovor na to pitanje važno je uzeti u obzir odredbu članka 71. stavka 4. Uredbe o zajedničkim odredbama: „*Stavci 1., 2. i 3. ne primjenjuju se na doprinose financijskim instrumentima ili iz financijskih instrumenata bilo kojoj operaciji u okviru koje proizvodna aktivnost prestaje ili se premješta zbog stečaja koji nije prijevarena.*”

Uzimajući u obzir tu odredbu, Komisija smatra da, ako proizvodne aktivnosti prestanu zbog neprijevarnog stečaja, država članica nije dužna istražiti predmetnu nepravilnost i izvršiti primjeren financijske korekcije. Država članica i Komisija stoga neće morati poduzeti mjere za povrat nepropisno plaćenih iznosa.

Iz toga slijedi da kada se primjenjuje članak 71. stavak 4. Uredbe o zajedničkim odredbama nema pogreške koju treba uključiti u ukupnu stopu pogreške u pogledu slučaja stečaja.

Naravno, postojanje nesolventnosti / stečaja ne znači da tijelo za reviziju ne mora tražiti jamstvo da su izdaci za predmetnu operaciju zakoniti i pravilni u odnosu na preostale primjenjive odredbe.

---

<sup>47</sup> Učinak se može izraziti povećanjem ukupne stope pogreške ako bi se za i obuhvaćeni izdatak uzela u obzir 100 % pogreška i uključila u izračun ukupne stope pogreške.

Postupak u slučaju nesolventnosti ili stečajni postupak predstavljao bi pogrešku koju bi trebalo uzeti u obzir u ukupnoj stopi pogreške u samo u dvije situacije:

1) Kada se odnosi na prijevaru koju je utvrdilo nadležno nacionalno pravosudno tijelo ili nadležno tijelo EU-a ili nacionalno tijelo, u kojem slučaju bi korekcija trebala biti ukupnost izdataka na koje se odnosi.

2) Kada se odnosi na nepostojanje primjerenog postupka odabira upravljačkog tijela (tj. povredu članka 125. stavka 3. Uredbe o zajedničkim odredbama), u kojem slučaju se pogreška može odrediti na 5 %, 10 %, 25 % ili 100 % prijavljenih izdataka za predmetnu operaciju, na temelju stručne prosudbe tijela za reviziju uzimajući u obzir odredbe članka 31. Uredbe (EU) br. 480/2014<sup>48</sup>.

Ako se primjenjuje jedan od dvaju prethodno navedenih slučajeva, tijelo za reviziju trebalo bi uzeti u obzir i vremensko razdoblje u kojem se dogodio stečaj u sljedećem smislu<sup>49</sup>:

1) Ako je nesolventnost nastala prije nego što je tijelo za reviziju sastavilo uzorak te je upravljačko tijelo bez odgode odgovorilo opozivom sporazuma o dodjeli bespovratnih sredstava i početkom postupka za povrat<sup>50</sup>, ta je situacija slična onoj iz prethodno navedenog odjeljka IV.2.2.1.1. U tom se slučaju nepravilnost može isključiti pri projekciji nasumičnih pogrešaka na populaciju.

2) Ako je nesolventnost nastala nakon što je tijelo za reviziju sastavilo uzorak (stoga je i upravljačko tijelo poduzelo nužne mjere nakon što je uzorak sastavljen), nepravilnosti treba smatrati nasumičnom pogreškom koju je potrebno uključiti u projekciju nasumičnih pogrešaka (osim ako se anomalija može opravdati).

### **2.2.7. Koji bi pristup trebalo upotrijebiti tijelo za reviziju ako je popratna dokumentacija za operacije iz uzorka izgubljena ili oštećena zbog više sile (na primjer, prirodnih katastrofa)?**

Ako je popratna dokumentacija koju čuvaju korisnici izgubljena ili oštećena zbog „više sile” (gubitak dostatnog revizijskog traga, primjerice zbog prirodnih katastrofa), tijelo za reviziju trebalo bi zatražiti od predmetnih nacionalnih tijela da ponovno uspostave revizijski trag s pomoću dokumentacije u elektroničkom obliku ili drugih izvora (npr. ugovaratelji, dobavljači,

<sup>48</sup> Brojčano izražavanje kao 100 % bilo bi opravdano ako upravljačko tijelo nije provjerilo je li financijsko stanje korisnika zadovoljavajuće (odnosno ne bi dovelo do stečaja) te je to bio uvjet koji se trebao provjeriti prije odabira operacije.

<sup>49</sup> Kako proizlazi iz prethodno navedenog odjeljka IV.2.2.1.

<sup>50</sup> Djelovanje upravljačkog tijela može ovisiti i o nacionalnim pravilima i radnjama povezanim s postupkom u slučaju nesolventnosti i stečajnim postupkom. Tijelo za reviziju trebalo bi se služiti svojom stručnom prosudbom pri analizi rasporeda reakcije upravljačkog tijela na konkretnu situaciju stečaja ili nesolventnosti.



banke). Međutim, ta ponovna uspostava revizijskog traga mora se obaviti u razumnim granicama (u pogledu vremena i administrativnih nastojanja), s obzirom na to da takva ponovna uspostava može uzrokovati neprimjerene ili neopravdane poteškoće za tijelo nad kojim se vrši revizija na temelju činjenica i okolnosti. Taj se zaključak donosi na temelju stručne prosudbe.

Moguće je i da, čak i ako je revizijski trag nepotpun, dokumentacija koja nedostaje nije od ključne važnosti za utvrđivanje prihvatljivosti izdataka i tijelo za reviziju može donijeti zaključak o operaciji. U tom slučaju tijelo za reviziju trebalo bi te informacije navesti u godišnjem izvješću o kontroli.

Za operacije za koje se revizijski trag zaista ne može ponovno uspostaviti (u najmanju ruku djelomično) zbog „više sile” (na primjer, uzrokovane prirodnim katastrofama) ili su troškovi te ponovne uspostave veći od koristi revizijskog traga, upravljačko tijelo trebalo bi ishoditi potvrdu (na primjer, pismo korisnika ili posredničkog tijela) da je riječ o tome i da su svi pokušaji povrata dokumentacije bili neuspješni. Ta bi informacija trebala biti prihvatljiva nacionalnim revizijskim tijelima. Na temelju te potvrde upravljačko tijelo moglo bi zaključiti da u slučaju predmetnih operacija nije moguće poštovati članak 140. Uredbe o zajedničkim odredbama (Raspoloživost dokumentacije) zbog događaja uzrokovanog višom silom.

Upravljačko tijelo trebalo bi imati popis svih operacija pod utjecajem više sile, koje bi onda trebale biti isključene iz populacije iz koje je izvučen uzorak tijela za reviziju ako je prije toga došlo do događaja uzrokovanog višom silom. Ako je tijelo za reviziju već odabralo takve operacije za reviziju na licu mjesta te nisu mogući drugi postupci provjere prihvatljivosti izdataka, predviđena je zamjena drugim operacijama.

Tijelo za reviziju može za izračun predviđene stope pogreške u takvim slučajevima analogijom upotrijebiti formule koje je Komisija predložila za mehanizam proporcionalne kontrole. Te formule, navedene u Smjernicama o metodama uzorkovanja za tijela za reviziju, osmišljene su radi izračuna stope pogreške za cijelu populaciju izdataka prijavljenih Komisiji, dok je dio te populacije isključen zbog rješenja iz članka 148. (ili je došlo do zamjene jedinica uzorkovanja)<sup>51</sup>.

### **3. Korektivne mjere**

#### **3.1. Načelo ispravljene pogreške za utvrđivanje preostale ukupne stope pogreške i revizorskog mišljenja**

Komisija daje prednost korekciji svake vrste pogreške. Doista analiza i korekcija svih vrsta pogrešaka više su u skladu s evaluacijom pogrešaka koju nalažu međunarodni revizijski

---

<sup>51</sup> Te formule mogle bi se upotrijebiti i za izračun stope pogreške, dok su isključenje ili zamjena jedinica uzorkovanja izvršeni iz drugog razloga.

standardi, odnosno ISA 530. Stoga bi tijelo za reviziju trebalo nastojati planirati svoj rad tako da države članice mogu tu mogućnost primijeniti na vrijeme prije podnošenja godišnjeg izvješća o kontroli.

Trebalo bi ispraviti sve uočene pogreške, uključujući nasumične, sustavne pogreške i poznate pogreške te anomalije.

Ako nakon uzimanja u obzir svih već provedenih relevantnih korekcija preostala ukupna stopa pogreške ostane iznad razine značajnosti od 2 %, to upućuje na to da u izdacima programa još postoji preostala značajna stopa pogreške. U takvim slučajevima očekuje se od nadležnih tijela država članica<sup>52</sup> da primijene dodatne financijske korekcije (ekstrapolacijom) kako bi osigurala da preostala ukupna stopa pogreške iznosi 2 % ili manje<sup>53</sup> i kako bi tijelima za reviziju omogućila da donesu pozitivno revizorsko mišljenje o zakonitosti i pravilnosti izdataka koje treba ovjeriti u računima programa. Nadalje, trebalo bi prikladno ublažiti sve utvrđene nedostatke u sustavu kako bi se osiguralo da se u budućim prijavama izdataka spriječi ponavljanje sličnih pogrešaka.

Ako država članica odluči da u računima neće primijeniti ekstrapoliranu korekciju, tijelo za reviziju mora to navesti u svojem revizorskom mišljenju (prikladnim bi se smatralo mišljenje s rezervom o zakonitosti i pravilnosti)<sup>54</sup>.

Za potrebe preostale ukupne stope pogreške i revizorskog mišljenja, pogreška se smatra ispravljenom u sljedećim slučajevima:

1) kad je nepravilni iznos povučen iz zahtjeva za međuplaćanje podnesenog Komisiji u okviru referentne obračunske godine (povezane korekcije prijavljuju se u dodatku 2. računima programa)

ili

2) kad je nepravilni iznos isključen iz (nacrt) računa programa prije dovršetka godišnjeg izvješća o kontroli (povezane korekcije prijavljuju se u dodatku 8. računima programa).

Iznosi isključeni iz računa u skladu s člankom 137. stavkom 2. Uredbe o zajedničkim odredbama (tj. iznosi čija je procjena u tijeku) ne smatraju se financijskim korekcijama za potrebe izračuna preostale ukupne stope pogreške (kako je objašnjeno u odjeljku IV.5. u

---

<sup>52</sup> Upravljačko tijelo ili tijelo za ovjeravanje u skladu sa sustavom upravljanja i kontrole.

<sup>53</sup> U Prilogu 4. nalaze se primjeri izračuna ekstrapolirane financijske korekcije kako bi se preostali rizik smanjio na razinu značajnosti (primjeri B i C.2.).

<sup>54</sup> Nakon donošenja mišljenja s rezervom Komisija će pažljivo ocijeniti takve slučajeve i, prema potrebi, poduzeti nužne korektivne mjere, uključujući pokretanje postupka financijske korekcije, s mogućnošću neto financijske korekcije pod uvjetom da su ispunjeni uvjeti iz članka 145. stavka 7. Uredbe o zajedničkim odredbama.

nastavku). Međutim, tijelo za reviziju može te iznose uzeti u obzir u svojem revizorskom mišljenju kada procjenjuje korektivne mjere koje je poduzelo upravljačko tijelo / tijelo za ovjeravanje kako bi ispravilo utvrđene pogreške<sup>55</sup>.

Dodatne smjernice o razmatranju korekcija za revizorsko mišljenje navedene su u odjeljcima II.9., III.1. i u ovom odjeljku, te u odjeljku 6. Smjernica o revizijama računa.

Tijelo za reviziju konačnom procjenom nacrtu računa provjerava djelotvornost korekcija upravljačkog tijela / tijela za ovjeravanje koji su prijavljeni u računima programa.

### **3.2. Ispravljanje sustavnih pogrešaka**

Ako je tijelo za reviziju utvrdilo sustavne pogreške te za potrebe godišnjeg izvješća o kontroli, ono bi trebalo izvijestiti o sljedećem:

- 1) da je utvrđen ukupni iznos izdataka prijavljenih Komisiji na koje utječu te sustane pogreške te da su odgovorna nadležna tijela primijenila nužnu financijsku korekciju. Upravljačko tijelo, pod nadzorom tijela za reviziju, može obaviti ograničenje sustavne pogreške u nerevidiranim izdacima. Taj nadzor u praksi podrazumijeva da tijelo za reviziju mora pregledati kvalitetu rada upravljačkog tijela te u godišnjem izvješću o kontroli pružiti izričitu potvrdu da je on proveden u skladu s odgovarajućim standardom te da su njegovi zaključci prikladni,
- 2) ako sustavna pogreška prije podnošenja jamstvenog paketa još nije potpuno ograničena, da je država članica ispravila barem već utvrđene povezane nepravilne izdatke. Preostali izdaci u nerevidiranom dijelu populacije na koje bi ta sustavna pogreška mogla utjecati mogu se potom isključiti iz računa u skladu s člankom 137. stavkom 2. Uredbe o zajedničkim odredbama, zbog potrebe za dodatnim provjerama,
- 3) da su odgovorna nacionalna tijela prikladno uklonila sve sustavne nedostatke kako bi ublažila rizik od značajnih pogrešaka u budućim zahtjevima za plaćanje.

### **3.3. Ispravljanje pogrešaka kad je primijenjeno poduzorkovanje**

U slučajevima kada je tijelo za reviziju tijekom svojih revizija operacija primijenilo poduzorkovanje te su u izdacima u poduzorku uočene nepravilnosti, nadležna tijela država članica trebala bi ispraviti barem pojedinačne nepravilnosti koje je tijelo za reviziju uočilo na temelju revidiranog poduzorka. Nadalje, nadležna tijela država članica (upravljačko tijelo / tijelo za ovjeravanje) mogu primijeniti dodatne korekcije kako bi smanjila rizik od

---

<sup>55</sup> Npr. slučajevi kada je tijelo za reviziju utvrdilo sustavni problem i upravljačko tijelo / tijelo za ovjeravanje odlučilo je izdatke na koje bi to moglo utjecati isključiti iz računa radi određivanja težine.

neprihvatljivih izdataka u računima (koji se izražava preostalom ukupnom stopom pogreške). U tom pogledu posebno su predviđene sljedeće mogućnosti:

- 1) Nadležna tijela država članica primjenjuju financijsku korekciju koja odgovara ekstrapoliranoj pogreški poduzorka do razine jedinice uzorkovanja.
- 2) Nadležna tijela država članica utvrđuju i ispravljaju točan iznos pogreške u jedinici uzorkovanja na temelju dodatnih provjera preostalih izdataka u jedinici uzorkovanja. Ako provjera nije dovršena do trenutka podnošenja računa, predmetni izdaci mogu se iz nje isključiti budući da je još u tijeku procjena njihove zakonitosti i pravilnosti (upućuje se na članak 137. stavak 2. Uredbe o zajedničkim odredbama) u cilju daljnjeg smanjenja rizika od neprihvatljivih izdataka u računima.

Nadalje, iznos korekcije primijenjen na razini jedinice uzorkovanja (operacija, projekt ili zahtjev za plaćanje) nakon revizije tijela za reviziju može se tako razlikovati od iznosa ekstrapolirane pogreške na razini jedinice uzorkovanja koji se upotrebljava za ekstrapolaciju na cijelu populaciju.

#### 4. Preostala ukupna stopa pogreške (RTER)

Tijelo za reviziju trebalo bi izračunati preostalu ukupnu stopu pogreške, odnosno preostalu pogrešku u populaciji nakon primjene relevantnih financijskih korekcija i navesti je u godišnjem izvješću o kontroli. Pogreške bi tada trebalo usporediti s pragom značajnosti kako bi se mogao donijeti zaključak o tome jesu li izdaci ovjereni u računima značajno netočno navedeni.

Preostala ukupna stopa pogreške odgovara ukupnoj stopi pogreške (primijenjenoj na populaciju bez iznosa koji su predmet procjene u tijeku i ostalih negativnih iznosa) umanjenoj za financijske korekcije primijenjene prije nego što je država članica podnijela račune u pogledu pogrešaka koje je uočilo tijelo za reviziju (ili druge korekcije koje je primijenila država članica ako se njima planiraju smanjiti rizici utvrđeni u revizijama tijela za reviziju). Primjer izračuna preostale ukupne stope pogreške prikazan je u tablici u nastavku.

*Tablica 2. Primjer modela izračuna preostale ukupne stope pogreške sa svim iznosima koji su predmet procjene u tijeku izvan uzorka i sa značajnom pogreškom i pojedinačnim korekcijama koje je dovode do razine značajnosti<sup>56</sup>*

A	Populacija obuhvaćena revizijom (tj. pozitivna uzorkovana populacija <sup>57</sup> )	1000
---	--	------

<sup>56</sup> U Prilogu 4. nalaze se dodatni primjeri izračuna preostalog rizika i učinka izravnih negativnih jedinica uzorkovanja na njegov izračun.

<sup>57</sup> Vidjeti Smjernice o uzorkovanju.

B	Revidirani izdaci	100
C	Pogreške pronađene u uzorku	2
D	Ukupna stopa pogreške (TER) nakon ekstrapolacije	2,20 %
E <sub>1</sub>	Iznosi u skladu s člankom 137. stavkom 2. (procjene u tijeku)	50
E <sub>2</sub>	Ostali negativni iznosi koji se oduzimaju od izdataka izvorno prijavljenih u referentnoj obračunskoj godini	0
F=A – E	Populacija koja nije predmet procjene u tijeku (1000 – 50) i bez drugih negativnih iznosa koji se oduzimaju od izdataka izvorno prijavljenih u referentnoj obračunskoj godini <sup>58</sup>	950
G=D*F	Iznos u pogledu kojeg postoji rizik (2,2 % * 950)	20,9
H	Financijske korekcije koje se odnose na pogreške koje je otkrilo tijelo za reviziju ili koje je primijenilo upravljačko tijelo / tijelo za ovjeravanje ako je svrha tih korekcija smanjiti rizike utvrđene u revizijama tijela za reviziju <sup>59</sup>	2
I=F – H	Iznos koji se može ovjeriti u računima (950 – 2)	948
J=G – H	Preostali iznos u pogledu kojeg postoji rizik (20,9 – 2)	18,9
K=J/I	Preostala ukupna stopa pogreške (RTER)	1,99 % ≤ 2,0 %

Primjer u tablici 2. temelji se na najjednostavnijem scenariju u kojem nisu otkrivene ni sustavne pogreške ni poznate pogreške izvan uzorka, koje je tijelo za reviziju ograničilo, u kontekstu revizija operacija (tj. ako ukupnu stopu pogreške čine samo projicirane nasumične pogreške i korekcija pojedinačnih pogrešaka dostatna je za smanjenje preostale ukupne stope pogreške ispod značajnosti)<sup>60</sup>.

Vrijednosti u prethodnoj tablici trebale bi se utvrditi kako slijedi:

**Vrijednost A:** pozitivna populacija za uzrokovanje iz koje tijelo za reviziju uzima svoj uzorak za revizije operacija.

<sup>58</sup> Za potrebe pojednostavnjenja, u ovom primjeru pretpostavlja se da nema takvih iznosa. Korekcije uključene u vrijednost H i one već oduzete od pozitivne populacije pri utvrđivanju populacije za reviziju iz vrijednosti A (vidjeti Smjernice o uzorkovanju, odjeljak 4.6.) ne bi trebale biti dio tih iznosa.

<sup>59</sup> Ekstrapolirane korekcije ili korekcije povezane sa sustavnim pogreškama.

<sup>60</sup> Za slučajeve ukupne stope pogreške, uključujući sustavnu pogrešku, relevantne informacije navedene su u odjeljku IV.3.2.

**Vrijednost B:** izdaci revidirani u uzorku (u slučaju poduzorkovanja, trebali bi se uzeti u obzir samo izdaci koji su stvarno revidirani).

**Vrijednost C:** sve pogreške koje je tijelo za reviziju uočilo u uzorku.

**Vrijednost D:** ukupna stopa pogreške (ukupna pogreška ekstrapolirana na čitavu populaciju za reviziju).

**Vrijednost E:** zbroj vrijednosti  $E_1$  i  $E_2$ .

**Vrijednost  $E_1$ :** iznosi isključeni iz računa jer je u tijeku procjena zakonitosti i pravilnosti osnovnih izdataka.

**Vrijednost  $E_2$ :** ostali negativni iznosi koji se oduzimaju od izdataka izvorno prijavljenih u referentnoj obračunskoj godini (osim ako su već isključeni iz populacije pozitivnih vrijednosti pri utvrđivanju populacije za reviziju A). Takvi negativni iznosi mogu uključivati sljedeće:

- financijske korekcije povezane s nepravilnostima koje nisu uključene pod vrijednost H, na primjer:
  - korekcije iz upravljačkih provjera provedenih u pogledu izdataka koji su prethodno prijavljeni u zahtjevu za plaćanje za referentnu obračunsku godinu ili
  - financijske korekcije povezane s posebnim slučajevima nepravilnosti koje su već otkrivene i uklonjene prije nego što je tijelo za reviziju sastavilo uzorak ako su oduzete od iznosa prijavljenog Europskoj komisiji.
- oduzimanja koja nisu povezana s nepravilnostima, primjerice korekcije administrativnih pogrešaka (kao što su unosi u računima koji ne odgovaraju financijskim korekcijama), prijenos operacija iz jednog programa na drugi (ili unutar programa) ili upravljačke odluke o ukidanju projekta.

U tom pogledu treba napomenuti da se negativni iznosi kojima se povlače izdaci iz prethodnih obračunskih godina ne mogu uključiti u izračun preostalog rizika.

**Vrijednost F:** populacija obuhvaćena revizijom (vrijednost A) bez iznosa čija je procjena u tijeku (vrijednost  $E_1$ ) i ostalih negativnih iznosa koji se oduzimaju od izvorno prijavljenih izdataka u referentnoj obračunskoj godini (vrijednost  $E_2$ ).

**Vrijednost G:** iznos u pogledu kojeg postoji rizik ne uzimajući u obzir financijske korekcije koje su rezultat revizija tijela za reviziju.

**Vrijednost H:** financijske korekcije primijenjene zbog revizija tijela za reviziju kojima se smanjuje iznos u pogledu kojeg postoji rizik u populaciji. Te korekcije mogu uključivati:

- financijske korekcije provedene zbog revizija operacija koje je obavilo tijelo za reviziju.

Takve korekcije obično se primjenjuju nakon utvrđivanja ukupne stope pogreške (tj. korekcije povezane s pojedinačnim nasumičnim pogreškama i sustavnim pogreškama). Međutim, financijske korekcije koje je država članica primijenila nakon što je tijelo za reviziju sastavilo svoj uzorak mogu se uključiti i pod vrijednost H, ako se njima planiraju smanjiti rizici utvrđeni tijekom revizija operacija tijela za reviziju. Karakterističan primjer bio bi kad se korekcije vrše na temelju radnji koje je upravljačko tijelo provelo pri utvrđivanju opsega sustavnih nepravilnosti koje je tijelo za reviziju otkrilo u svojim revizijama operacija.

Sve korekcije uključene u izračun preostale ukupne stope pogreške pod vrijednošću H kao rezultat revizija operacija trebaju se navesti u stupcu F tablice u odjeljku 10.2. godišnjeg izvješća o kontroli (Rezultati revizija operacija):

Tablica 3.

Naziv programa	A	B		C		D	E	F	G	H
	Iznos u eurima koji odgovara populaciji iz koje je dobiven uzorak <sup>(1)</sup>	Izdaci koji se odnose na obračunsku godinu revidiranu za nasumični uzorak		Pokrivenost nestatističkog nasumičnog uzorka <sup>(2)</sup>		Iznos nepravilnih izdataka u nasumičnom uzorku	Ukupna stopa pogreške <sup>(3)</sup>	Korekcije provedene kao rezultat ukupne stope pogreške	Preostala ukupna stopa pogreške	Ostali izdaci podvrgnuti reviziji <sup>(4)</sup>
		Iznos <sup>(5)</sup>	% <sup>(6)</sup>	% obuhvaćene njih operacija	% obuhvaćeni ih izdataka					

Relevantne korekcije koje se uzimaju u obzir u stupcu F trebale bi odgovarati iznosima navedenima u posljednjem retku dodataka 2. i 8. računima.

- Provedene financijske korekcije u pogledu poznatih pogrešaka izvan revidiranog uzorka.
- Financijske korekcije provedene u pogledu pogrešaka koje je tijelo za reviziju uočilo tijekom revizija sustava (uključujući tematske revizije).

Pogreške uočene tijekom revizija sustava (ispitivanje kontrole) ne dodaju se ukupnoj pogrešci (TER) već ih treba ispraviti i navesti u odjeljku 4. godišnjeg izvješća o kontroli i mogu se uzeti u obzir za izračun preostale ukupne stope pogreške u okviru vrijednosti H.

U svakom slučaju, osim stručne prosudbe koja se primjenjuje pri razmatranju financijskih korekcija koje treba uključiti u izračun u okviru vrijednosti H, tijelo za reviziju trebalo bi imati razumno jamstvo da su financijske korekcije zaista financijske korekcije koje su rezultat revizija tijela za reviziju, a ne izdaci koji su predmet procjene u tijeku i druga oduzimanja spomenuta u okviru vrijednosti E.

Negativni iznosi povezani s povlačenjem izdataka iz prethodnih obračunskih godina ne mogu se uključiti pod vrijednosti E i H.

**Vrijednost I:** iznos koji treba ovjeriti u računima podložno eventualnim dodatnim korekcijama u cilju smanjenja preostale ukupne stope pogreške na 2 % ili manje, prema potrebi.

**Vrijednosti J i K:** na temelju tih vrijednosti dobivaju se informacije o preostalom riziku u izdacima ovjerenima u računima (u apsolutnom iznosu i u postocima, tj. preostala ukupna stopa pogreške).



## **5. Izračun ukupne stope pogreške / preostale ukupne stope pogreške i iznosi u pogledu kojih je u tijeku procjena zakonitosti i pravilnosti osnovnih izdataka (članak 137. stavak 2. Uredbe o zajedničkim odredbama)**

Pojam iznosa čija je procjena zakonitosti i pravilnosti u tijeku uveden je člankom 137. stavkom 2. Uredbe 1303/2013. U članku 137. stavku 2. navedeno je:

*„2. Kada izdatke koji su prethodno bili uključeni u zahtjev za međuplaćanje za obračunsku godinu država članica isključi iz svojih računa zbog procjene zakonitosti i pravilnosti tih izdataka koja je u tijeku, svi ili dio takvih izdataka za koje se naknadno utvrdi da su zakoniti i pravilni mogu biti uključeni u zahtjev za međuplaćanja koji se odnose na kasnije obračunske godine.”*

U odnosu na iznose u pogledu kojih je u tijeku procjena zakonitosti i pravilnosti primjenjuju se sljedeća opća načela o izračunu ukupne stope pogreške / preostale ukupne stope pogreške:

- Moraju se provesti sve revizije operacija i rezultati se moraju uzeti u obzir za izračun ukupne stope pogreške, koja bi se trebala projicirati kako je objašnjeno u Smjernicama o uzorkovanju.
- Ekstrapolacija pogrešaka uz uzorka tijela za reviziju ne ovisi o razvrstavanju nekih iznosa kao iznosa za koje je procjena u tijeku, čak i slučajevima kada još nije dovršen kontradiktorni postupak o revizijama operacija, kako je dodatno objašnjeno u nastavku.
- Preostala ukupna stopa pogreške odražava samo preostali rizik u okviru izdataka ovjerenih u računima. Stoga se za potrebe izračuna preostale ukupne stope pogreške iznosi za koje je procjena u tijeku (na temelju primjene članka 137. stavka 2.) isključuju iz populacije.
- Ako država članica odluči iz računa programa isključiti dio izdataka populacije jer je u tijeku procjena njihove zakonitosti i pravilnosti, iznos koji je isključen na temelju toga i koji je predmet procjene u tijeku ne bi trebao uključivati iznos financijske korekcije provedene nakon što je tijelo za reviziju uočilo pogrešku<sup>61</sup>.

---

<sup>61</sup> Primjer: U operaciji od 5000 EUR tijelo za reviziju uočilo je pogrešku od 1000 EUR te je potom tijelo za ovjeravanje donijelo odluku o povlačenju iznosa od 1000 EUR iz računa. Upravljačko tijelo istodobno je odlučilo isključiti iz svih računa sve operacije iz jedne prioritetne osi za ukupni iznos prijavljenih izdataka u iznosu od 200 000 EUR (uključujući predmetnu operaciju od 5 000 EUR) radi procjene rizika povezanog s uvjetima državnih potpora. U tom slučaju iznos koji će se privremeno povući zbog procjene koja je u tijeku trebao bi iznositi 199 000 EUR (200 000 EUR – 1000 EUR korekcija u pogledu pojedinačne operacije s otkrivenom pogreškom).

Primjeri modela izračuna preostale stope pogreške s iznosima u pogledu kojih je u tijeku procjena navedeni su u Prilogu 4.

Nadalje, u pogledu utvrđivanja iznosa za koje je procjena u tijeku ( $E_1$ ) i postupanja s pogreškama iz revizija operacija koje je izvršilo tijelo za reviziju i u pogledu izračuna ukupne stope pogreške i preostale ukupne stope pogreške, tijelo za reviziju trebalo bi primijeniti sljedeći pristup u pogledu rezultata revizija operacija: **a) Iznosi pogrešaka navedeni u završnom izvješću o reviziji tijela za reviziju (dovršene revizije operacija):**

- Sve nepravilne iznose uočene tijekom revizija operacija trebalo bi uključiti u izračun preostale stope pogreške osim poznatih pogrešaka i ispravljenih anomalija (vrijednost C u tablici 2., odjeljku IV.4.).
- Sve odgovarajuće primijenjene financijske korekcije, odnosno pojedinačne i esktrapolirane korekcije, isključene iz računa, pridonose izračunu preostale ukupne stope pogreške (i uzimaju se u obzir u okviru vrijednosti H u tablici 2.). Takve korekcije smatraju se konačnima i stoga se ne mogu smatrati procjenom u tijeku te se ne bi trebale uključiti u vrijednost E u tablici 2.
- Ako odgovarajuće financijske korekcije nisu primijenjene, odnosno nisu isključene iz računa (npr. zbog činjenice da se upravljačko tijelo / tijelo za ovjeravanje ne slaže s nalazima revizije ili preporukom za korekciju), tijelo za reviziju ne uzima ih u obzir pri izračunu preostale ukupne stope pogreške. Tijelo za reviziju treba to navesti u godišnjem izvješću o kontroli i uzeti u obzir pri izradi svojeg revizorskog mišljenja.

**b) Preliminarni iznosi pogrešaka (nedovršene revizije operacija):**

Takvi slučajevi trebali bi biti iznimni<sup>62</sup> jer bi savjesno tijelo za reviziju trebalo planirati svoje revizije operacija tako da reviziju može dovršiti na vrijeme kako bi se moglo dovršiti godišnje izvješće o kontroli i kako bi se moglo izdati utemeljeno revizorsko mišljenje u okviru jamstvenog paketa.

- Svi iznosi pogreške koji odgovaraju najvećoj preliminarnoj pogrešci uočenoj u operaciji i navedenoj u nacrtu izvješća o reviziji tijela za reviziju<sup>63</sup> trebali bi se uključiti u izračun ukupne stope pogreške (vrijednost C u tablici 2.).

---

<sup>62</sup> Iznimna situacija koja može dovesti u pitanje pravilno funkcioniranje ključnog zahtjeva 16 koji se odnosi na tijelo za reviziju, što je bitan ključni zahtjev za djelotvorno funkcioniranje sustava upravljanja i kontrole (vidjeti članak 30. Uredbe (EU) br. 480/2014).

<sup>63</sup> U slučajevima kada nacrt izvješća o reviziji još nije objavljen, trebalo bi uzeti u obzir najveću razinu procijenjene moguće pogreške na temelju aktivnosti koje je tijelo za reviziju već provelo. Ako tijelo za reviziju nije obavilo reviziju danih izdataka, trebalo bi uzeti u obzir 100 % preliminarnu pogrešku.

- U pogledu izračuna preostale ukupne stope pogreške, takvi iznosi mogućih pogrešaka trebali bi se smatrati iznosima za koje je procjena u tijeku (tj. isključenima iz računa na temelju članka 137. stavka 2. Uredbe o zajedničkim odredbama i uključenima u vrijednost  $E_1$  u tablici 2.) osim ako nadležna tijela država članica odluče oduzeti te iznose kao konačne financijske korekcije (koji se u tom slučaju uključuju u vrijednost H u tablici 2.).
- Kako je već navedeno u prethodnom odjeljku II.5., sve ekstrapolirane financijske korekcije primijenjene kako bi se preostala ukupna stopa pogreške snizila na 2 % ili niže smatraju se konačnima. To se primjenjuje i na slučajeve kad je izračunana ukupna stopa pogreške / preostala ukupna stopa pogreške uključivala preliminarne iznose pogrešaka zbog nedovršenih revizija / kontradiktornog postupka u pogledu operacije. Dobivene ekstrapolirane financijske korekcije stoga se ne mogu kasnije revidirati čak i ako je naknadno u završnom izvješću o reviziji tijela za reviziju utvrđeno da su revidirani izdaci odgovarajuće operacije prihvatljivi<sup>64</sup>.

---

<sup>64</sup> S obzirom na godišnji izračun preostalog rizika, stoga je važno osigurati da se revizije operacija planiraju i organiziraju na način da tijelo za reviziju može na vrijeme dobiti konačnu ukupnu stopu pogreške za račune.

19.12.2018.

## PRILOG 1. – ODJELJAK 10.1. „REZULTATI REVIZIJA SUSTAVA” MODELA ZA GODIŠNJE IZVJEŠĆE O KONTROLI

Subjekt nad kojim je provedena revizija	Fond (OP financiran iz više fondova)	Naziv revizije	Datum završnog revizijskog izvješća	Operativni program: [CCI i naziv OP-a]													Ukupna procjena (kategorija 1, 2, 3, 4) [kako je definirana u tablici 2. Priloga IV. Uredbi (EU) br. 480/2014]	Komentari
				Ključni zahtjevi (prema potrebi) [kako je definirano u tablici 1. Priloga IV. Uredbi (EU) br. 480/2014]														
				KZ 1.	KZ 2.	KZ 3.	KZ 4.	KZ 5.	KZ 6.	KZ 7.	KZ 8.	KZ 9.	KZ 10.	KZ 11.	KZ 12.	KZ 13.		
Upravljač ko tijelo																		
Posrednička tijela																		
Tijelo za ovjeravanje																		

Napomena: Sivi dijelovi prethodne tablice odnose se na ključne zahtjeve koji se ne primjenjuju na subjekt nad kojim je provedena revizija.

## PRILOG 2. – ODJELJAK 10.2. „REZULTATI REVIZIJA OPERACIJA” MODELA ZA GODIŠNJE IZVJEŠĆE O KONTROLI

Fond	Broj CCI programa	Naziv programa	A		B		C		D	E	F	G	H	I
			Iznos u EUR koji odgovara populaciji iz koje je dobiven uzorak <sup>65</sup>	Izdaci koji se odnose na obračunsku godinu revidiranu za nasumični uzorak	Iznos <sup>70</sup>	% <sup>71</sup>	% obuhvaćeni h operacija	% obuhvaćeni h izdataka						

<sup>65</sup> Stupac A odnosi se na populaciju iz koje je dobiven nasumični uzorak, odnosno ukupni iznos prihvatljivog izdatka unesenog u računovodstveni sustav tijela za ovjeravanje koji je uvršten u zahtjeve za plaćanje predane Komisiji (kako je utvrđeno člankom 137. stavkom 1. točkom (a) Uredbe (EU) br. 1303/2013., umanjeno za negativne jedinice uzorkovanja, ako ih ima. Na primjer, ako je 23 milijuna EUR prijavljeno kao prihvatljivi izdatak i to uključuje 3 milijuna EUR negativnih jedinica uzorkovanja, onda iznos koji treba unijeti u stupac A iznosi 26 milijuna EUR s obzirom na to da on odgovara populaciji pozitivnih iznosa. Ako je primjenjivo, obrazloženja se daju u odjeljku 5.4.

<sup>66</sup> To se odnosi na minimalne pragove pokrivenosti iz članka 127. stavka 1. posljednjeg podstavka Uredbe (EU) br. 1303/2013 ako se upotrebljava nestatistička metoda uzorkovanja. Zahtjev od 10 % prijavljenih izdataka za nestatističku metodu uzorkovanja (članak 127. stavak 1. Uredbe o zajedničkim odredbama) odnosi se na izdatke u uzorku neovisno o uporabi poduzorkovanja. To znači da uzorak mora pokrivati najmanje 10 % prijavljenih izdataka, ali kada se upotrebljava poduzorkovanje, stvarno revidirani izdaci mogli bi zapravo biti manji.

<sup>67</sup> Ukupna stopa pogreške je zbroj predviđenih nasumičnih pogrešaka i, prema potrebi, sustavnih pogrešaka i neispravljenih anomalija, podijeljen populacijom, kako je utvrđeno člankom 28. stavkom 14. Delegirane uredbe Komisije. Ako su u prijavljene izdatke uključene negativne jedinice uzorkovanja s njima se postupa kao sa zasebnom populacijom. U tom se slučaju ukupna stopa pogreške izračunava u odnosu na populaciju pozitivnih jedinica uzorkovanja. Ukupna stopa pogreške izračunava se prije primjene bilo kakvih financijskih korekcija u odnosu na revidirani uzorak ili populaciju iz koje je dobiven nasumični uzorak. Ako nasumični uzorak obuhvaća više od jednog fonda ili programa, ukupna (izračunata) stopa pogreške u stupcu E odnosi se na cijelu populaciju. Ako se primjenjuje stratifikacija, dodatne informacije po sloju navode se u odjeljku 5.7.

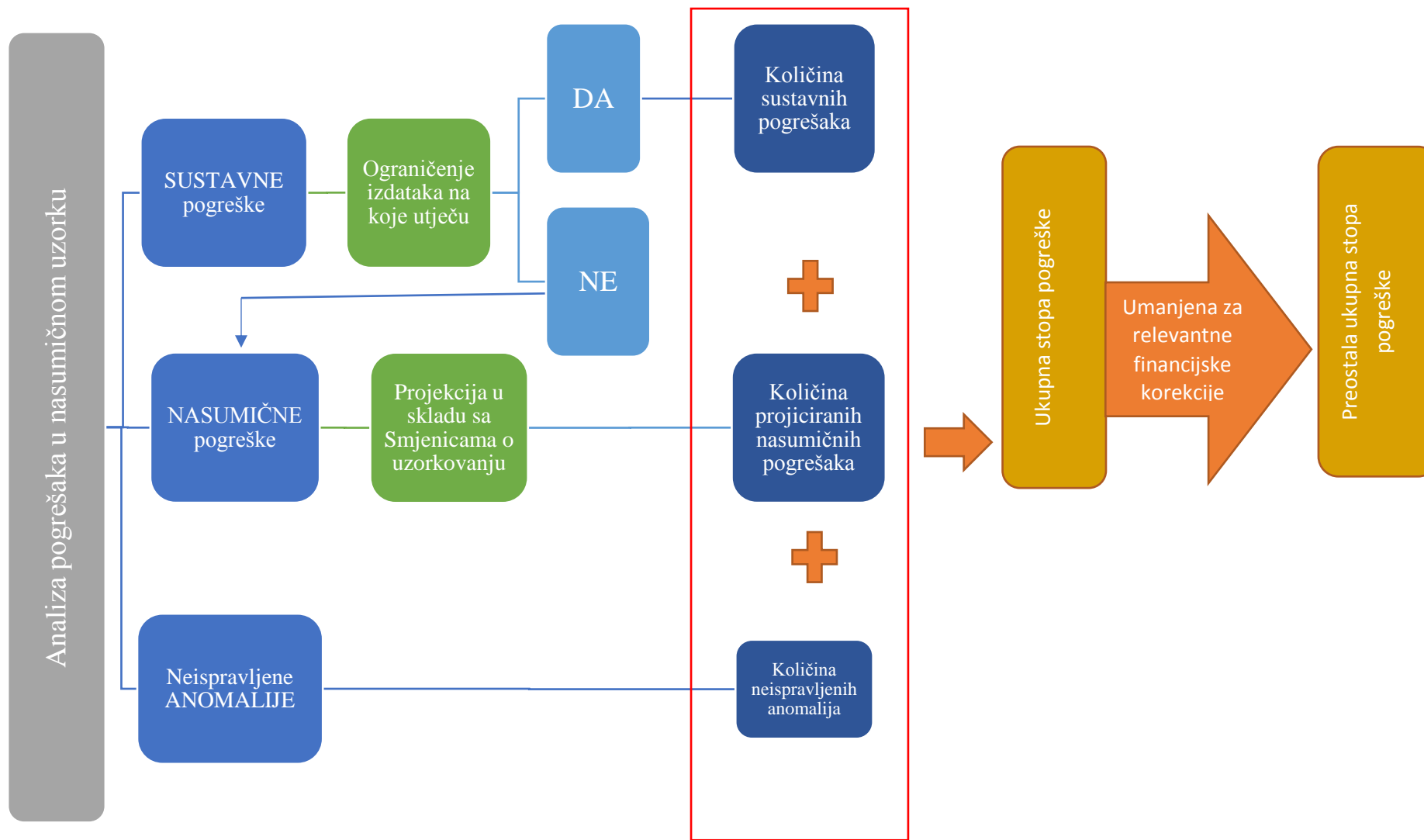
<sup>68</sup> Dodatna pojašnjenja o preostaloj stopi pogreške navedena su u odjeljku 5. ovih smjernica.

<sup>69</sup> Prema potrebi, stupac H odnosi se na izdatke revidirane u kontekstu dopunskog uzorka.

<sup>70</sup> Iznos revidiranih izdataka (ako se primjenjuje poduzorkovanje u skladu s člankom 28. stavkom 9. Uredbe (EU) br. 480/2014, u ovaj se stupac uvrštava samo iznos stavki izdataka koji su učinkovito podvrgnuti reviziji prema članku 27. iste Uredbe).

<sup>71</sup> Postotak revidiranih izdataka u odnosu na populaciju.

**PRILOG 3. – DIJAGRAM UKUPNE STOPE POGREŠKE I PREOSTALE UKUPNE STOPE POGREŠKE**



**PRILOG 4. – PRIMJERI IZRAČUNA PREOSTALE UKUPNE STOPE  
POGREŠKE**

**PRILOG 5. – TIPOLOGIJA NALAZA O PROJEKTU**