



Europski strukturni i investicijski fondovi

Ažurirane Smjernice za države članice o  
postupanju s pogreškama objavljenim u godišnjim  
izvješćima o kontroli

**(Programsko razdoblje 2007. – 2013.)**

(Prilog Smjernicama o godišnjim izvješćima o kontroli i  
mišljenjima: COCOF 09/0004/01-EN od 18. 2. 2009. i  
EFFC/0037/2009-EN od 23. 2. 2009.)

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

## Sadržaj

POPIS POKRATA I KRATICA .....	4
POJMOVNIK .....	5
1. UVOD .....	7
2. EVALUACIJA POGREŠAKA .....	8
2.1. Pregled vrsta pogrešaka .....	8
2.2. Sustavne pogreške .....	8
2.3. Nasumične pogreške.....	9
2.4. Anomalije .....	9
2.5. Ukupna predviđena stopa pogreške.....	10
3. ZAJEDNIČKI SUSTAVI I RAZLIČITA REVIZORSKA MIŠLJENJA PO PROGRAMU .....	11
4. NEODGOVARAJUĆA REVIZORSKA MIŠLJENJA.....	12
5. KOREKTIVNE MJERE.....	12
5.1. Načelo ispravljene pogreške za utvrđivanje revizorskog mišljenja .....	12
5.2. Korektivne mjere kao naknadni događaji.....	14
5.3. Ispravljanje svih vrsta pogrešaka.....	15
5.4. Ekstrapolirana financijska korekcija .....	15
6. UKUPNA PREDVIĐENA STOPA POGREŠKE I JAMSTVO O UČINKOVITOM FUNKCIONIRANJU SUSTAVA UPRAVLJANJA I KONTROLE .....	17
7. POSEBNI SLUČAJEVI .....	20
7.1. Pogreške koje je tijelo za reviziju otkrilo u izdatcima koje je i upravljačko tijelo, posredničko tijelo ili tijelo za ovjeravanje smatralo nepravilnim.....	20
7.1.1. Nepravilnosti koje su već uočili i na koje su reagirali posredničko tijelo / upravljačko tijelo / tijelo za ovjeravanje, ali koje nisu ispravljene prije nego što je tijelo za reviziju sastavilo uzorak .....	20
7.1.2. Nepravilnosti koje je tijekom kontrola otkrilo posredničko ili upravljačko tijelo te nedostatno ispravilo prije nego što je tijelo za reviziju sastavilo uzorak .....	20
7.1.3. Nepravilnosti koje se odnose na izdatke povučene nakon što je tijelo za reviziju sastavilo uzorak .....	21
7.2. Netiranje „zaštitnim slojem” izdataka na razini projekta .....	21
7.3. Netiranje pogrešaka u pogledu uvećanog prikazivanja u odnosu na pogreške u pogledu umanjenog prikazivanja .....	22
7.4. Kako bi se prijevarena i sumnja na prijevare trebale uključiti u godišnje izvješće o kontroli i odraziti na stopu pogreške?.....	22
7.5. Je li potrebno u stopu pogreške uključiti stečajne ili nesposobnosti za plaćanje? .....	23

7.6. Koji bi pristup tijelo za reviziju trebalo upotrijebiti ako su prateći dokumenti za operacije iz uzorka izgubljeni ili oštećeni zbog više sile (na primjer, prirodnih katastrofa)? .....	25
PRILOG 1. – UKUPNA PREDVIĐENA STOPA POGREŠKE .....	26
PRILOG 2. – TABLICA ZA PRIJAVLJENI IZDATAK I REVIZIJE UZORKA.....	27
PRILOG 3. – KORELACIJSKA TABLICA MEĐU DIJELOVIMA PRETHODNIH I AŽURIRANIH SMJERNICA ZA POSTUPANJE S POGREŠKAMA .....	29

**POPIS POKRATA I KRATICA**

AA	<i>Audit Authority</i> – Tijelo za reviziju
AAR	<i>Annual Activity Report (of each Directorate-General of the Commission)</i> – Godišnje izvješće o radu (svake glavne uprave Komisije)
ACR	<i>Annual Control Report</i> – Godišnje izvješće o kontroli
CA	<i>Certifying Authority</i> – Tijelo za ovjeravanje
CF	<i>Cohesion Fund</i> – Kohezijski fond
COCOF	<i>Committee of the Coordination of the Funds</i> – Odbor za koordinaciju fondova
DAS	<i>Declaration of Assurance from the European Court of Auditors on the implementation of the EU budget</i> – Izjava o upravljanju Europskog revizorskog suda o provedbi proračuna EU-a
EFF	<i>European Fisheries Fund</i> – Europski fond za ribarstvo
ERDF	<i>European Regional Development Fund</i> – Europski fond za regionalni razvoj
ESF	<i>European Social Fund</i> – Europski socijalni fond
IB	<i>Intermediate Body</i> – Posredničko tijelo
ISA	<i>International Standard of Auditing</i> – Međunarodni revizijski standardi
MA	<i>Managing Authority</i> – Upravljačko tijelo
MCS	<i>Management and Control System</i> – Sustav upravljanja i kontrole
MUS	<i>Monetary Unit Sampling</i> – Uzorkovanje prema novčanoj jedinici
TPER	<i>Total Projected Error Rate</i> – Ukupna predviđena stopa pogreške

## POJMOVNIK

Pojam	Definicija
Anomalije	Pogrešno prikazivanje koje nije reprezentativno za populaciju. Postojanje anomalija trebalo bi se prijaviti samo u iznimno rijetkim i vrlo opravdanim okolnostima.
Razdoblje revizije	Tijelo za reviziju do 31. 12. N + 1 mora dostaviti izvješće na temelju revizije provedene tijekom razdoblja revizije od 1. 7. N do 30. 6. N + 1. Razdoblje revizije je razdoblje tijekom kojeg tijelo za reviziju provodi revizije sustava i revizije operacija.
Kontradiktorni postupak	Postupak u okviru kojeg se revizorska izvješća (nacrti) šalju subjektu revizije sa zahtjevom za pisani odgovor unutar određenog vremenskog roka.
Pogreška	Za potrebe ovih smjernica, pogreška / nepravilnost / pogrešno prikazivanje uvećano je prikazivanje ovjerenih izdataka prijavljenih Komisiji koje se može brojčano iskazati.
Izdatci za godinu N	Izdatci prijavljeni Komisiji, na temelju kojih se vrši odabir uzorka operacija.
Nepravilnost	Isto značenje kao i pogreška ili pogrešno prikazivanje.
Poznata pogreška	Poznata pogreška jest pogreška pronađena izvan uzorka nad kojim je izvršena revizija.
Pogrešno prikazivanje	Isto značenje kao i pogreška ili nepravilnost.
Populacija	Ukupan skup podataka iz kojeg se odabire uzorak (za potrebe članka 62.1. točke (b) Uredbe (EZ) br. 1830/2006) o kojem revizor želi donijeti zaključke.
Nasumična pogreška	Pogreške koje se ne smatraju sustavnima svrstavaju se kao nasumične pogreške. Taj pojam podrazumijeva mogućnost da se nasumične pogreške pronađene u uzroku nad kojim je izvršena revizija nalaze i u populaciji nad kojom nije izvršena revizija.

Pojam	Definicija
Preostala stopa pogreške (engl. <i>Residual error rate</i> – RER)	<p>Preostala stopa pogreške odgovara ukupnoj predviđenoj stopi pogreške bez financijskih korekcija koje su države članice mogle primijeniti u pogledu pogrešaka koje je tijelo za reviziju otkrilo tijekom svojih revizija operacija, uključujući predviđene nasumične pogreške ili sustavne nepravilnosti. Obično se te korekcije primjenjuju nakon utvrđivanja ukupne predviđene stope pogreške. Međutim, financijske korekcije koje su države članice primijenile nakon što je tijelo za reviziju sastavilo svoj uzorak i prije nego što je tijelo za reviziju utvrdilo ukupnu predviđenu stopu pogreške isto se tako mogu oduzeti od preostale stope pogreške ako se s pomoću takvih korekcija namjeravaju smanjiti rizici utvrđeni ukupnom predviđenom stopom pogreške.</p> <p>Dodatni detalji o preostaloj stopi pogreške predstavljeni su u dijelu 5.1. ovih smjernica.</p>
Sustavne pogreške	<p>Sustavne pogreške:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– jesu pogreške pronađene u uzorku nad kojim je izvršena revizija i</li> <li>– imaju utjecaj na populaciju nad kojom nije izvršena revizija</li> <li>– događaju se u dobro utvrđenim i sličnim okolnostima.</li> </ul> <p>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 nadzora.</p>
Ukupna predviđena stopa pogreške	<p>Ukupna predviđena stopa pogreške odgovara zbroju sljedećih pogrešaka: predviđenih nasumičnih pogrešaka, sustavnih pogrešaka i anomalija.</p> <p>Tijelo za reviziju trebalo bi usporediti ukupnu predviđenu stopu pogreške s pragom značajnosti kako bi donijelo zaključke za ukupnu populaciju obuhvaćenu uzorkom.</p>

## 1. UVOD

Cilj je ovog dokumenta pružiti smjernice nadležnim tijelima država članica, odnosno tijelima za reviziju, razjašnjavajući glavna pitanja koja su ona postavila tijekom programskog razdoblja 2007. – 2013. u pogledu otklanjanja i evaluacije pogrešaka uočenih u kontekstu njihovih revizija operacija. Smjernice sadržavaju i objašnjenja o načinu izračuna ukupne predviđene stope pogreške, povezane korektivne mjere i učinak iz revizorskog mišljenja tijela za reviziju dostavljenog u skladu s člankom 62. stavkom 1. točkom (d) podtočkom ii. Uredbe (EZ) br. 1083/2006 i člankom 61. stavkom 1. točkom (e) podtočkom ii. Uredbe (EZ) br. 1198/2006.

Ovaj dokument predstavlja ažurirane Komisijine smjernice COCOF 11-0041-01-EN od 7. 12. 2011. i EFFC/87/2012 od 9. 11. 2012., uzimajući u obzir iskustva stečena otada putem procjena godišnjih izvješća o kontroli za 2012., 2013. i 2014. Ovim se smjernicama u jednom dokumentu konsolidiraju objašnjenja dostavljena tijelima za reviziju od 2011., s odgovarajućim ažuriranjima koja su se smatrala nužnim. Prilog 3. sadržava tablicu s usporedbom strukture prethodnih i ažuriranih smjernica za postupanje s pogreškama. Ove su smjernice temelj za smjernice za postupanje s pogreškama za programsko razdoblje 2014. – 2020. koje će se tek objaviti.

Smjernice su zajednički dokument koji su pripremile Glavna uprava za regionalnu i urbanu politiku u suradnji s Glavnom upravom za zapošljavanje, socijalna pitanja i uključivanje i Glavnom upravom za pomorstvo i ribarstvo. Smjernice, kao takve, treba primijeniti tijelo za reviziju odgovorno za pripremu godišnjeg izvješća o kontroli za programe koje sufinanciraju Europski fond za regionalni razvoj, Kohezijski fond, Europski socijalni fond ili Europski fond za ribarstvo.

Ove smjernice treba smatrati nadopunom te bi ih trebalo čitati s postojećim Komisijinim smjernicama, odnosno sljedećim smjernicama:

- Smjernice za godišnja izvješća o kontroli i mišljenja strukturnom fondu i kohezijskom fondu (COCOF 09/0004/01-EN od 18. 2. 2009. i EFFC/0037/2009-EN od 23. 2. 2009.), dalje u tekstu „Smjernice za godišnja izvješća o kontroli i mišljenja”;
- Smjernice za metode uzorkovanja za tijela za reviziju od 4. 4. 2013. (COCOF 08/0021/03-EN), dalje u tekstu „Smjernice za uzorkovanje”;
- Smjernice za zajedničku metodologiju za procjenu sustava upravljanja i kontrole u državama članicama<sup>1</sup> (COCOF 08/0021/03-EN od 6. 6. 2008. i EFFC/27/2008 od 12. 9. 2008.), dalje u tekstu „Smjernice za procjenu sustava upravljanja i kontrole”;

---

<sup>1</sup> Vidjeti Smjernicu COCOF 08/0019/03-EN kojom su predviđene četiri kategorije procjene sustava: Kategorija 1: dobro funkcionira; potrebna su samo mala unaprjeđenja (visoka pouzdanost), kategorija 2: funkcionira, ali su potrebna određena unaprjeđenja (prosječna pouzdanost), kategorija 3: djelomično funkcionira; potrebna su znatna unaprjeđenja (prosječna pouzdanost), kategorija 4: u načelu ne funkcionira (niska pouzdanost).

- Smjernice tijelima za ovjeravanje za izvješćivanje o povučenim iznosima, vraćenim iznosima, iznosima za povrat i nepovrativim iznosima, primjenjive na programsko razdoblje 2007. – 2013. od 27. 3. 2010. (COCOF N° 10/0002/00/EN), dalje u tekstu „Smjernice tijelima za ovjeravanje”.

## 2. EVALUACIJA POGREŠAKA

### 2.1. 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 korektivne mjere (vidi dio 5. u nastavku). Pogreške utvrđene u tim revizijama mogu biti nasumične ili sustavne pogreške ili, u iznimnim okolnostima, anomalije. Ta su načela objašnjena u dijelovima 2.2., 2.3. i 2.5. u nastavku.

Nakon evaluacije pogrešaka tijelo za reviziju trebalo bi izračunati ukupnu predviđenu stopu pogreške kako je objašnjeno u dijelu 2.5. u nastavku. Tijelo za reviziju trebalo bi težiti planiranju svojeg rada na način da se evaluacija ispravno obavi te da države članice mogu pravodobno poduzeti korektivne mjere prije podnošenja godišnjeg izvješća o kontroli. Stručnu prosudbu koju tijelo za reviziju upotrebljava za evaluaciju pogrešaka trebalo bi objasniti u godišnjem izvješću o kontroli.

### 2.2. Sustavne pogreške

Sustavne pogreške jesu pogreške pronađene u uzorku nad kojim je izvršena revizija koje imaju utjecaj na populaciju nad kojom nije izvršena revizija te koje se događaju u dobro utvrđenim i sličnim okolnostima. One su uglavnom povezane s neučinkovitim postupcima kontrole u okviru (dijela) sustava upravljanja i nadzora. 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 sklone tome da sadržavaju pogrešku istovrsnu onoj utvrđenoj u uzorku te bi se na taj način omogućilo ograničenje njezina ukupna učinka na populaciju<sup>2</sup>. Prema članku 98. stavku 4. Uredbe (EZ) br. 1083/2006 i članka 96. stavka 4. Uredbe (EZ) br. 1198/2006 „u slučaju sustavnih nepravilnosti, država članica proširuje svoje istražne radnje kako bi obuhvatila sve operacije koje bi mogle biti obuhvaćene nepravilnostima”.

Ako tijelo za reviziju ima razumno jamstvo da je dio populacije pogođene sustavnim pogreškama u potpunosti ograničen te ne postoje druge jedinice u populaciji sklone sličnim pogreškama, količinu sustavnih pogrešaka trebalo bi dodati nasumičnoj predviđenoj pogrešci kako bi se utvrdila ukupna predviđena stopa pogreške. Za ekstrapoliranje nasumičnih pogrešaka pronađenih u uzorku na populaciju tijelo za reviziju treba upotrebljavati formule utvrđene u dodatku 1. Smjernicama za uzorkovanje.

---

<sup>2</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 u suradnji s upravljačkim tijelom treba utvrditi je li to slučaj.



Količina sustavnih pogrešaka pronađenih u uzorku ne uzima se u obzir niti se uključuje u nasumičnu predviđenu pogrešku, već se njoj dodaje u svrhu izračunavanja ukupne predviđene stope pogreške (vidjeti dio 2.5.). Bez obzira na to, bilo koja nasumična pogreška pronađena u operacijama na koje utječu sustavne pogreške (uz sustavnu pogrešku / sustavne pogreške) trebala bi se ekstrapolirati i uzeti u obzir u nasumičnoj predviđenoj pogrešci.

Postoji određena vrsta pogreške koja se ne bi smjela pomiješati sa sustavnim pogreškama: kada zbog pogreške pronađene u jednoj operaciji u uzorku revizor u istoj operaciji otkrije jednu ili više pogrešaka izvan uzorka te se ona može svrstati u kategoriju „poznate pogreške”. 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 izdatci 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.

Preporučeni je pristup postupanja s poznatim pogreškama ekstrapolacija nasumičnih pogrešaka u uzorku (uključujući pogreške koje su dovele do otkrivanja poznate pogreške) na ukupne izdatke (bez oduzimanja količine poznatih pogrešaka od populacije). U tom se slučaju poznata pogreška ne dodaje ukupnoj predviđenoj 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 druge operacije pogođene tom vrstom pogrešaka u populaciji. U tom bi kontekstu poznata pogreška trebala biti ispravljena kao bilo koja druga vrsta pogreške. Trebalo bi ispraviti i poznate pogreške koje se odnose na prethodne godine.

### **2.3. Nasumične pogreške**

U skladu s evaluacijom pogrešaka koju provodi tijelo za reviziju, pogreške koje se ne smatraju sustavnima svrstavaju se kao nasumične pogreške. S obzirom na to da je uzorak reprezentativan, to načelo podrazumijeva vjerojatnost da se nasumične pogreške pronađene u uzorku nad kojim je izvršena revizija nalaze i u populaciji nad kojom nije izvršena revizija. Stoga je te pogreške potrebno uključiti u predviđanje pogrešaka – vidi dio 2.5. ovih smjernica.

Izračun predviđanja nasumičnih pogrešaka razlikuje se prema odabranoj metodi uzorkovanja, kako je opisano u smjericama za uzorkovanje.

### **2.4. 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 vrlo opravdanim okolnostima. Često pozivanje na anomaliju bez valjanog opravdanja može dovesti u pitanje pouzdanost izračuna ukupne predviđene stope pogreške i revizorskog mišljenja tijela za revizije.

Tijelo za reviziju u godišnjem izvješću o kontroli mora predstaviti visoku razinu sigurnosti da takva anomalija nije reprezentativna za populaciju i objasniti dodatne revizorske postupke koje je provelo kako bi donijelo zaključak o postojanju anomalije, kako se zahtijeva standardom ISA n°530 u kojem je navedeno:

*„A.19. Kada je ustanovljeno 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 biti razmatran zajedno s projekcijom pogrešnih prikaza koji nisu anomalije.*

*A.22. U slučaju testova detalja, projicirani pogrešni prikazi i anomalije su, ako postoje, revizorova najbolja procjena pogrešnih prikaza u populaciji. Kada projicirani pogrešni prikazi uvećani za pogrešne prikaze temeljem anomalije, ako postoje, premaše tolerantnu pogrešku, uzorak ne pruža razumnu osnovu za zaključke o populaciji koja se testira. (...)*”

To znači da kada tijelo za reviziju odluči isključiti anomaliju iz izračuna predviđene pogreške, količinu anomalije potrebno je uključiti u izračun ukupne predviđene stope pogreške ako ona nije ispravljena, u skladu s dijelom 5.1. ovih smjernica. Ako je anomalija ispravljena prije nego što je predmetno godišnje izvješće o kontroli dostavljeno Komisiji, onda ona nije bitna za ukupnu predviđenu stopu pogreške. S obzirom na iznimnu prirodu anomalija, taj je pristup primjenjiv samo na njih, kako je predviđeno citiranim revizijskim standardom.

Tijelo za reviziju u posebnim slučajevima može pronaći nepravilnosti u operaciji (na primjer, nepoštovanje pravila javne nabave u pogledu određenog ugovora) dok je ista operacija isto tako pogođena anomalijom. U tom bi se slučaju nasumična pogreška trebala odraziti na populaciju; anomalija u toj istoj operaciji dodaje se ukupnoj predviđenoj stopi pogreške, osim ako je ispravljena prije dostavljanja godišnjeg izvješća o kontroli. Tomu je tako jer nasumična pogreška predstavlja druge moguće pogreške u populaciji te ju je potrebno ekstrapolirati na preostale izdatke populacije radi ispravne procjene ukupne predviđene stope pogreške.

## **2.5. Ukupna predviđena stopa pogreške**

Tijelo za reviziju trebalo bi u godišnjem izvješću o kontroli objaviti ukupnu predviđenu stopu pogreške koju je potrebno usporediti s pragom značajnosti kako bi se donio zaključak o tome postoje li značajne netočnosti u pogledu populacije iz koje je odabran nasumični uzorak ili ne<sup>3</sup>. Ukupna predviđena stopa pogreške predstavlja procijenjeni učinak pogrešaka u sustavima upravljanja i kontrole, u postocima populacije za godinu N. Ukupna predviđena stopa pogreške trebala bi odražavati analizu koju je tijelo za reviziju provelo u pogledu pogrešaka utvrđenih u kontekstu revizija operacija provedenih u skladu s člankom 62.1 točkom (b) Uredbe (EZ) br. 1083/2006 i člankom 61.1 točkom (b) Uredbe (EZ) br. 1198/2006.

**Ukupna predviđena stopa pogreške odgovara zbroju relevantnih komponenata (odnosno predviđenih nasumičnih pogrešaka, sustavnih pogrešaka i neispravljenih anomalija) podijeljen populacijom iz godine N – vidjeti dijagram u Prilogu 1. ovim smjericama.**

---

<sup>3</sup> Kako proizlazi iz drugog podstavka članka 17. stavka 4. Uredbe Komisije (EZ) br. 1828/2006 i članka 43. stavka 4. drugog podstavka Uredbe Komisije (EZ) br. 498/2007: „U operativnim programima za koje je predviđena učestalost pogreške iznad razine materijalnosti, tijelo za reviziju ispituje njezinu važnost i poduzima potrebne radnje, uključujući donošenje odgovarajućih preporuka, koje će se priopćiti u godišnjem izvješću o kontroli.”

Ako su sustavne pogreške utvrđene u uzorku nad kojim je izvršena revizija i njihov je prijenos na populaciju nad kojom nije izvršena revizija precizno ograničen, onda se sustavne pogreške koje se odnose na populaciju dodaju ukupnoj predviđenoj stopi pogreške, kako je prethodno navedeno. Ako takvo ograničenje nije obavljeno prije dostavljanja godišnjeg izvješća o kontroli, s predmetnim bi sustavnim pogreškama trebalo postupati kao da su nasumične, u svrhu izračuna predviđene nasumične pogreške<sup>4</sup>.

### 3. ZAJEDNIČKI SUSTAVI I RAZLIČITA REVIZORSKA MIŠLJENJA PO PROGRAMU

Informacije o ukupnoj predviđenoj stopi pogreške trebale bi biti predstavljene u dijelu godišnjeg izvješća o kontroli koji se odnosi na revizije uzorka operacija. Nadalje, u „tablici za prijavljeni izdatak i revizije uzorka” koja se prilaže godišnjem izvješću o kontroli (kako slijedi iz tablice 9. u Prilogu VIII. Uredbi (EZ) br. 1828/2006) trebala bi biti objavljena ukupna predviđena stopa pogreške – vidjeti Prilog 2. ovom dokumentu.

Godišnje izvješće o kontroli Komisiji se dostavlja s pomoću sustava SFC2007. Modul u sustavu SFC2007 sadržava prethodno navedenu tablicu koju popunjuje tijelo za reviziju. Podatci o ukupnoj predviđenoj stopi pogreške trebali bi biti uneseni u zasebni stupac, poslije stupca „iznos i postotak (učestalost pogreške) nepravilnih izdataka u nasumičnom uzorku”.

Iako je metodološki ispravno prijaviti ukupnu predviđenu stopu pogreške koja se odnosi na programe uključene u zajednički sustav upravljanja i kontrole, to se mišljenje ne odnosi nužno na sve programe tog sustava.

U članku 62. stavku 1.točki (d) Uredbe Vijeća (EZ) br. 1083/2006 navodi se da *„Kad se zajednički sustav primjenjuje na nekoliko operativnih programa, informacija iz podtočke i. može se grupirati u jedno izvješće, a mišljenje i izjava iz podtočke ii. i iii. mogu obuhvatiti sve predmetne programe”* [istaknuo autor].

Stoga ako revizije sustava ili analize pogrešaka utvrđenih u nasumičnom uzorku za zajednički sustav upravljanja i kontrole pokažu posebne nedostatke za jedan određeni program uključen u taj zajednički sustav, tijelo za reviziju može razmotriti diferenciranje svojeg revizorskog mišljenja za taj određeni program. Sustavom SFC2007 tijelu za reviziju omogućuje se umetanje različitih mišljenja za svaki program, čak i ako pripadaju istom sustavu upravljanja i kontrole. U tom bi slučaju tijelo za reviziju trebalo u godišnjem izvješću o kontroli objasniti revizorske dokaze kojima se podupiru različita revizorska mišljenja za program (ili više njih) izdvojen iz procjene zajedničkog sustava upravljanja i kontrole kojem pripada.

Kako bi imala dostatne revizorske dokaze koji tijelu za reviziju omogućuju sastavljanje diferenciranih revizorskih mišljenja za programe uključene u zajednički

---

<sup>4</sup> Pogreške pronađene tijekom revizija sustava (testiranje kontrola) ne dodaju se ukupnoj predviđenoj stopi pogreške, nego bi trebale biti ispravljene i objavljene u dijelu 4. godišnjeg izvješća o kontroli. Zaključci proizišli iz revizija sustava trebali bi se uzeti u obzir u revizorskom mišljenju objavljenom u godišnjem izvješću o kontroli, s ishodima revizija operacija.

sustav upravljanja i kontrole (i u pogledu zatvaranja programa<sup>5</sup>), Komisija preporučuje da, kada se za neke od tih programa očekuju različiti rezultati, tijelo za reviziju svoj rad osmisli na način da pronađe razumno jamstvo za određeni program (programe). To se može ostvariti osiguravanjem reprezentativnog sloja koji se odnosi na odgovarajuće prijavljene izdatke. Kada se statistička metoda uzorkovanja upotrebljava za odabir nasumičnog uzorka za zajednički sustav upravljanja i kontrole, primjenjuje se praktični pristup za najmanje 30 jedinica uzorkovanja za taj sloj. Na nestatističke metode uzorkovanja primjenjuju se mogućnosti predstavljene u smjernicama za uzorkovanje.

#### **4. NEODGOVARAJUĆA REVIZORSKA MIŠLJENJA**

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

- pozitivna mišljenja iako nisu provedene revizije operacija u pogledu izdataka za godinu N;
- pozitivna mišljenja iako tijelo za reviziju nije provelo reviziju nad svim operacijama u uzorku;
- pozitivna mišljenja iako je ukupna predviđena stopa pogreške bila iznad razine značajnosti, i/ili su u revizijama sustava uočeni znatni nedostaci, bez odgovarajućih korektivnih mjera (vidjeti dio 5. ovih smjernica) koje poduzimaju nacionalna nadležna tijela prije objave revizorskog mišljenja;
- uskraćivanje mišljenja zbog toga što kontradiktorni postupci za revizije operacija nisu dovršeni.

#### **5. KOREKTIVNE MJERE**

##### **5.1. Načelo ispravljene pogreške za utvrđivanje revizorskog mišljenja**

Sve bi pogreške trebale biti ispravljene, uključujući nasumične i sustavne pogreške te anomalije<sup>6</sup>.

U svrhu pozitivnih revizorskih mišljenja, izdatci prijavljeni Komisiji trebali bi se ispraviti na način da preostala stopa pogreške za izdatke godine nad kojom se provodi revizija bude ispod ili jednaka 2 % te da su utvrđeni nedostaci sustava smanjeni do prikladne razine kako bi se spriječile pogreške u budućim prijavljivanjima izdataka.

---

<sup>5</sup> Pri zatvaranju postoji potreba za osiguranjem dostatnog revizijskog jamstva za svaki program, vidjeti članak 17. stavak 5. prvi podstavak Uredbe (EZ) br. 1828/2006 (za Europski fond za regionalni razvoj, Kohezijski fond i Europski socijalni fond) i članak 43. stavak 5 Uredbe (EZ) br. 498/2007 (za Europski fond za ribarstvo).

<sup>6</sup> U pogledu poznatih pogrešaka vidjeti prethodno navedena posljednja dva odlomka dijela 2.2.

Preostala stopa pogreške odgovara ukupnoj predviđenoj stopi pogreške bez financijskih korekcija koje su države članice mogle primijeniti u pogledu pogrešaka koje je uočilo tijelo za reviziju tijekom svojih revizija operacija, uključujući predviđene nasumične pogreške ili sustavne nepravilnosti. Obično se te korekcije primjenjuju nakon utvrđivanja ukupne predviđene stope pogreške. Međutim, financijske korekcije koje su države članice primijenile nakon što je tijelo za reviziju sastavilo svoj uzorak i prije nego što je tijelo za reviziju utvrdilo ukupnu predviđenu stopu pogreške isto se tako mogu oduzeti od preostale stope pogreške ako se s pomoću takvih korekcija namjeravaju smanjiti rizici utvrđeni ukupnom predviđenom stopom pogreške. Tipičan su primjer korekcije provedene na temelju rada upravljačkog tijela izvršenog pri utvrđivanju razmjera sustavnih nepravilnosti koje je tijelo za reviziju otkrilo u svojim revizijama operacija. U svakom slučaju, osim stručne prosudbe koju je primijenilo tijelo za reviziju pri razmatranju financijskih korekcija koje treba uzeti u obzir pri izračunu preostale stope pogreške, tijelo za reviziju trebalo bi imati razumno jamstvo da su financijske korekcije koje treba uzeti u obzir u preostaloj stopi pogreške doista korekcije nepravilnih izdataka te nisu, na primjer, korekcije administrativnih pogrešaka, storno knjiženje u računima koji ne odgovaraju financijskim korekcijama, prihodi projekata kojima se ostvaruju prihodi, prijenos operacija iz jednog programa u drugi (ili unutar programa) ili odluke uprave o otkazivanju projekta koje nisu povezane s nepravilnostima pronađenima u tom projektu. Naposljetku, korekcije povezane s pojedinačnim nepravilnostima<sup>7</sup> koje kao takve nisu uključene u ukupnu predviđenu stopu pogreške (na primjer, određeni slučajevi anomalija ispravljenih prije podnošenja godišnjeg izvješća o kontroli, nepravilnosti koje je posredničko tijelo / upravljačko tijelo / tijelo za ovjeravanje već otkrilo te na koje je već reagiralo, ali ih još nije ispravilo prije nego što je tijelo za reviziju sastavilo uzorak<sup>8</sup>) ne bi trebale biti uključene u preostalu stopu pogreške kako bi se izbjeglo njezino podcjenjivanje.

U skladu s člankom 70. Uredbe (EZ) br. 1083/2006 i člankom 70. Uredbe Vijeća (EZ) br. 1198/2006, države članice (upravljačko tijelo ili tijelo za ovjeravanje, u skladu sa sustavom upravljanja i kontrole) dužne su ispraviti i osigurati povrat nepropisno isplaćenih iznosa. Države članice imaju dvije mogućnosti:

- povlačenje nepravilnih izdataka iz programa neposredno po otkriću nepravilnosti tako da se oduzmu od sljedeće izjave o izdatcima i na taj način oslobode sredstva EU-a za izdvajanja za druge operacije ili
- privremeno ostavljanje izdataka u programu, u iščekivanju ishoda postupaka za povrat nepropisno isplaćenih sredstava od korisnika te oduzimanjem izdataka od sljedeće izjave o izdatcima tek nakon što je ostvaren povrat od korisnika.

U svrhu revizorskog mišljenja, pogreška se smatra ispravljenom u sljedećim slučajevima:

---

<sup>7</sup> Pojedinačna nepravilnost je jednokratna pogreška koja je neovisna o ostalim pogreškama u populaciji ili nedostacima sustava, vidjeti dio 1.4. Komisijine Odluke od 19. 10. 2011. o „odobrenju smjernica za načela, kriterije i okvirne ljestvice za primjenu u pogledu financijskih korekcija koje je Komisija provela u skladu s člancima 99. i 100. Uredbe Vijeća (EZ) br. 1083/2006 od 11. srpnja 2006.”.

<sup>8</sup> U skladu s uvjetima objašnjenima u dijelu 7.1.1. ovih smjernica.

1. kada se nepravilni iznosi oduzmu (putem povlačenja ili povrata) od zahtjeva za međuplaćanje podnesenog Komisiji prije dovršetka godišnjeg izvješća o kontroli ili
2. kada se predmetni izdatci ispravljaju ili su ispravljani na nacionalnoj razini (prije dovršetka godišnjeg izvješća o kontroli) putem jednog od triju sredstava:
  - a) službene obveze nadležnog tijela (upravljačko tijelo ili tijelo za upravljanje) o kojoj je obaviješteno tijelo za reviziju i/ili Komisija, kojom se navodi da će se nepravilni izdatci ispraviti u sljedećem zahtjevu za međuplaćanje;
  - b) povlačenjem zabilježenim na nacionalnoj razini u sustavu za računovodstvo i praćenje kojim upravlja tijelo za ovjeravanje;
  - c) postupkom koji je država članica započela kako bi osigurala povrat nepravilnih izdataka od korisnika<sup>9</sup>.

Tijelo za reviziju trebalo bi biti obaviješteno o učinkovitim provedenim korekcijama.

## **5.2. Korektivne mjere kao naknadni događaji**

Na temelju analize rezultata revizija sustava i revizija operacija koje je dostavilo tijelo za reviziju, država članica (upravljačko tijelo ili tijelo za ovjeravanje, u skladu sa sustavom upravljanja i kontrole) treba poduzeti nužne korektivne mjere.

Ako u slučaju sustava upravljanja i kontrole svrstanog u kategoriju 3 ili 4 ukupna predviđena stopa pogreške premašuje razinu značajnosti, to potvrđuje postojanje ozbiljnih nedostataka u tom sustavu. U tom slučaju, kako bi se ublažio rizik od značajnih pogrešaka u budućim prijavljivanjima izdataka, odgovorna nadležna tijela trebala bi se obvezati na provedbu plana korektivnih mjera sa strogim rokovima za rješavanje sustavnih nedostataka. Plan mjera trebao bi biti jasno i sažeto opisan u godišnjem izvješću o kontroli. Tijelo za reviziju može razmatrati plan mjera samo kao naknadni događaj te se njihov učinak može uzeti u obzir pri sastavljanju revizorskog mišljenja ako su mjere učinkovito provedene i tijelo za reviziju ima jasne dokaze za to.

Ako su korektivne mjere provedene prije dostavljanja godišnjeg izvješća o kontroli Komisiji i tijelo za reviziju ima dovoljno dokaza za to (vidjeti dio 5.1.), takve se korektivne mjere mogu smatrati naknadnim događajima koji su se dogodili nakon razdoblja revizije. Takvi se naknadni događaji trebaju uključiti u godišnje izvješće o kontroli, kako bi se pokazalo da su nacionalna nadležna tijela poduzela odgovarajuće mjere u pogledu otkrivenih pogrešaka. Tijelo za reviziju u obzir može uzeti te događaje pri utvrđivanju razine jamstva i revizorskog mišljenja. Kako je predviđeno u smjernicama za godišnje izvješće o kontroli<sup>10</sup>, „*neki naknadni događaji mogu imati znatan učinak na funkcioniranje sustava upravljanja i kontrole i/ili na rezerve (u slučajevima mišljenja s rezervom ili negativnog mišljenja) i stoga ih tijelo za reviziju ne smije zanemariti*”. Ti događaji mogu odgovarati pozitivnim

---

<sup>9</sup> To znači da je odgovorno tijelo izdalo nalog za povrat.

<sup>10</sup> Vidjeti dio 8. Smjernica za godišnja izvješća o kontroli i mišljenja.

mjerama (na primjer, korektivne mjere provedene nakon razdoblja revizije) ili negativnom učinku nove situacije (na primjer, nedostaci sustava ili pogreške otkrivene nakon razdoblja revizije).

Ako se korektivne mjere odnose na ispravljanje nepravilnih izdataka, tijelo za reviziju takve korekcije može razmatrati u svrhu navedenu u prethodnom odlomku ako su povezani izdatci ispravljani u skladu s prethodno navedenim dijelom 5.1.

### **5.3. Ispravljanje svih vrsta pogrešaka**

U slučaju postojanja sustavnih pogrešaka, Komisija daje prednost ispravljanju svih vrsta pogrešaka. Doista, u tom su slučaju analiza i ispravljanje svih vrsta pogrešaka u većem skladu s evaluacijom pogrešaka koju nalažu međunarodni revizijski standardi, odnosno ISA 530. Posljedično, tijelo za reviziju trebalo bi težiti planiranju svojeg rada na način da države članice mogu pravodobno primijeniti tu mogućnost prije podnošenja godišnjeg izvješća o kontroli.

Kako je prethodno navedeno u dijelu 2.2., tijelo za reviziju trebalo bi evaluirati pogreške pronađene u svojim revizijama operacija. Ako su pronađene sustavne pogreške i u svrhu godišnjeg izvješća o kontroli, tijelo za reviziju trebalo bi potvrditi sljedeće:

1. da je ukupni iznos izdataka prijavljenih Komisiji pogođenih tim sustavnim pogreškama utvrđen te da odgovorna nadležna tijela započinju provedbu nužnih financijskih korekcija što je prije moguće. Upravljačko tijelo, pod nadzorom tijela za reviziju, može obaviti ograničenje sustavne pogreške u nerevidiranim izdancima. 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. kako bi se ublažio rizik od značajnih pogrešaka u budućim prijavljivanjima izdataka, odgovorna nadležna tijela trebala bi se obvezati na provedbu plana korektivnih mjera sa strogim rokovima za rješavanje sustavnih nedostataka. Plan mjera trebao bi biti jasno i sažeto opisan u godišnjem izvješću o kontroli.

Nasumične pogreške mogu biti jedini izvor pogreške utvrđene u uzorku nad kojim je izvršena revizija ili mogu postojati uz sustavne pogreške. Tijelo za reviziju trebalo bi izračunati izdatke izložene riziku primjenom predviđene stope pogreške (koja se odnosi na nasumične pogreške pronađene u uzorku operacija podvrgnutih reviziji te izračunane u skladu s dodatkom 1. Smjernicama za uzorkovanje) na populaciju na koju se odnose nasumične pogreške. To bi se trebalo izračunati s pomoću formule navedene u dijelu 5.4. u nastavku.

### **5.4. Ekstrapolirana financijska korekcija<sup>11</sup>**

---

<sup>11</sup> To ne dovodi u pitanje daljnju procjenu Komisije u slučaju kada je kumulativni preostali rizik u vrijeme sastavljanja godišnjeg izvješća o kontroli i višegodišnjeg razdoblja iznad 2 %. U tom slučaju Komisija može zatražiti dodatne korektivne mjere jer to može uputiti na činjenicu da sustav upravljanja i kontrole programa u pitanju još nije ispravio rizike koje je tijelo za reviziju utvrdilo tijekom trajanja programa.

Ako se analizom pogrešaka utvrđenih u revizijama operacija koje provodi tijelo za reviziju nisu utvrdile sustavne pogreške ili anomalije (ili ako evaluacija nije dovršena na vrijeme za uključivanje u godišnje izvješće o kontroli), država članica<sup>12</sup> nakon utvrđivanja ukupne predviđene stope pogreške može odlučiti ukloniti prijavljene nepravilne izdatke kako bi se osigurala preostala stopa pogreške jednaka ili manja od 2 %.

To bi, u skladu s kriterijima sadržanima u dijelu 6. u nastavku, tijelu za reviziju omogućilo izdavanje pozitivnog mišljenja ako tijelo za reviziju u godišnjem izvješću o kontroli može potvrditi da su nedostaci u sustavu upravljanja i kontrole koji je proizveo pogreške iznad razine značajnosti riješeni ili da su poduzete korektivne mjere kako je opisano u prethodnim dijelovima 5.2. i 5.3.

Ako se ekstrapolirana financijska korekcija primjenjuje na temelju stope predviđene nasumične pogreške (u slučaju kad se ukupna predviđena stopa pogreške sastoji samo od nasumičnih pogrešaka), predviđena stopa pogreške primjenjuje se na cijelu populaciju. Od proizišle se količine potom oduzimaju pogreške utvrđene u uzorku (koje se ispravljaju zasebno<sup>13</sup>), što odgovara količini nužnih ekstrapoliranih korekcija. To podrazumijeva najjednostavniji scenarij u kojem tijelo za reviziju nije utvrdilo nikakve sustavne pogreške u kontekstu svojih revizija operacija<sup>14</sup>.

U skladu s prethodno navedenim premisama, Komisija bi smatrala primjerenom ekstrapoliranu financijsku korekciju kada se izračunava unutar granica intervala između točaka A i B:

A: ekstrapolirana financijska korekcija = predviđena nasumična pogreška – pogreške u uzorku
B: ekstrapolirana financijska korekcija = predviđena nasumična pogreška – (populacija x 2 %) – pogreške u uzorku

Primjer: predviđena stopa za nasumične pogreške: 4 % Populacija: 1 000 milijuna EUR pogreške u uzorku (već ispravljene): 3 milijuna EUR Korekcija između 37 milijuna EUR i 17 milijuna EUR:
---

<sup>12</sup> Upravljačko tijelo ili tijelo za ovjeravanje u skladu sa sustavom upravljanja i kontrole.

<sup>13</sup> Pogreške u uzorku ispravljaju se samo jednom.

<sup>14</sup> U svrhu izračuna financijskih korekcija, korekcije provedene u pogledu sustavnih pogrešaka trebalo bi oduzeti od ekstrapolirane financijske korekcije.

Ako se revizijama operacija koje izvršava tijelo za reviziju otkriju sustavne pogreške i te se pogreške ograniče za cijelu populaciju (vidjeti prethodno navedeni dio 2.2.), to podrazumijeva da bi, kada se nasumične pogreške pronađene u uzorku ekstrapoliraju na cijelu populaciju, tijelo za reviziju trebalo oduzeti količinu sustavnih pogrešaka od populacije kad god je ta vrijednost dio formule za predviđanje, kako je detaljno objašnjeno u dodatku 1. smjernicama za uzorkovanje.



A: 37 milijuna EUR = (4 % x 1000 milijuna EUR) – 3 milijuna EUR

B: 17 milijuna EUR = (4 % x 1000 milijuna EUR) – (2 % x 1000) – 3 milijuna EUR

## 6. UKUPNA PREDVIĐENA STOPA POGREŠKE I JAMSTVO O UČINKOVITOM FUNKCIONIRANJU SUSTAVA UPRAVLJANJA I KONTROLE

U svrhu revizorskog mišljenja koje će sastaviti tijelo za reviziju, jamstvo o ispravnom funkcioniranju sustava upravljanja i kontrole temelji se na kombiniranim rezultatima revizija sustava i revizija operacija.

Kako je navedeno u Prilogu VII. Uredbi (EZ) br. 1828/2006 te u dijelu 8. Smjernica o godišnjim kontrolnim izvješćima i mišljenjima iz 2009., u slučaju mišljenja s rezervom tijelo za reviziju obvezno je pružiti procjenu učinka te rezerve. U smjernicama se nadalje navodi da se „kvantifikacija učinka može obaviti na temelju činjenice da je predviđena stopa pogreške ustanovljena za izdatke u referentnoj godini primjenjiva ili na temelju paušala, uzimajući u obzir sve informacije koje tijelo za reviziju ima na raspolaganju”. Tijelo za reviziju u relevantnom odlomku mišljenja može i opisati je li učinak rezervi ograničen ili znatan.

Kvantifikacija učinka može se obaviti na temelju ukupne predviđene stope pogreške (ili preostale stope pogreške ako su države članice provele korektivne mjere prije dovršetka godišnjeg izvješća o kontroli) utvrđene za godinu N ili na temelju paušala uzimajući u obzir sve informacije dostupne tijelu za reviziju u vrijeme izrade nacrtu revizorskog mišljenja.

Procjena učinka rezerve kao „ograničenog” smatra se prikladnom kada se odnosi na nepravilnosti (koje još nisu ispravljene u vrijeme podnošenja godišnjeg izvješća o kontroli Komisiji) koje odgovaraju izdancima iznad 2 %, ali ispod 5 % ukupnih izdataka ovjerenih u godini N. Ako te nepravilnosti premašuju 5 % ukupnih izdataka ovjerenih u godini N, odgovarajuće bi rezerve trebale biti procijenjene kao „znatne”. Isto vrijedi i kada tijelo za reviziju nije u mogućnosti precizno kvantificirati količinu nepravilnosti te se upotrebljava paušal; do toga može doći u slučaju nedostataka u sustavu.

Tijelo za reviziju trebalo bi kvantificirati sve pogreške. Općenito, sve pogreške pronađene u kontekstu nasumičnog uzorka upotrijebljenog za revizije operacija trebaju se uzeti u obzir za izračun ukupne predviđene stope pogreške, osim anomalija (vidjeti prethodno navedeni dio 2.4.) i posebne slučajeve opisane u nastavku u dijelovima 7.1.1. i 7.5. Bez te kvantifikacije ukupna predviđena stopa pogreške ne može se smatrati pouzdanom s obzirom na to da je vjerojatno umanjena pogreškama koje nisu kvantificirane. U tim bi okolnostima revizorsko mišljenje trebalo biti s rezervom.

Pogreške koje se uzimaju u obzir u ukupnoj predviđenoj stopi pogreške trebale bi se odnositi na nalaze objavljene u završnom revizorskom izvješću, odnosno nakon što je kontradiktorni postupak sa subjektom revizije završen. U opravdanim slučajevima kada se takvi kontradiktorni postupci nisu zaključili prije podnošenja godišnjeg izvješća o kontroli, to bi moglo predstavljati ograničenje područja primjene te bi se moglo dostaviti mišljenje s rezervom na temelju stručne prosudbe tijela za reviziju. Kvantifikacija<sup>15</sup> rezervi u revizorskom mišljenju može se izračunati na temelju najveće količine

---

<sup>15</sup> Vidjeti dio 7. Smjernica za godišnja izvješća o kontroli i mišljenja.

pogrešaka koju tijelo za reviziju smatra razumno na temelju informacija koje su mu dostupne.

Ukupna bi predviđena stopa pogreške predstavljena u godišnjem izvješću o kontroli trebala biti stopa pogreške prije nego što je država članica primijenila bilo kakve korekcije kao posljedicu revizija operacija koje je provelo tijelo za reviziju. Revizorsko mišljenje tijela za reviziju temelji se na ukupnoj predviđenoj stopi pogreške i korektivnim mjerama koje su države članice mogle primijeniti prije podnošenja godišnjeg izvješća o kontroli u skladu s prethodno navedenim dijelom 5<sup>16</sup>.

Iz iskustva je vidljivo da poveznica između revizorskog mišljenja (o ispravnom funkcioniranju sustava upravljanja i kontrole i pravilnosti izdataka) i zaključaka donesenih u revizijama sustava i revizijama operacija obično odgovara uzorku objašnjenom u nastavku. Sljedeća je tablica informativne naravi, a tijelo za reviziju svakako se mora osloniti na svoju stručnu prosudbu, osobito u situacijama koje u tablici nisu predviđene. Kako je prethodno navedeno u dijelu 5., korektivne mjere mogu se odnositi na financijske korekcije (čiji je cilj preostala stopa pogreške jednaka ili ispod 2 %) ili poboljšanja kojima se namjeravaju prevladati nedostaci u sustavu upravljanja i kontrole (koji nisu uključeni u financijske korekcije) ili na njihovu kombinaciju.

Revizorsko mišljenje	Procjena tijela za reviziju u pogledu stavki		
	Funkcioniranje sustava kontrole i upravljanja (rezultati revizija sustava)	Ukupna predviđena stopa pogreške (rezultati revizija operacija)	Provedba <sup>17</sup> nužnih korektivnih mjera države članice
1 – pozitivno mišljenje	kategorija 1 ili 2	i ukupna predviđena stopa pogreške $\leq 2\%$	Korekcije (na primjer, pogreške u uzorku) provedene.
2 – mišljenje s rezervom (rezerve imaju ograničen učinak)	kategorija 2	i/ili $2\% <$ ukupna predviđena stopa pogreške $\leq 5\%$	Osim ako su prikladne korektivne mjere (uključujući ekstrapolirane financijske korekcije) provedene (moguće pozitivno mišljenje)
3 – mišljenje s rezervom (rezerve imaju	kategorija 3	i/ili $5\% <$ ukupna predviđena stopa	Korektivne mjere nisu u potpunosti provedene (uključujući ak

<sup>16</sup> U posebnim slučajevima u kojima su nacionalna nadležna tijela već otkrila nepravilne izdatke te na njih reagirala (ali ih nisu ispravila prije sastavljanja uzorka) postoji mogućnost da tijelo za reviziju odluči isključiti tu nepravilnost iz projekcije pogrešaka iz uzorka na populaciju kada su ispunjeni određeni uvjeti (vidjeti dio 7.1.1. u nastavku). Tijelo za reviziju bi u godišnjem izvješću o kontroli, u dijelu o revizijama operacija, trebalo objaviti je li se to dogodilo, količinu izdataka za određenu nepravilnost te je li ona ispravljena.

<sup>17</sup> Vidjeti dio 5. ovih smjernica.

Revizorsko mišljenje	Procjena tijela za reviziju u pogledu stavki		
	Funkcioniranje sustava kontrole i upravljanja (rezultati revizija sustava)	Ukupna predviđena stopa pogreške (rezultati revizija operacija)	Provedba <sup>17</sup> nužnih korektivnih mjera države članice
znatan učinak)		pogreške ≤ 10 %	ekstrapolirane financijske korekcije provedene, ali nedostaci u sustavu postoje).
4 – negativno	kategorija 4	i/ili ukupna predviđena stopa pogreške > 10%	Korektivne mjere nisu u potpunosti provedene, ali nedostaci u sustavu postoje).

Ako tijelo za reviziju smatra da je sustav upravljanja i kontrole u kategoriji 2 te da je ukupna stopa pogreške ispod razine značajnosti od 2 %, revizorsko mišljenje može biti pozitivno.

Međutim, 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 su provela tijela za reviziju, sustav upravljanja i kontrole koji je na snazi nije dostatno učinkovit u pogledu sprječavanja, otkrivanja i ispravljanja nepravilnosti i povrata nepropisno isplaćenih iznosa. Stoga se mišljenje s rezervom u tom slučaju smatra prikladnim<sup>18</sup>. Međutim, ako je preostala stopa pogreške ispod ili jednaka 2 % u slučaju kada je država članica provela korektivne mjere prije podnošenja godišnjeg izvješća o kontroli Komisiji (vidjeti prethodno navedeni dio 5.2.), tijelo za reviziju može izdati pozitivno mišljenje.

Mišljenje s rezervom trebalo bi biti objavljeno kada je sustav upravljanja i kontrole u kategoriji 3 i/ili kada je ukupna stopa pogreške iznad 2 %, osim ako je preostala stopa pogreške ispod ili jednaka 2 % te su korektivne mjere (uključujući one koje se odnose na nedostatke u sustavu) provedene prije dovršetka godišnjeg izvješća o kontroli. U tom slučaju tijelo za reviziju može izdati mišljenje s rezervom.

Ukupna predviđena stopa pogreške iznad 5 % i/ili sustav upravljanja i kontrole u kategoriji 3 ili 4 trebao bi dovesti do mišljenja s rezervom.

<sup>18</sup> Izraz „smatra se prikladnim” podrazumijeva da je potrebna stručna prosudba tijela za reviziju kako bi se donijeli prikladni zaključci o njegovu radu.

Ukupna predviđena stopa pogreške iznad 10 % i/ili sustav upravljanja i kontrole u kategoriji 4 trebao bi dovesti do negativnog mišljenja.

## 7. POSEBNI SLUČAJEVI

### 7.1. Pogreške koje je tijelo za reviziju otkrilo u izdancima koje je i upravljačko tijelo, posredničko tijelo ili tijelo za ovjeravanje smatralo nepravilnim.

*7.1.1. Nepravilnosti koje su već uočili i na koje su reagirali posredničko tijelo / upravljačko tijelo / tijelo za ovjeravanje, ali koje nisu ispravljene prije nego što je tijelo za reviziju sastavilo uzorak*

Kako je prethodno navedeno, općenito se sve utvrđene nepravilnosti trebaju uzeti u obzir za izračun predviđene stope pogreške te uključiti u godišnje izvješće o kontroli. To se odnosi na nepravilnosti koje je utvrdilo tijelo za reviziju (tijekom svojih revizija operacija) koje je već otkrilo drugo nacionalno tijelo (odnosno upravljačko tijelo, posredničko tijelo ili tijelo za ovjeravanje) prije nego što je tijelo za reviziju sastavilo uzorak, ali ih država članica nije ispravila prije podnošenja godišnjeg izvješća o kontroli<sup>19</sup>.

Međutim, ako postoje potkrepljujući dokazi da su relevantna nacionalna nadležna tijela (upravljačko tijelo, posredničko tijelo ili tijelo za ovjeravanje) otkrila nepravilnosti i da već poduzimaju potrebne mjere (na primjer, početak postupka za povrat) prije nego što je tijelo za reviziju sastavilo uzorak te da je nepravilni iznos ispravljen prije podnošenja godišnjeg izvješća za kontrolu, takvu bi se nepravilnost moglo isključiti pri projekciji pogrešaka iz uzorka na populaciju.

U svakom slučaju, otklanjanje predmetnih nepravilnosti trebalo bi prijaviti i objasniti u dijelu godišnjeg izvješća o kontroli koji se odnosi na revizije operacija, s obzirom na to da će takva korekcija utjecati na kumulativni preostali rizik koji Komisija izračunava u svrhu godišnjeg izvješća o radu predmetne službe.

Općenito bi upravljačko tijelo trebalo osigurati da se njegove provjere upravljanja (administrativne provjere ili provjere na licu mjesta) provode kako bi se spriječile, otkrile i ispravile nepravilnosti prije nego što se izdatci prijave Komisiji. Međutim, s obzirom na to da su sustavi kontrole višegodišnji, može se dogoditi da se provjerama na licu mjesta otkriju pogreške koje nisu prethodno uočene tijekom administrativnih provjera.

*7.1.2. Nepravilnosti koje je tijekom kontrola otkrilo posredničko ili upravljačko tijelo te nedostatno ispravilo prije nego što je tijelo za reviziju sastavilo uzorak*

Tijelo za reviziju tijekom revizije utvrđuje da je nepravilnost prethodno uočena tijekom kontrole drugog tijela, ali je primijenjena stopa korekcija bila niža od stope korekcija koju je, prema mišljenju tijela za reviziju, posredničko tijelo ili

---

<sup>19</sup> Kako je prethodno navedeno, ta se korekcija može provesti izuzimanjem nepravilnih izdataka (putem povlačenja ili povrata) iz izjave o izdancima podnesene Komisiji ili prijavom predmetnih izdataka kao očekivanog povrata u računovodstvenom sustavu tijela za ovjeravanje.

upravljačko tijelo trebalo primijeniti. U toj situaciji razliku količine koja proizlazi iz stope korekcija koju je utvrdilo tijelo za reviziju i količine koja je zapravo ispravljena (na razini izjave Komisiji prije nego što je tijelo za reviziju sastavilo uzorak) treba uzeti u obzir za izračun ukupne stope pogreške.

### *7.1.3. Nepravilnosti koje se odnose na izdatke povučene nakon što je tijelo za reviziju sastavilo uzorak*

Nakon odabira uzorka operacija tijelo za reviziju može utvrditi nepravilne izdatke u operacijama nad kojima treba provesti reviziju koje je država članica povukla ili im povukla ovjeru. U pogledu praktičnih postupaka koje bi tijelo za reviziju trebalo usvojiti za revizije na licu mjesta predviđena su dva različita slučaja:

- (1) U slučaju da se nepravilni izdatci kojima je povučena ovjera odnose na sve izdatke predmetne operacije uključene u uzorak koji je odabralo tijelo za reviziju, to tijelo nije obvezno provesti reviziju na licu mjesta za takvu operaciju. Uzorak se ne bi trebao izmijeniti, odnosno predmetna se operacija ne bi trebala zamijeniti drugom operacijom.
- (2) U slučaju da se nepravilni izdatci kojima je povučena ovjera odnose samo na dio izdataka predmetne operacije uključene u uzorak koji je odabralo tijelo za reviziju, to bi tijelo trebalo provesti reviziju na licu mjesta za tu operaciju kako bi se otkrilo postoje li pogreške u dijelu kojem nije povučena ovjera.

U oba bi se slučaja za izračun stope pogreške u obzir trebali uzeti nepravilni izdatci.

## **7.2. Netiranje „zaštitnim slojem” izdataka na razini projekta**

Može se dogoditi da u godini N korisnik upravljačkom tijelu (ili posredničkom tijelu) u pogledu predmetne operacije prijavi veće izdatke od onih koji su u početku predviđeni za godinu N. To odgovara „zaštitnom sloju” izdataka. Izjava Komisiji o prihvatljivim izdancima u svakom je slučaju ograničena na najveći iznos naveden u sporazumu o dodjeli bespovratnih sredstava i odobrenom proračunu za predmetnu operaciju.

Time se ne dovodi u pitanje članak 98. Uredbe (EZ) br. 1083/2006. Kada država članica u okviru te odredbe odluči primijeniti financijske korekcije na pojedinačnu operaciju ukidanjem cjelokupnog javnog doprinosa ili njegovog određenog dijela (ili kada Komisija predlaže takvu financijsku korekciju u skladu s člankom 99. i člankom 100. stavkom 4. iste Uredbe), doprinos iz ukinutih fondova može se ponovno upotrijebiti za operacije koje nisu predmet korekcije. U članku 98. stavku 3. navodi se da nije dopuštena ponovna uporaba ukinutih doprinosa za operaciju koja je predmet korekcije.

Slijedi primjer netiranja zaštitnim slojem izdataka na razini projekta: predviđeni izdatci projekta iznose 100 000 EUR, a javno sufinanciranje iznosi 40 % izdataka, do najvišeg iznosa od 40 000 EUR. Korisnik je upravljačkom tijelu prijavio izdatke u iznosu od 110 000 EUR i primio najviši iznos bespovratnih sredstava od 40 000 EUR. Tijelo za reviziju reviziji podvrgava 110 000 EUR koje je prijavio korisnik te utvrđuje neprihvatljive izdatke od 9000 EUR. U tom slučaju, čak i ako su neprihvatljivi izdatci pronađeni u ukupnim izdancima operacije podvrgnute reviziji (uključujući zaštitni sloj, koji je dio izdataka podvrgnutih reviziji), još uvijek postoji dovoljno prihvatljivih izdataka za dodjelu najvišeg iznosa javnih bespovratnih

sredstava korisniku<sup>20</sup>. U tom slučaju tijelo za reviziju može zaključiti da ne postoji pogreška koju treba prijaviti s obzirom na to da nema utjecaja na nadoknadu EU-a jer je zaštitni sloj postojao kada je tijelo za reviziju otkrilo predmetne neprihvatljive izdatke. Međutim, činjenica da je upravljačko tijelo sve izdatke, uključujući zaštitni sloj, smatralo prihvatljivima može navesti na zaključak da je potrebno poboljšanje njihovih provjera. U tom slučaju tijelo za reviziju treba tim nadležnim tijelima preporučiti poboljšanje ili jačanje njihovih provjera.

Drugi je primjer kada za prethodno navedeni projekt korisnik upravljačkom tijelu prijavi izdatke u iznosu od 110 000 EUR. Tijelo za reviziju reviziji podvrgava 110 000 EUR koji su prijavljeni za projekt te utvrđuje neprihvatljive izdatke od 15 000 EUR. Korisnik ima pravo na najviši iznos bespovratnih sredstava u visini od 38 000 EUR (95 000 EUR x 40 %). Otkrivena pogreška (5000 EUR) ima utjecaj na izdatke prijavljene Komisiji kao prihvatljive. U tom bi slučaju tijelo za reviziju tu pogrešku trebalo uključiti u ukupnu predviđenu stopu pogreške. Nacionalna nadležna tijela možda će morati korisniku izdati nalog za povrat (na primjer, ako je operacija dovršena) te će se najviši iznos bespovratnih sredstava odgovarajuće umanjiti.

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

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

### **7.4. Kako bi se prijevare i sumnja na prijevaru trebale uključiti u godišnje izvješće o kontroli i odraziti na stopu pogreške?**

Godišnje izvješće o kontroli trebalo bi sadržavati korake poduzete u pogledu slučajeva prijevare ili sumnje na prijevaru utvrđene tijekom revizije ili prije podnošenja godišnjeg izvješća o kontroli.

U godišnjem izvješću o kontroli trebalo bi objaviti jesu li slučajevi prijevare i sumnje na prijevaru prijavljeni OLAF-u. Ako je to dopušteno nacionalnim pravilima u pogledu tekućih istraga, tijelo za reviziju trebalo bi prikupiti informacije o prirodni prijevare i procijeniti radi li se o sustavnoj pogrešci te, ako je tako, jesu li poduzete mjere za ublažavanje.

Kako je navedeno u članku 27. točki (c) Uredbe (EZ) br. 1828/2006, „sumnja na prijevaru” znači nepravilnost koja je razlog za pokretanje upravnih ili sudskih postupaka na nacionalnoj razini kako bi se utvrdilo postojanje postupanja s namjerom, osobito prijevare, iz članka 1. stavka 1. točke (a) Konvencije koja je sastavljena na temelju članka K.3 Ugovora o Europskoj uniji, o zaštiti financijskih interesa Europskih zajednica”.

---

<sup>20</sup> To bi bilo u skladu s člankom 98. stavkom 3. Uredbe (EZ) br. 1083/2006 (ili člankom 96. stavkom 3. Uredbe (EZ) br. 1198/2006 za Europski fond za ribarstvo) ako ne dođe do ukidanja javnog doprinosa za predmetnu operaciju, odnosno ako se iznos od 40 000 EUR dodijeli iz javnih izdataka.

U slučaju da postoje operacije koje su uključene u nasumični uzorak, nad kojima tijelo za reviziju ne može provesti reviziju zbog toga što pravosudna tijela zadržavaju prateće dokumente (uglavnom zbog sumnje na prijevaru), predviđaju se sljedeća tri slučaja:

1. kada tijelo za reviziju ima dokaze o sumnji na prijevaru koji se odnose na operaciju iz uzorka (na primjer, policijsko izvješće) ili kada su postojanje prijevare potvrdila nadležna nacionalna pravosudna tijela, predmetni se izdatci računaju kao pogreška (nasumična, sustavna ili anomalija) te se uključuju u ukupnu stopu pogreške. Ako tijelo za reviziju nakon dostavljanja godišnjeg izvješća o kontroli dobije dokaze koji vode do zaključka da sumnja o prijevari nije potvrđena, tijelo za reviziju može provesti reviziju ukupne stope pogreške i o tome obavijestiti Komisiju u sljedećem godišnjem izvješću o kontroli.

2. kada nisu dostupne dostatne informacije ili dokazi, tijelo za reviziju može operaciju iz uzorka zamijeniti drugom tako što će primijeniti nasumični odabir na preostalu populaciju, upotrebljavajući istu metodu uzorkovanja ako se to može učiniti na vrijeme, prije podnošenja godišnjeg izvješća o kontroli. U protivnom tijelo za reviziju može prvotno revidiranu operaciju smatrati operacijom s nultom pogreškom (ako nisu otkrivene nikakve nepravilnosti) te u populaciju uključiti predmetne izdatke za izračun predviđene pogreške.

3. ako tijelo za reviziju nije zamijenilo predmetnu operaciju iz uzorka i ako je kvantifikacija nepravilnosti moguća jedino nakon podnošenja godišnjeg izvješća o kontroli za predmetnu referentnu godinu, tijelo za reviziju trebalo bi revidirati izračun ukupne stope pogreške te je što prije dostaviti Komisiji. Tijelo za reviziju trebalo bi u godišnjem izvješću o kontroli objaviti slučajeve utvrđene u toj iznimnoj situaciji i njihov utjecaj na mišljenje tijela za reviziju.

Očito, ako tijelo za reviziju može provesti reviziju operacija za koje postoji sumnja o prijevari zbog pratećih dokumenata dostupnih tijelu za reviziju, ono treba na temelju vlastita rada zaključiti postoje li nepravilnosti u prijavljenim izdancima, ne dovodeći u pitanje ishod istraga prijevara, ako postoje.

#### **7.5. Je li potrebno u stopu pogreške uključiti stečajevе ili nesposobnosti za plaćanje?**

Kada je tijelo za reviziju u svoj uzorak uključilo operaciju koja podliježe stečajnom postupku ili postupku pokrenutom zbog nesposobnosti plaćanja uslijed kojih ne može doći do ostvarenja ciljeva operacije ili ispunjenja drugih uvjeta za odobrenje bespovratnih sredstava (na primjer, državna potpora povezana sa stvaranjem radnih mjesta u poduzeću korisnika), ali ne postoje pokazatelji nemara upravljačkog tijela pri odabiru operacija za sufinanciranje, je li potrebno izdatke prijavljene za tu operaciju uključiti u ukupnu stopu pogreške?

Kako bi se odgovorilo na to pitanje važno je naglasiti da je Uredbom br. 539/2010 dodan stavak 5. članku 57. Uredbe (EZ) br. 1083/2006: „*Stavci 1. do 4. ne primjenjuju se na operacije koje se značajno prilagođavaju zbog prestanka proizvodne aktivnosti na temelju neprijevanog stečaja*”.

Komisija u skladu s tom odredbom smatra da u slučaju prekida proizvodne aktivnosti, uzrokovanog neprijevanim stečajem, država članica neće trebati istraživati predmetne nepravilnosti te provesti prikladne financijske korekcije te

država članica i Komisija neće morati poduzeti potrebne mjere kako bi povratile nepropisno plaćena sredstava.

Logičan je zaključak tog razmišljanja da ne postoji pogreška koju treba uzeti u obzir u ukupnoj stopi pogreške u odnosu na stečajni postupak ako je primjenjiv članak 57. stavak 5. Uredbe (EZ) 1083/2006.

Postupak pokrenut zbog nesposobnosti plaćanja ili stečajni postupak predstavljao bi pogrešku koju bi trebalo uzeti u obzir samo u dvije situacije:

1. kada se odnosi na prijevaru koju su utvrdila nadležna nacionalna pravosudna tijela te bi se u tom slučaju korekcija trebala odnositi na pogođene izdatke u svojoj ukupnosti

2. kada se odnosi na nepostojanje prikladnog postupka odabira upravljačkog tijela (odnosno kršenje članka 60. točke (a) Uredbe (EZ) br. 1083/2006) te se u tom slučaju pogreška može brojčano izraziti kao 5 %, 10 %, 25 % ili 100 % prijavljenih izdataka za predmetnu operaciju, kako proizlazi iz Komisijine odluke o financijskim korekcijama<sup>21</sup>.

Ako je jedan od dvaju prethodno navedenih slučajeva primjenjiv, onda bi tijelo za reviziju isto tako trebalo uzeti u obzir vremensko razdoblje u kojem se stečaj dogodio u sljedećem smislu<sup>22</sup>:

1) ako je do nesposobnosti za plaćanje došlo 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>23</sup>, ta je situacija slična onoj iz prethodno navedenog dijela 7.1.1. U tom se slučaju nepravilnost može isključiti pri projekciji nasumičnih pogrešaka na populaciju.

2) ako je do nesposobnosti za plaćanje došlo 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 predviđanje nasumičnih pogrešaka.

---

<sup>21</sup> Komisijina Odluka od 19. 10. 2011. o odobrenju smjernica za načela, kriterije i okvirne ljestvice za primjenu u pogledu financijskih korekcija koje je Komisija provela u skladu s člancima 99. i 100. Uredbe Vijeća (EZ) br. 1083/2006 od 11. srpnja 2006.

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>22</sup> Kako proizlazi iz prethodno navedenog dijela 8.1.1.

<sup>23</sup> Djelovanje upravljačkog tijela isto tako može ovisiti o nacionalnim pravilima i postupcima povezanim s postupkom pokrenutim zbog nesposobnosti plaćanja i stečajnim postupkom. Tijelo za reviziju trebalo bi se služiti svojom stručnom prosudbom pri analizi vremenskog rasporeda reakcije upravljačkog tijela na aktualnu konkretnu situaciju stečaja ili nesposobnosti za plaćanje.



Naravno, postojanje nesposobnosti plaćanja / stečaja ne dovodi u pitanje potrebu da tijelo za reviziju pronađe jamstvo da su izdatci za predmetnu operaciju zakoniti i pravilni u odnosu na preostale primjenjive odredbe.

#### **7.6. Koji bi pristup tijelo za reviziju trebalo upotrijebiti ako su prateći dokumenti za operacije iz uzorka izgubljeni ili oštećeni zbog više sile (na primjer, prirodnih katastrofa)?**

Kao posljedica prirodnih katastrofa u središnjoj Europi, neka su tijela za reviziju postavila pitanje koji bi njihov pristup trebao biti kada je prateća dokumentacija korisnika izgubljena ili oštećena zbog tih prirodnih događaja (gubitak dostatnog revizorskog traga).

Tijelo za reviziju trebalo bi od predmetnih nacionalnih nadležnih tijela zatražiti rekonstrukciju revizorskog traga uporabom dokumentacije držane u elektroničkom obliku i drugim izvorima (na primjer, ugovaratelji, dobavljači, banke). Međutim, ta ponovna uspostava revizorskog 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. Stručna će prosudba biti nužna za donošenje takvog zaključka<sup>24</sup>.

Može se dogoditi da čak i ako je revizorski trag nepotpun, dokumentacija koja nedostaje nije presudna za utvrđivanje prihvatljivosti izdataka. U tom bi slučaju tijelo za reviziju trebalo objaviti ograničenje područja primjene ako se nad predmetnom operacijom provodi revizija.

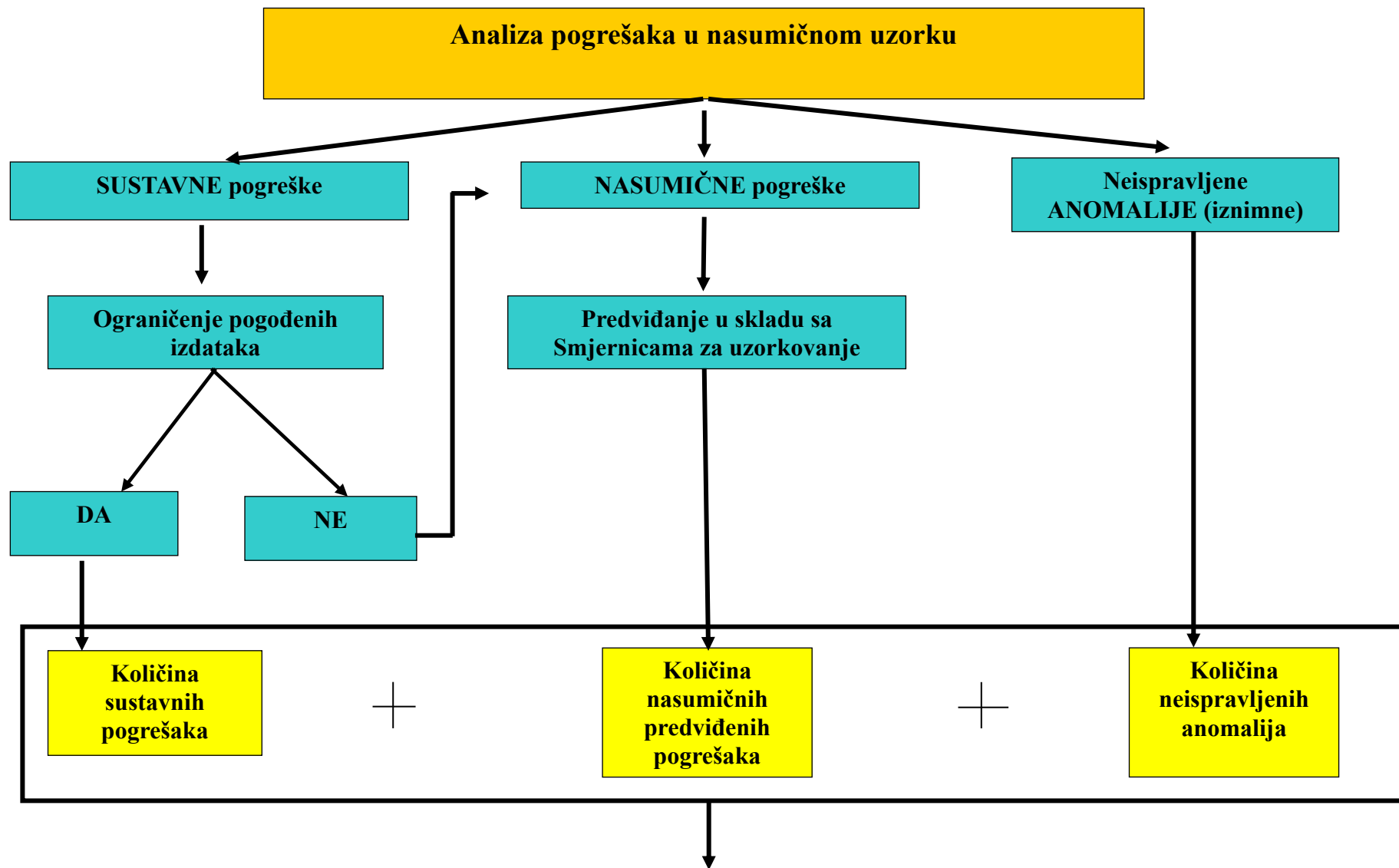
Za operacije za koje se revizorski trag zbilja ne može ponovno uspostaviti (u najmanju ruku djelomično) zbog „više sile” (na primjer, uzrokovane prirodnim katastrofama) ili troškovi te ponovne uspostave premašuju koristi osiguravanja revizorskog traga upravljačko tijelo trebalo bi dobiti potvrdu (na primjer, pismo korisnika ili posredničkog tijela) da je to bio slučaj i da su svi pokušaji povrata dokumentacije bili neuspješni. Ta bi informacija trebala biti prihvatljiva nacionalnim revizorskim tijelima. S tom bi potvrdom upravljačko tijelo moglo zaključiti da se u slučaju predmetnih operacija nije moguće uskladiti s člankom 19. Uredbe (EZ) br. 1828/2006 (o raspoloživosti dokumenata) zbog događaja uzrokovanog višom silom.

Upravljačko tijelo trebalo bi imati popis svih pogođenih operacija, koje bi onda trebale biti isključene iz populacije iz koje je izvučen uzorak tijela za reviziju ako se događaj uzrokovan višom silom dogodio prije toga. Ako je tijelo za reviziju već odabralo takve operacije za reviziju na licu mjesta te nisu mogući drugi postupci provjere prihvatljivosti izdataka, u tom je slučaju predviđena zamjena drugim operacijama.

---

<sup>24</sup> Vidjeti stranice 6. do 10. revizijskih standarda američkog Vladina ureda za odgovornost (engl. *Government Accountability Office (GAO)*) „Government Auditing Standards: Temporary Exemptions and Guidance in Response to Hurricanes Katrina and Rita” (<http://www.gao.gov/govaud/hurricanedocument.pdf>).

**PRILOG 1. – UKUPNA PREDVIĐENA STOPA POGREŠKE**



**UKUPNA PREDVIĐENA STOPA POGREŠKE = (Količina sustavnih pogrešaka + nasumične predviđene pogreške + anomalije) podijeljena populacijom iz godine N**

## PRILOG 2. – TABLICA ZA PRIJAVLJENI IZDATAK I REVIZIJE UZORKA

Fond	Referentni broj (broj CCI)	Program	Izdatci prijavljeni u referentnoj godini <sup>25</sup>	Izdatci u referentnoj godini revidirani za slučajni uzorak		Iznos i postotak (stopa pogreške) nepravilnih izdataka u slučajnom uzorku <sup>26</sup>		Ukupna predviđena stopa pogreške <sup>27</sup>	Ostali izdatci podvrgnuti reviziji <sup>28</sup>	Iznos nepravilnih izdataka u drugom uzorku izdataka	Ukupni izdatci prijavljeni kumulativno	Ukupni izdatci kumulativno podvrgnuti reviziji <sup>29</sup> kao postotak ukupnih izdataka prijavljenih kumulativno
				Iznos <sup>30</sup>	% <sup>31</sup>	Iznos	%					
								%				

<sup>25</sup> Ovaj bi se stupac trebao odnositi na populaciju iz koje je izvučen uzorak, odnosno ukupnu količinu prihvatljivih izdataka prijavljenih Komisiji za godinu N, umanjene za negativne jedinice uzorkovanja ako postoje. Na primjer, ako je 23 milijuna EUR prijavljeno kao prihvatljivi izdatak i to uključuje 3 milijuna EUR negativnih jedinica uzorkovanja, onda iznos koji treba objaviti u stupcu A iznosi 26 milijuna EUR s obzirom na to da on odgovara populaciji pozitivnih iznosa. Prema potrebi, objašnjenja će biti sadržana u godišnjem izvješću o kontroli, u dijelu o revizijama operacija.

<sup>26</sup> Ako je slučajnim uzorkom obuhvaćeno više od jednog fonda ili programa, informacije o iznosu i postotku (stopa pogreške) nepravilnih izdataka navode se za čitavi uzorak i ne mogu se navesti na razini programa ili fonda. Ako se upotrebljava stratifikacija, dodatne informacije po sloju trebale bi biti sadržane u godišnjem izvješću o kontroli u dijelu o revizijama operacija.

<sup>27</sup> Pojam ukupne predviđene stope pogreške objašnjen je u dijelu 2.6. ovih smjernica.

<sup>28</sup> Prema potrebi, „ostali izdatci podvrgnuti reviziji” trebali bi se odnositi na izdatke podvrgnute reviziji u kontekstu dodatnog uzorka za referentnu godinu.

<sup>29</sup> Uključuje izdatke podvrgnute reviziji za slučajni uzorak i ostale izdatke podvrgnute reviziji.

<sup>30</sup> Iznos izdataka podvrgnutih reviziji (u slučaju primjene poduzorkovanja, samo bi količina stavaka izdataka koji su učinkovito podvrgnuti reviziji trebala biti uključena u ovaj stupac).

<sup>31</sup> Postotak revidiranih izdataka u odnosu na izdatke prijavljene Komisiji u referentnoj godini.

**PRILOG 3. – KORELACIJSKA TABLICA MEĐU DIJELOVIMA PRETHODNIH I AŽURIRANIH SMJERNICA ZA POSTUPANJE S POGREŠKAMA**

<b>Dijelovi smjernica COCOF 11-0041-01-EN od 7. 12. 2011. i EFFC/87/2012 od 9. 11. 2012.</b>	<b>Odgovarajući dijelovi ažuriranih smjernica za postupanje s pogreškama</b>
1. Uvod	1. Uvod
2. Evaluacija pogrešaka	2. Evaluacija pogrešaka
2.1. Pristup naveden u prethodnim smjernicama Komisije	[Zamijenjen novim dijelom „2.1. Pregled vrsta pogrešaka”.]
2.2. Sustavne pogreške	2.2. Sustavne pogreške
2.3. Nasumične pogreške	2.3. Nasumične pogreške
2.4. Anomalije	2.4. Anomalije
2.5. Pogreške povezane s nedovršenim kontradiktornim postupkom	[Uključeno u dio 6.]
2.6. Ukupna predviđena stopa pogreške	2.5. Ukupna predviđena stopa pogreške
3. Objava pogrešaka u godišnjem izvješću o kontroli s pomoću sustava SFC2007	3. Objava pogrešaka u godišnjem izvješću o kontroli s pomoću sustava SFC2007
4. Neodgovarajuća revizorska mišljenja	4. Neodgovarajuća revizorska mišljenja
5. Korektivne mjere	5. Korektivne mjere
5.1. Načelo ispravljenosti pogreške za utvrđivanje revizorskog mišljenja	5.1. Načelo ispravljenosti pogreške za utvrđivanje revizorskog mišljenja
5.2. Korektivne mjere kao naknadni događaji	5.2. Korektivne mjere kao naknadni događaji
5.3. Opcija br. 1: ekstrapolirana financijska korekcija	5.4. Ekstrapolirana financijska korekcija
5.4. Opcija br. 2: analiza i ispravljanje svih vrsta pogrešaka	5.3. Ispravljanje svih vrsta pogrešaka
5.5. Netiranje „zaštitnim slojem” izdataka	7.2. Netiranje „zaštitnim slojem” izdataka

<b>Dijelovi smjernica COCOF 11-0041-01-EN od 7. 12. 2011. i EFFC/87/2012 od 9. 11. 2012.</b>	<b>Odgovarajući dijelovi ažuriranih smjernica za postupanje s pogreškama</b>
[Novi dio ažuriranih smjernica za postupanje s pogreškama.]	6. Ukupna predviđena stopa pogreške i jamstvo o učinkovitom funkcioniranju sustava upravljanja i kontrole
6. Implikacije za uzorkovanje koje proizlaze iz visoke stope pogreške	[Dio izbrisan jer je sadržan u dijelovima 8.1., 5.11. i 8.2.2. Smjernica za uzorkovanje, ažuriranih 2013.]
7. Najizglednija pogreška i gornja granica pogreške	Idem]
8. Posebni slučajevi	7. Posebni slučajevi
8.1. Pogreške koje je tijelo za reviziju otkrilo u izdancima koje su i upravljačko tijelo, posredničko tijelo ili tijelo za ovjeravanje smatrali nepravilnima.	7.1. Pogreške koje je tijelo za reviziju otkrilo u izdancima koje su i upravljačko tijelo, posredničko tijelo ili tijelo za ovjeravanje smatrali nepravilnima.
8.1.1. Nepravilnosti koje su već uočili i na koje su reagirali posredničko tijelo / upravljačko tijelo / tijelo za ovjeravanje, ali koje nisu ispravljene prije nego što je tijelo za reviziju sastavilo uzorak	7.1.1. Nepravilnosti koje su već uočili i na koje su reagirali posredničko tijelo / upravljačko tijelo / tijelo za ovjeravanje, ali koje nisu ispravljene prije nego što je tijelo za reviziju sastavilo uzorak
8.1.2. Nepravilnosti koje je tijekom kontrola otkrilo posredničko ili upravljačko tijelo te nedostatno ispravilo prije nego što je tijelo za reviziju sastavilo uzorak	7.1.2. Nepravilnosti koje je tijekom kontrola otkrilo posredničko ili upravljačko tijelo te nedostatno ispravilo prije nego što je tijelo za reviziju sastavilo uzorak
8.1.3. Nepravilnosti koje se odnose na izdatke kojima je povučena ovjera nakon što je tijelo za reviziju sastavilo uzorak	7.1.3. Nepravilnosti koje se odnose na izdatke kojima je povučena ovjera nakon što je tijelo za reviziju sastavilo uzorak

<b>Dijelovi smjernica COCOF 11-0041-01-EN od 7. 12. 2011. i EFFC/87/2012 od 9. 11. 2012.</b>	<b>Odgovarajući dijelovi ažuriranih smjernica za postupanje s pogreškama</b>
8.2. Netiranje pogrešaka u pogledu uvećanog prikazivanja u odnosu na pogreške u pogledu umanjenog prikazivanja radi izračuna sveukupne najizglednije pogreške	7.3. Netiranje pogrešaka u pogledu uvećanog prikazivanja u odnosu na pogreške u pogledu umanjenog prikazivanja radi izračuna sveukupne najizglednije pogreške
[Novi dio ažuriranih smjernica za postupanje s pogreškama.]	7.4. Kako bi se prijevara i sumnja na prijevaru trebale uključiti u godišnje izvješće o kontroli i odraziti na stopu pogreške?
[Novi dio ažuriranih smjernica za postupanje s pogreškama.]	7.5. Je li potrebno stečajeve / nesposobnosti za plaćanje uključiti u stopu pogreške?
[Novi dio ažuriranih smjernica za postupanje s pogreškama.]	7.6. Koji bi pristup tijelo za reviziju trebalo upotrijebiti ako su prateći dokumenti za operaciju iz uzorka izgubljeni ili oštećeni zbog više sile (na primjer, prirodnih katastrofa)?
Prilog 1. – Ukupna predviđena stopa pogreške	Prilog 1. – Ukupna predviđena stopa pogreške
Prilog 2. – Tablica za prijavljeni izdatak i revizije uzorka	Prilog 2. – Tablica za prijavljeni izdatak i revizije uzorka