УНИВЕРЗИТЕТ СИНГИДУНУМ

Департман за

последипломске студије

Инструмент за претприступну помоћ –ИПА 2007-2013 са посебним освртом на улогу, значај, одговорности и методологију ревизорског тела задуженог за ревизију ИПА пројеката

-МАСТЕР РАД-

Ментор:

проф.др Милован Станишић

Кандидат:

Светлана Новаковић-Пантелић

402101/2009

БЕОГРАД, 2013.

С А Д Р Ж А Ј

УВОД ..... 5.

1.Инструмент за претприступну помоћ-ИПА 2007-2013 год. ..... 6.
1.1 Појам Инструмента за претприступну помоћ ИПА ..... 6.
1.1.1. Историја ИПА фондова у Републици Србији ..... 7.
1.2. Правни основ за успостављање ИПА 2007-2013.год. ..... 8.
1.3. Корисници ИПА фондова ..... 9.
1.4. Управљање програмима помоћи Европске уније ..... 12.
1.4.1. Програмирање ..... 12.
1.4.1.1 Вишегодишњи индикативни финансијски оквир МИФ ..... 13.
1.4.1.2. Вишегодишњи индикативни плански документ МИПД ..... 15.
1.4.2. Идентификација пројеката ..... 15.
1.4.2.1. Основни критеријуми за финансирање пројеката ..... 17.
1.4.3. Формулација пројеката ..... 19.
1.4.4. Реализација пројеката ..... 19.
1.4.5. Евалуација и ревизија ..... 20.
1.5.Компоненте Инструмента за претприступну помоћ ..... 22.
1.5.1.ИПА I-Транзиција и изградња институција ..... 24.
1.5.2. Компонента II Прекогранична сарадња ..... 26.
1.5.2.1.Програми прекограничне сарадње ..... 29.
1.5.3 Компонента III регионални развој и Компонента IV развој људских ресурса ..... 31.
1.5.4. Компонента V рурални развој ..... 33.
1.5.4.1. Правни основ и предуслов за коришћење ИПАРД средстава ..... 34.
1.5.4.2. Приоритети и мере помоћи из ИПА V ..... 35.
1.5.4.3. Успостављање ИПАРД структура ..... 36.
1.5.4.4. Преко ИПА компоненти до Структурних и кохезионих фондова 39
1.6.Начини управљања средствима ЕУ ..... 40.
1.7. Структуре за спровођење ИПА у оквиру ДИС-а ..... 41.

2.Ревизија ИПА програма и пројеката ..... 46.
2.1.Успостављање ревизорског тела ..... 46.
2.2. Улога ревизорског тела ..... 47.
2.3. Стандарди ревизије ..... 48.
2.3.1. Етички принципи ..... 49.
2.4. Процес ревизије ..... 51.
2.4.1. Планирање ревизије ..... 51.
2.4.1.1. Стратешко планирање ..... 51.
2.4.1.2. Годишњи план рада ..... 54.
2.4.1.2.1. Измена стратешког и годишњег плана рада ..... 55.
2.4.1.2. Оперативни план рада ..... 55.
2.4.1.3. Ниво уверавања и ниво поузданости ..... 56.
2.5. Типови ревизије ИПА програма и пројеката ..... 57.

2.5.1.Ревизија система .....57.
2.5.1.1. Приказ ревизије система програма прекограничне сарадње.....60.
2.5.2.Ревизија операција пројеката 65.
2.6. Методологија ревизије ..... 65.
2.6.1. Процена ризика ревизорског ангажмана.....66.
2.6.2. Концепт материјалности .....68.
2.6.3. Значај интерне контроле .....69.
2.6.3.1. Компоненте интерне контроле .....70.
2.7.Доказни тестови ревизије.....71.
2.7.1. Технике прикупљања ревизијских доказа .....71.
2.8. Узорковање.....73.
2.9. Формирање налаза и мишљења.....79.
2.10. Ревизијска документација.....82.
2.10.1 Форма, садржај и значај ревизијске документације .....83.
2.10.2. Чување ревизијске документације.....85.

3. Појам неправилности и преваре.....85.
3.1. Типови преваре .....85.
3.1.1. Одговорност за спречавање преваре и неправилности.....87.
3.2. Сукоб интереса .....90.

ЗАКЉУЧАК .....93.

ЛИТЕРАТУРА.....94.

УВОД

Инструмент за претприступну помоћ ИПА - *Instrument for Pre-Accession Assistance –IPA* –за буџетски период 2007-2013. године је намењен државама кандидатима и потенцијалним кандидатима у процесу придуживања Европској унији.

Два главна приоритета Инструмента за претприступну помоћ–ИПА 2007-2013. су:

- помоћ земљама у испуњавању политичких и економских критеријума који се односе на усвајање тековина ЕУ, изградњу административних капацитета и јачање правосуђа;
- помоћ земљама у процесу припрема за коришћење структурних и кохезионих фондова ЕУ након приступања Европској Унији.

Инструмент за претприступну помоћ ИПА се реализује расподелом средстава на пет компоненти, односно целина.

Компоненте ИПА за период 2007-2013.године су:

1. Помоћ транзицији и изградња институција;
2. Прекогранична сарадња;
3. Регионални развој;
4. Развој људских ресурса;
5. Рурални развој.

Република Србија, као услов за коришћење фондова Европске уније, има обавезу успостављања институција акредитације успостављеног система (односно добијање формалну сагласности за децентрализовано управљање средствима ЕУ.)

Децентрализовано управљање фондовима је систем у коме Европска комисија преноси управљање одређеним активностима на земљу корисницу, при чему задржава целокупну коначну одговорност за извршење буџета ЕУ. Активности које се преносе минимално обухватају тендерске процедуре, закључивање уговора и плаћања.

Кључне институције у оквиру Децентрализованог система управљања ЕУ фондовима ДИС-а чине:

- Национални службеник за акредитацију-САО
- Национални службеник за одобравање-НАО
- Национални фонд
- Национални ИПА координатор -НИПАК
- Ревизорско тело-АА (Audit Authority).

Контрола и ревизија представљају значајну карику у систему спровођења Инструмента претприступне помоћи. Контролу извршавања уговорених обавеза могу да

врше представници оперативних структура и Националног фонда, у виду котроле и интерне ревизије.

Ревизију ИПА програма и пројеката могу да врше представници:

- интерне ревизије у Оперативним структурама и Националном фонду;
- Ревизорског тела независне екстерне ревизије-***The Audit Authority of the European funds*** и
- Европског ревизорског суда- ***The European Courth of Auditors.***

Такође уговарачи и корисници средстава развојне помоћи подлежу контроли и ревизији коју врши Европска комисија и Еворопска канцеларија за борбу против превара *ОЛАФ*.

Предмет и полазишта истраживања

Предмет истаживања је организација и функционисање успостављеног система за Децентрализовцано управљање фондовима Европске уније у Републици Србији, са посебним освртом на успостављање ревизорског тела. Систем Децентрализованог управљања средствима ЕУ можемо посматрати са два аспекта: са аспекта оснивања неопходних институција за управљање фондовима ЕУ и са аспекта усвајања неопходних процедура за реализацију пројеката.

Децентрализовано управљање средствима ЕУ је сложен процес који има неколико основних циљева: одговорност, управљање средствима, чување средстава, имовине и планирање и програмирање пројеката.

Сврха истраживања је проширивање знања о Инструменту претприступне помоћи, као финансијском инструменту, неопходним структурама за имплементацију пројеката, надзору и ревизији пројеката и успостављеног система.

Корисници Инструмента претприступне помоћи могу бити државне институције, органи локалне самоуправе, удружења и невладине организације. Физичка лица и приватна предузећа на могу бити корисници ИПА фондова. Физичко лице може бити корисник фондова само у ИПА V-компоненти-руруални развој, као регистровано пољопривредно газдинство.

Значај и актуелност истраживања

Све чешће у средствима јавног информисања можемо чути о Инструменту претприступне помоћи, реализованим пројектима кроз програме Прекограничне сарадње и значају које ти пројекти остављају на локалну заједницу. Кроз припремање пројеката, реализацију истих у складу са европском процедуром набавке и условима који су врло стриктни и ограничавајући запослени у институцијама које спроводе ове пројекте стичу нова сазнања, а самом реализацијом пројекта доприносе развоју своје средине и побољшању услова рада и живота. То је посебно значајно за погранична подручја, која су услед дуготрајне кризе и транзиције осиромашила и напуштена. Реализацијом пројеката, посебно инфраструктурних, долази до оживљавања тих подручја. Области у којима се развија сеоски туризам, врше археолошка истраживања, граде постројења или адаптирају запуштени музеји или цркве, добијају једну нову димензију и лепоту која може значајно да допринесе побољшању туризма, услова живота и имиџа Србије. Пројекти превасходно Прекограничне сарадње, с обзиром да се реализују кроз партнерски однос наших грађана и њихових суседа, доприносе бољој повезаности и сарадњи између држава и њених грађања, минимализујући утицај границе на живот у пограничном подручју.

Акредитовањем система за Децентрализовано управљање фондовима Европске уније Република Србија стиче право да самостално спроводи и реализује пројекте, што би значајно повећало апсорбцију средстава која долазе из буџета Европске заједнице.

На жалост, честе промене у извршној власти Републике, одлажу овај процес и добијање акредитације измиче пред нашим рукама, директна полседица тога је преусмеравање новца који је опредељен за Републику Србију на земље које могу да апсорбују новац, односно напишу, припреме и реализују пројекте кроз своје формиране структуре.

Циљеви истраживања

Инструмент претприступне помоћи ИПА је сложен финансијски инструмент за чију имплементацију је потребно успоставити читав низ институција, унутар система државне управе са јасно дефинисаном поделом посла и раздвајањем одговорности.

Друштвени циљ овог рада је да буде од практичне користи запосленима у државној управи и органима локалне самоуправе с обзиром да су сви термини, институције и улоге значајних актера у систему Децентрализованог управљања фондовима описани на једном

месту. Такође, поступци и процедуре ревизије, са којом корисници ИПА фондова нису упознати и код којих ревизија ствара велики отпор, представљени су на једном месту.

Научни циљ истраживања је научна дескрипција организације и функционисања Децентрализованог система управљања средствима Европске уније са посебним освртом на ревизију ИПА фондова. Циљ истраживања је и да укаже на улогу и значај ревизије у овом систему

Хипотезе истраживања

Генерална хипотеза

- Појам Инструмента за претприступну помоћ ИПА је јасан широј популацији. Улога и значај институција формираних у систему за спровођење ИПА фондова, а посебно ревизорског тела, је позната и обезбеђује да сви актери у овом систему обављају своју функцију у складу са правилима ЕУ и националним законодавством.

Посебне хипотезе

- Институције у Децентрализованом систему управљања средствима европске уније обезбеђују несметану реализацију ИПА пројеката: програмирање, имплементацију пројекта, надзор и ревизију пројекта.
- Ревизија ИПА пројекта обезбеђује разумно уверавање да су средства потрошена у складу са процедурама и правилима ЕУ и националног законодавства и да су финансијске информације достављене Европској комисији поуздане и тачне.

Појединачне хипотезе

- Улога и значај институција неопходних за имплементацију ИПА пројеката је јасна свим заинтересованим странама.
- Институције обезбеђују јасне и поуздане информације о утрошеним средствима, њиховој економичној, ефикасној и законитој употреби.
- Ревизија пројеката реализованих из ИПА средстава обезбеђују разумно уверавање да су рачуноводствене информације достављене Европској Комисији поуздане и тачне.
- Ревизија пројеката/операција финансираних из ИПА средстава обезбеђују уверавање да су пројекти заиста реализовани, да је опрема заиста и набављена, услуга пружена или извршени планирани радови у складу са одобреним пројектом.

- Ревизија се спроводи у складу са одобреном методологијом од стране Европске Комисије и у складу за Међународним стандардима ревизије.

Методе истраживања

Узимајући у обзир специфичност предмета истраживања и ограничену литературу на тему ***Инструмента претприступне помоћи*** и ревизије пројеката финансираних из средстава ИПА коришћене су основне аналитичке и синтетичке методе током израде овог рада, како би задовољили основне захтеве методологије: објективност, поузданост, систематичност и општост. Приликом прикупљања података коришћена је метода анализе садржаја елемената.

Од општих научних метода коришћена је хипотетичко-дедуктивна и упоредна метода.

Истраживање организације и функционисања ***Инструмента претприступне помоћи*** и ревизије пројеката финансираних из средстава ИПА има карактер научно-теоријских сазнања. Коришћена је релевантна литература, важећи прописи, приручници Европске уније и савремена пословна пракса.

Структура рада

Рад је конципиран на два посебна али подједнако значајна дела:

У уводном делу рада постављено је истраживање. Представљен је предмет рада, указано је на значај, хипотезе, актуелност и циљ истраживања. Изнете су основне методе истраживања и описана структура рада.

У првом делу рада дато је представљање Инструмента претприступне помоћи, појам, значај, правила спровођења овог инструмента и институције које држава мора да формира да би могла да користи овај финансијски инструмент.

Други део рада се бави ревизијом ИПА пројеката. У другом делу рада представљена је ревизија пројеката, основе планирања, процеса ревизије, правила извештавања. У овом делу рада је представљен сукоб интереса и појам превара, с обзиром на значај који Институције Европске уније придају овој теми и захтеву ревизорима да се посебна пажња приликом ревизије ИПА пројеката обрати на сукоб интереса и преваре.

1. Инструмент за претприступну помоћ –ИПА 2007-2013

1. Појам и значај Инструмента за претприступну помоћ –ИПА 2007-2013г.

1.1 Појам инструмента за претприступну помоћ-ИПА 2007-2013год.

Европска унија је током времена развила читав спектар програма спољне помоћи, што је резултирало настанком преко 30 различитих правних инструмената, на основу којих су програми помоћи реализовани. Европска комисија је 2004. године предложила успостављање новог, једноставнијег, финансијског инструмента за претприступну помоћ ***Instrument for Pre-Accession Assistance-IPA 2007-2013год.***, који је намењен пружању подршке земљама кандидатима за чланство и потенцијалним кандидатима за чланство у ЕУ. У питању је јединствен претприступни инструмент за буџетско раздобље 2007-2013. године који обједињује досадашње претприступне инструменте PHARE, SAPARD,ISPA,CARDS као и претприступни инструмент за Турску.

Реч ИПА представља скраћеницу од ***Instrument for Pre-Accession Assistance,*** представља бесповратну помоћ, тај примљени и потрошени новац не мора се враћати нити плаћати никаква камата. Заснива се на *„принципу додавања* – additionality principle" и представља додатну помоћ свеобухватним реформама које спроводи Влада Србије у виду додатка на већ издвојена средства, у буџету Републике Србије намењена реформама државе. Циљ ИПА средстава је да смањи терет трошкова пореских обвезника Србије.

У Србији се најчешће, уместо рогобатног назива Инструмент за претприступну помоћ ИПА, користи кованица ***ИПА фондови Европске уније***, што упућује на једну битну информацију да сва средства долазе из буџета Европске уније и да ЕУ путем ИПА фондова, као алата, заправо помаже земљама да испуне услове неопходне за чланство у Европској унији.

Основни циљ инструмента за претприступну помоћ је политички. Кроз реализацију пројеката се стварају услови за придружење Европској унији.

Два главна приоритета Инструмента за претприступну помоћ–ИПА 2007-2013. су:

- помоћ земљама у испуњавању политичких и економских критеријума који се односе на усвајање тековина ЕУ и изградњу административних капацитета и јачање правосуђа;

- помоћ земљама у процесу припрема за коришћење структурних и кохезионих фондова ЕУ након приступања Европској Унији.

1.1.1. Историја ИПА фондова у Републици Србији

Када говоримо о ИПА пројектима, потребно је да нагласимо да ИПА није нов и једини инструмент помоћи ЕУ у Србији. Пре ИПЕ постојали су други, различити инструменти. Овај инструмент је заправо објединио досадашње претприступне фондове PHARE, SAPARD, ISPA,CARDS које је Европска унија користила за помоћ Балкану у периоду од 1990-1999. године.

Један од најпознатијих програма овог периода је ***ОБНОВА*** и био је одговор на хитне потребе земаља захваћеним ратом и кризом региона. Овај програм је креиран од случаја до случаја и није било никакве јединствене стратегије нити принципа.

У периоду од 2000-2006. године окосница европске помоћи био је ***програм CARDS*** *Community Assistance for Reconstuction Development and Stabilisation*.[1] Циљ овог програма, како му и сам назив каже, била је стабилизација и развој региона. Овај програм је донео и нов модел "управљања средствима." У Србији је пословала Европска агенција за реконструкцију као главна институција за имплементацију помоћи.

Трећи период почиње увођењем ИПА програма 2007. године чиме су замењени сви претходни инструменти помоћи.

Укупна помоћ Европске уније упућена Србији кроз ИПА фондове за период 2007-2013. година износи око 1,4 милијарде евра. Међутим, ова бројка је заправо индикативна. То значи да је Европска унија предвидела у свом буџету тај износ за Србију, али да од саме земље и њене способности да предложи добре пројекте и искористи та средства зависи да ли ће и искористити тај новац. Када говоримо о потрошњи тих средстава,

[1] Помоћ заједнице за обнову, развој и стабилизацију

заправо говоримо о ***„апсорпционом капацитету“ државе***. Да би искоришћеност тих средстава износила 100% Србија мора да добро испрограмира пројекте и искористи 100% средстава. Она средства која нису искоришћена не могу се преносити у наредну годину и остају у буџету Европске уније.

1.2. Правни основ за успостављање Инструмента за претприступну помоћ 2007-2013. г.

Инструмент за претприступну помоћ –ИПА успостављен је Уредбом Европског савета бр.1085/2006 од 17. јула 2006. године. Финансијска вредност ИПА програма за шест година износи 11,468 милијарди евра, а садржај помоћи и критеријуми за примену те помоћи су засновани на искуствима стеченим у склопу примене досадашњих врста помоћи.

Правни основ за утврђивање Инструмента за претприступну помоћ 2007-2013. године представља:

- ***Уредба Савета Европске заједнице бр.1085/2006 од 17. јула 2006год*** о утврђивању инструмената за претприступну помоћ ИПА;
- ***Уредба Комисије (ЕЗ) бр.718/2007 од 12. јуна 2007***. године о ***имплементацији*** и успостављању инструмента претприступне помоћи
- ***Уредба Европске Комисије број 80/2010 од 28 јануара 2010. године***.

Финансијска помоћ регулисана је ***Финансијском регулативом*** *„Financial Regulation“ Council Regulation*EC, Euratom No 1605/2002 of 25 June 2002* из које проистичу следећи споразуми:

- ***Оквирни споразум- Framework agreement*** -Закон о потврђивању оквирног споразума о правилима за сарадњу која се односе на финансијску помоћ Европске заједнице у оквиру спровођења помоћи према правилима ИПА.[2] Оквирни споразум регулише начин управљања који ће се користити, обавезе земаља корисница, функције и

[2] *"Службени гласник РС", бр. 124/2007* FRAMEWORK AGREEMENT BETWEEN THE GOVERNMENT OF THE REPUBLIC OF SERBIA FINANCIAL ASSISTANCE TO THE REPUBLIC OF SERBIA IN THE FRAMEWORK OF THE IMPLEMENTATION OF THE ASSISTANCE UNDER THE INSTRUMENT FOR PRE-ACCESSION ASSISTANCE (IPA)

одговорности тела која ће бити основана у земљи корисници за управљање ИПА фондовима, као и контролне механизме. Оквирни споразум је примењив на свих пет ИПА компоненти.

- ***Секторски споразум*** који се односи само на компоненту пет-рурални развој.
- ***Финансијски споразум*** који се потписује за сваку ИПА компоненту и за сваку годину појединачно.

1.3. Корисници ИПА фондова

Земље кориснице инструмента за претприступну помоћ подељене су у две категорије:

- кандидати за чланство у Европској унији
- потенцијални кандидати за чланство у Европској унији:Србија (укључујући Косово и Метохију у складу са Резолуцијом УН 1244), Црна Гора, Босна и Херцеговина и Албанија. Земљама, потенцијалним кандидатима доступне су само прве две ИПА компоненте.

Државе кандидати	**Државе чланице ЕУ**
ИПА	***Структурни и Кохезиони фондови***
ИПА I- Транзиција и изградња институција	
ИПА II- Прекогранична сарадња	Европска територијална сарадња(део ERDF)
ИПА III- Регионални развој	Европски фонд за регионални развој и кохезиони фонд
ИПА IV- Развој људских ресурса	Европски социјални фонд
ИПА V- Рурални развој	Европски пољопривредни фонд за рурални развој

Табела бр.1 Преглед Земаља, корисница ИПА фондова.

Уредба о оснивању ИПА, иако је замишљена као јединствен и кохерентан механизам, прави разлику између држава корисница.

Државама кандидатима, уколико имају ***акредитован децентрализован систем управљања средствима ЕУ,*** према Уредби, помоћ се пружа кроз свих пет компоненти.[3] Државама потенцијалним кандидатима, које немају акредитован децентрализован систем управљања фондовима ЕУ, помоћ се упућује се упућује само кроз прве две компоненте.[4]

Суштина помоћи ЕУ кандидатима и потенцијалним кандидатима је пружање подршке јачању демократских институција, владавине права, реформи државне управе, привреде, поштовању људских и мањинских права, промоцији једнакости међу половима, јачању цивилног друштва, унапређењу регионалне сарадње, достизању одрживог развоја и смањењу сиромаштва.[5]

Одлуком Савета Европске комисије, предвиђено је да земља потенцијални кандидат за чланство у ЕУ, може добити право на коришћење свих компоненти уколико добије статус кандидата и успешно имплементира децентрализовани систем управљања средствима ЕУ ***- Decentralized Implementation System-DIS*** који подразумева постепени пренос надлежности у управљању фондовима Европске уније са Делегације Европске комисије на институције земље кориснице фондова.

У Републици Србији се тренутно управља на централизован начин, односно, управљање спроводи Делегација Европске Уније у Београду. Делегације ЕУ учествује у одобравању пројеката, једина има право да потписује појединачне уговоре за вршење пројеката, врши плаћања, надзор и евалуацију пројеката.

Република Србија од 2007. године уместо финансијског инструмента CARDS користи две од укупно 5 компоненти ИПА и има обавезу да успостави децентрализовани систем управљања фондовима ЕУ, што је поред добијања статуса кандидата, услов за ефикасно коришћење свих компоненти ИПА.[6] Децентрализован начин управљања средствима Европске уније значи да држава мора да изгради читав систем независних институција и органа, као и механизме унутрашње контроле и надзора између

[3] Акредитација, у најужем смислу значи, формално признање да је неко тело испунило услове из Уредбе о спровођењу ИПА или програмима у оквиру децентрализованог система управљања средствима ЕУ.
[4] ИПА речник појмова, Канцеларија за европске интеграције.
[55] ИПА-водич кроз Инструмент за претприступну помоћ ЕУ за 2007-2013.год.,Европски покрет Србија и Фонд за отворено друштво-Србија,Београд 2007.год.,стр. 11.
[6] Уредба о децентрализованом систему управљања средствима развојне помоћи Европске уније у оквиру инструмента претприступне помоћи ИПА(Службени гласник Републике Србије бр.)

институција, којим ће се обезбедити да се средства користе у сврхе за која су намењена. У министарствима се формирају посебне јединице за припрему и спровођење пројеката. Европска унија акредитацијом тог система потврђује да ли је тај систем ваљан и да ли одговара задатим стандардима. Европска унија стално контролише и оцењује ваљаност тог система, јер она и даје новац својих пореских обвезника.[7]

Увођењем ДИС-а посао који је до сада обављала Делегација Европске уније у Београду прећи на надлежне институције и службе у државној управи Србије које ће преузети одговорност за управљање претприступним фондовима. Надлежне институције и службе спроводе ће све тендерске процедуре, закључивање уговора и плаћања, праћење спровођења пројеката, извештавање и контролу. Међутим, Европска комисија и даље задржава свеобухватну контролу и одговорност за опште извршење буџета Европске уније. Сврха акредитације је да се земља оспособи да управља фондовима ЕУ а да не тражи претходно одобрење, односно проверу од стране Европске комисије.

Када говоримо о корисницима ИПА фондова, до сада смо се бавили само државама корисницима ИПЕ. Држава, односно владине институције су највећи и најзначајнији корисник ИПА средстава. Она доносе и примењују највећи део реформских закона и прописа. Овлашћени предлагачи пројеката, током процеса програмирања, су министарства посебне организације и службе Владе, Народна Скупштина, Народна банка Србије.

Такође, део средстава се издваја и за локалну самоуправу и организације цивилног друштва, које су поред Владе најважнији актери и партнери у процесу европских интеграција. Приватна предузећа, фирме или агенције не могу бити предлагачи пројеката, али могу бити корисници разних програма обуке за мала и средња предузећа или корисници грантова за улагање у областима које су означене као развојни циљ (например обновљиви извори енергије). Приватно предузеће може учествовати у реализацији неког пројекта, као извођачи или подизвођачи, али ангажовање ових предузећа се спроводи под одређеним тендерским условима, потпуно другачијим правилима и процедурама у односу на правила пословања у Републици Србији. Набавка услуга, радова или добара се спроводи у складу са посебним правилима набавки.

[7] ИПА ЗА ПОЧЕТНИКЕ, Министарство финансија Републике Србије

1.4. Управљање програмима помоћи Европске уније

Финансијска средства из програма помоћи ЕУ се искључиво додељују за унапред испланиране и разрађене програме/пројекте, а на основу дефинисаних тендерских процедура. Да би пројекат могао да се финансира из фондова ЕУ, мора да доприноси реализацији приоритета постављених у стратешким документима ЕУ. Утврђивање приоритета који ће бити финансирани одвија се у неколико јасно утврђених фаза које су међусобно повезане и називају се програмски или пројектни циклус. Већина донатора дефинише сопствену верзију циклуса која осликава њихове организационе могућности и циљеве финансирања. Модел пројектног циклуса који користи Европска комисија се састоји из пет фаза: програмирање, идентификација, формулација, спровођење и евалуација и ревизија.



Слика бр 1.: Пројектни циклус Европске комисије

1.4.1. Програмирање

Програмирање је процес израде низа докумената која представљају основу и стратешки оквир за дефинисање и имплементацију пројеката које финансира ЕУ. Документи се израђују у складу са стандардним процедурама Европске комисије и приоритетима владе земље корисника. Код Инструмената за претприступну помоћ посебан нагласак се ставља на приоритете Европског партнерства за земље потенцијалне

кандидате, као и на приоритете Партнерства о приступању земаља кандидата за чланство у ЕУ.

1.4.1.1. Вишегодишњи индикативни финансијски оквир-MIF

Први документ који се израђује у процесу програмирања ИПА *је Вишегодишњи* индикативни финансијски оквир ***Multiannual indicative financial document*** дефинисан од стране Европске комисије, показује индикативну расподелу финансијских средстава ИПА по земљи кориснику и по компонентама. У наставку је приказан табеларни приказ, који покрива трогодишњи период и образлаже критеријуме алокације средстава, у зависности од потреба, апсорпција и управљачког капацитета земље корисника.

Земља	Компоненте	2007.	2008.	2009.	2010.
ТУРСКА	Помоћ транзицији и изградња институција	250,2	250,2	233,2	211,3
	Прекогранична сарадња				
	Регионални развој	6,6	8,8	9,4	9,6
	Развој људских ресурса				
	Рурални развој	167,5	173,8	182,7	238,1
		50,2	52,9	55,6	63,4
		20,7	53,0	85,5	131,3
	укупно	**497,2**	**538,7**	**566,4**	**653,7**
ХРВАТСКА	Помоћ транзицији и изградња институција	47,6	45,4	45,6	39,5
	Прекогранична сарадња				
	Регионални развој	9,7	14,7	15,9	16,2
	Развој људских ресурса				
	Рурални развој	44,6	47,6	49,7	56,8
		11,1	12,7	14,2	15,7
		25,5	25,6	25,8	26,0
	укупно	**138,5**	**146,0**	**151,1**	**154,2**
МАКЕДОНИЈА	Помоћ транзицији и изградња институција	41,6	39,9	38,1	36,3
	Прекогранична сарадња				
	Регионални развој	4,2	5,3	5,6	5,7
	Развој људских ресурса				
	Рурални развој	7,4	12,3	20,8	29,4
		3,2	6,0	7,1	8,4
		2,1	6,7	10,2	12,5
	укупно	58,5	70,2	81,8	92,3
СРБИЈА	Помоћ транзицији и изградња институција	178,5	179,4	182,6	186,2

	Прекогранична сарадња	8,2	11,5	12,2	12,5
	укупно	186,7	190,9	194,8	198,7
КОСОВО	Помоћ транзицији и изградња институција Прекогранична сарадња	60,7 2,6	62,0 2,7	63,3 2,8	64,5 2,8
	укупно	63,3	64,7	66,1	67,3
ЦРНА ГОРА	Помоћ транзицији и изградња институција Прекогранична сарадња	27,5 3,9	28,1 4,5	28,6 4,7	29,2 4,8
	укупно	31,4	32,6	33,3	34,0
БОСНА И ХЕРЦЕГОВИНА	Помоћ транзицији и изградња институција Прекогранична сарадња	58,1 4,0	69,9 4,9	83,9 5,2	100,7 5,3
	укупно	62,1	74,8	89,1	106,0
АЛБАНИЈА	Помоћ транзицији и изградња институција Прекогранична сарадња	54,3 6,7	61,1 9,6	70,9 10,3	82,7 10,5
	укупно	61,0	70,7	81,2	93,2
Укупно национални програми		1098,7	1188,6	1263,9	1399,4
Регионални и хоризонтални програми		100,7	140,7	160,0	157,7
Административни трошкови		55,8	54,0	56,5	64,6
УКУПНО		**1255,2**	**1383,3**	**1480,4**	**1621,7**

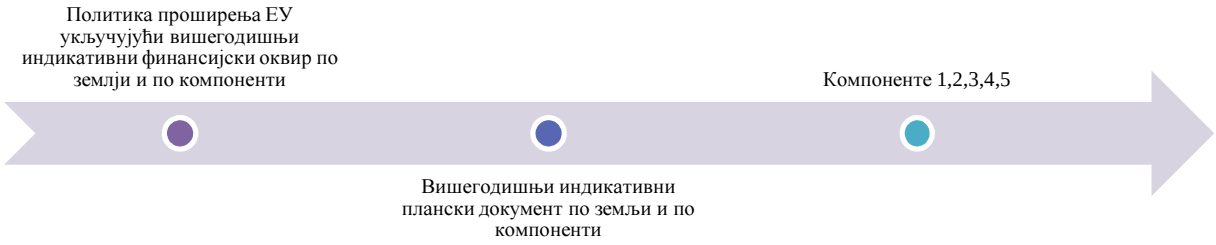
Табела бр: 2 Вишегодишњи индикативни финансијски оквир за 2008-2010 годину у милионима ЕУР[8]

Вишегодишњи индикативни финансијски оквир је дефинисан тако да буде флексибилан у погледу износа средстава који земља корисник може добити али у исто време је довољно одређен да омогући вишегодишње планирање. Флексибилност омогућава да се средства, уколико је потребно, ревидирају на годишњем нивоу и да омогући промене у уколико у међувремену дође до промене статуса земље корисника.

[8] *Извор: Communication from the Commission to the Council and European Parlament*

1.4.1.2. Вишегодишњи индикативни плански документ -MIPD

Следећи документ који се израђује у процесу програмирања ИПА је Вишегодишњи индикативни плански документ, *Multi-annual Indicative Planning Document-MIPD,* који представља документ Европске комисије и припрема се посебно за сваку земљу потенцијалног кандидата за чланство у Европској унији. Документ се припрема у конструктивном поступку са надлежним институцијама владе земље корисника ИПА. Дефинише приоритете по појединим областима, као и финансијска средства за спровођење утврђених приоритета током буџетске године. Усвојени приоритети морају бити у складу са циљевима политике проширења Европске уније и приоритетима Европског партнерства. Документ се припрема за три године и ревидира се годишње.



Слика бр.2: Програмирање инструмената претприступне помоћи

На основу вишегодишњег индикативног планског документа даље се израђују плански документи по компонентама инструмената за претприступну помоћ:

- Национални програм за компоненту 1;
- Заједнички плански програмски документ за компоненту 2;
- Оперативни програм за компоненту 3 и 4;
- Програм руралног развоја за компоненту 5.

1.4.2. Идентификација пројеката

У фази идентификације пројеката, започиње припрема Националног програма на годишњем нивоу који мора бити заснован на Вишегодишњем индикативном планском документу и осталим наведеним стратегијским документима. Национални програм припрема институција земље кориснице помоћи која је именована за националног ИПА координатора, у сарадњи са ресорним министарством и у консултацијама са осталим

заинтересованим странама. [9] Национални програм садржи детаљну листу предлога пројеката који ће бити финансирани, а који су припремљени на основу приоритета дефинисаних у Европском партнерству, Вишегодишњем индикативном документу и националним стратегијским документима. Специфичност годишњег програмирања помоћи Европске уније је у томе да се стварна реализација пројекта, који се дефинише за годину n, очекује у n+2 години.

	I квартал	II квартал	III квартал	IV квартал
Година n	Програмирање			Одобравање од стране ЕК
Година n +2	Финансијски споразум		Спровођење	

Табела бр.3.: Оквирни календар годишњег програмирања помоћи Европске уније

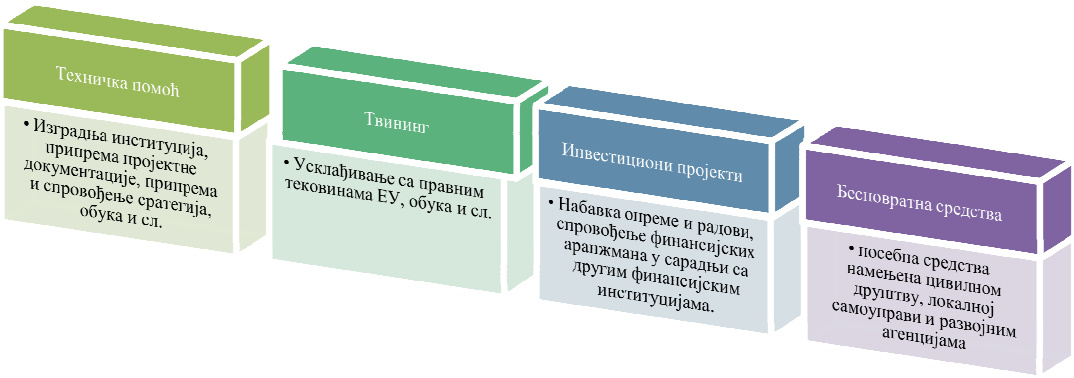
У складу са приоритетима назначеним у наведеним програмским документима идентификују се пројекти у облику техничке помоћи, твининга, инвестиционих пројеката (набавка опреме и инфраструктурни радови) или додељивања бесповратних средстава непрофитним организацијама (грантови).

- Техничка помоћ подразумева консултантске услуге или имплементацију пројеката сарадње.
- Твининг *twinning* је заједнички пројекат и разликује се од класичног пројекта техничке помоћи земље чланице намењеном земљи кориснику. Твининг је иницијатива Европске комисије која је покренута 1998. године у контексту припрема за проширење Европске уније. Замишљен је као инструмент којим се сарадња институција земаља чланица са одговарајућим институцијама земаља корисника помоћи, а са циљем јачања државне управе и правосуђа у спровођењу правних тековина Европске уније. Важно је истаћи да твининг не само да обезбеђује техничку и административну подршку, већ омогућава стварање дугорочних веза између постојећих и будућих држава чланица, као и упознавање са различитим праксама ЕУ. Земља корисник бира партнера међу земљама чланицама ЕУ и обавезује се да спроведе одређене реформе и да их финансира након

[9] Канцеларија за Европске интеграције

завршетка пројекта. Неопходно је да твининг пројекти допринесу остваривању конкретног оперативног резултата повезаних са усвајањем правних тековина ЕУ или неких од политика Европске уније која је предмет сарадње. На крају пројекта, новоусвојени систем је у искључивој одговорности земље корисника. Твининг, као и техничка помоћ, треба да буде резултат јасних потреба и приоритета корисника.

- Лаки твининг *twinning light* је уведен 2001. године као додатна подршка изградњи институција и представља флексибилно средство за средњорочне задатке које обезбеђује помоћ у виду експертизе државних службеника из држава чланица на период до шест месеци са могућим, али ограниченим, продужецима уговора. Није неопходно да државни службеници бораве у држави, кориснику помоћи, за разлику од сталног твининг саветника. Поступак ангажовања ових стручњака је једноставнији код твининга.
- Инвестициони пројекти се односе на набавку опреме или спровођење радова (реконструкција и изградња).
- Бесповратна средства -грант- представља директну финансијску донацију из буџета Европских заједница која се даје са циљем да се финансирају активности и пројекти субјеката који остварују циљеве општег европског интереса и реализацију политика Европске комисије.



Слика бр.3: Врсте помоћи које је могуће обезбедити кроз ИПА средства

1.4.2.1. Основни критеријуми за финансирање пројеката

Да би Европска комисија одобрила пројекте за финансирање у оквиру ИПА компоненте, неопходно је да пројекти одговоре на следећа питања:

- Да ли су сви корисници прецизно одређени?

- Да ли је идентификована водећа институција задужена за спровођење пројеката?
- Да ли се из општег циља види зашто је пројектни предлог важан за одговарајућу секторску политику?
- Да ли ће сврха пројекта (специфични циљеви) допринети општем циљу (ако се претпоставке остваре)?
- Да ли је пројектни предлог усклађен са ЕП-ом и МИПД-ом (критеријуми за елиминацију)?
- Да ли је образложење пројекта јасно и да ли у довољној мери описује идентификоване проблеме?
- Да ли постоји правни оквир неопходан за спровођење пројекта?
- Да ли је апсорпциони капацитет институције корисника одговарајући?(постоји ли одговарајућа организациона јединица за спровођење пројеката, довољан број запослених)
- Да ли је концепт одрживости јасно предочен у пројектном предлогу?
- Да ли ће сврха пројекта бити постигнута уколико се остваре резултати?
- Да ли су индикатори формулисани тако да задовољавају критеријуме релевантности, мерљивости и временске специфичности?
- Да ли су активности одређене као процес, а не као свршено стање?
- Да ли су рокови предвиђени предлогом пројекта у складу са захтеваним временским оквиром за спровођење (n+2 за уговарање, n+5 за извршење уговора и n+6 као крајњи рок да се потроше додељена средства)?
- Да ли су идентификовани битни спољашњи фактори (да ли су ризици објективно предочени)?
- Да ли су укључене све релевантне информације о координацији са осталим текућим активностима?
- Да ли нацрт предлога пројекта узима у обзир искуства стечена у раду на претходним пројектима финансираним из ЕУ фондова?
- Да ли предвиђене активности могу да буду спроведене на основу предвиђених средстава?
- Да ли су обавезе, у вези са кофинансирањем, дефинисане на одговарајући начин?
- Да ли су сви трошкови пројекта подобни за финансирање у смислу правила ЕУ?

- Да ли су утврђени и јасно дефинисани типови уговора који се односе на имплементацију пројекта?
- Да ли је аспект животне средине укључен у пројектни предлог?
- Да ли је аспект уважавања националних мањина укључен у пројектни предлог?
- Да ли је аспект бриге о угроженим укључен у пројектни предлог?
- Да ли је аспект родне равноправности укључен у пројектни предлог?
- Да ли је израђена студија изводљивости?
- Да ли је спроведена анализа утицаја на животну средину?
- Да ли постоје правне сметње за стицање власништва над земљиштем?[10]

1.4.3. Формулација пројеката

Након идентификације пројекта следи његова формулација у облику предлога пројекта ***project fiche*** и логичке матрице *logframe matrix*. Према упутствима за припрему предлога пројеката финансираних из фондова ЕУ који се користи у Републици Србији за програмирање ИПА, неопходно је да предлози пројеката садрже следеће елементе:

- Стратешки оквир предлога пројекта;
- Опис до сада стечених искустава;
- Сродне активности на које се пројекат ослања у планирању, извршавању и каснијим фазама пројектног циклуса;
- Објашњење повезаности пројекта са активностима других донатора (не сме да постоји преклапање);
- Објашњење доприноса предлога пројеката реализацији националних стратешких приоритета;
- Опис проблема, идентификацију решења, неопходне мере и активности;
- Анализу заинтересованих страна;
- Опис пројеката са јасно дефинисаним циљевима пројеката(општим и специфичним);
- Основне пројектне активности и очекиване резултате (мерљиве индикаторе);

[10] ИПА за почетнике, стр.

- Ризике и претпоставке;
- Заједничке предуслове;
- Буџет и календар спровођења пројекта -потребна средства, кључни датуми за реализацију активности у пројекту.[11]

У складу да поменутим, У Републици Србији овлашћени предлагачи пројекта који ће се финансирати из средстава Инструмената за претприступну помоћ су:

- Директни буџетски корисници;
- Индиректни буџетски корисници, уз писмену подршку министарства надлежних за утврђивање њихових буџетских средстава;
- Удружења грађана уз писмену подршку ресорног министарства које је надлежно за предлог пројекта.

Саставни део предлога пројекта је логичка матрица која на специфичан начин приказује садржај пројектних активности. Ово свеобухватно одражава вертикалну логику пројекта: од општих циљева којима би пројекат требао да допринесе и конкретног циља пројекта до очекиваних резултата и активности којима би требало постићи те резултате.

1.4.4. Реализација пројеката

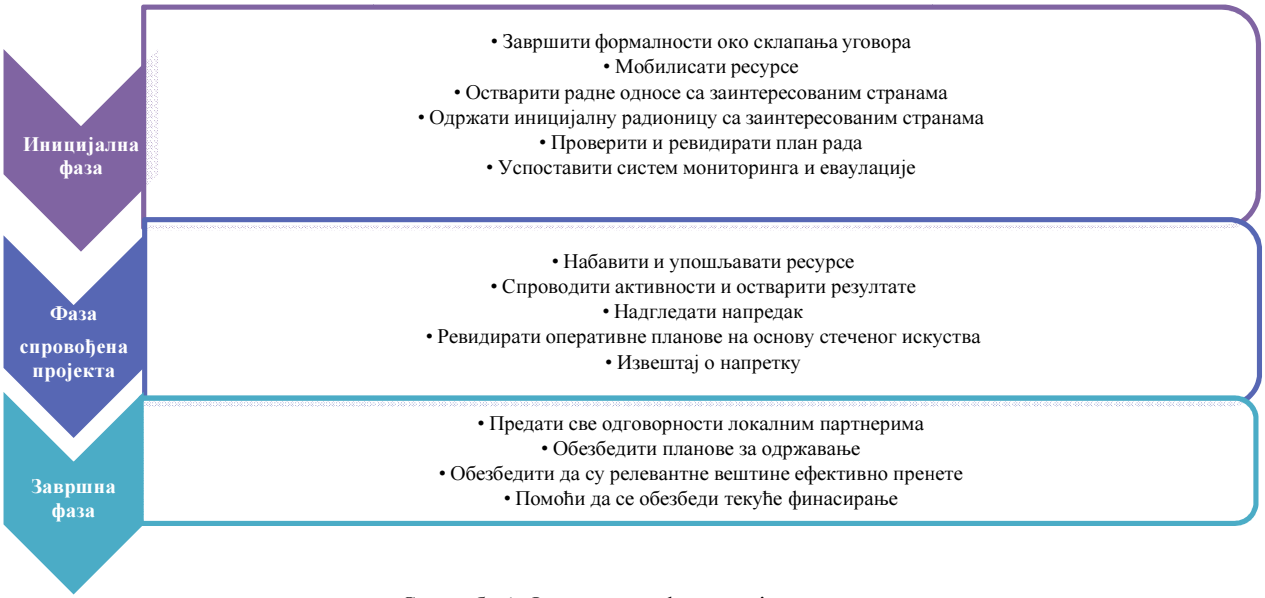
Фаза спровођења представља кључну фазу у пројектном циклусу обзиром да се у овој фази спроводе све активности пројеката како би се остварили дефинисани циљеви и постигли резултати пројеката уз ефикасну употребу финансијских ресурса. У случају ИПА, фаза спровођења почиње потписивањем финансијског споразума између Европске комисије и Владе Републике Србије, чиме се одобрава Национални годишњи програм.

На основу предлога пројекта из одобреног Националног годишњег програма, започиње се припрема различитих докумената, у зависности од врсте уговора, који ће представљати основ за покретање процедуре јавних набавки и имплементацију самих пројеката. Ти документи су Опис послова ***Terms of reference*** у случају уговора за извођење услуга, техничке спецификације у случају набавке робе, техничке спецификације

[11] ИПА за почетнике

и трошковници код извођења радова и Упутства за апликанте у случају додељених бесповратних средстава. На основу припремљене техничке документације као општих и посебних услова уговарања за пројекте које финансира ЕУ, расписује се тендер за избор извођача пројекта или доделу бесповратних финансијских средстава. Процедура јавних набавки је дефинисана у документу под називом ***Практично упутство за уговорне процедуре екстерних акција Европских заједница (ПРАГ.)*** Као што је дефинисано ПРАГ-ом, Европска комисија познаје четири типа уговора и осам различитих тендерских процедура. Сврха наведених докумената је да пруже инструкције и упутства потенцијалним уговарачима у фази јавних набавки и да касније служе као налог за извршавање уговора. Ови документи представљају саставни део тендерског досијеа и касније бивају укључени у анекс уговора. За успешно спровођење пројеката је веома важно њихово прецизно формулисање. Стога је неопходно да пројекат буде иницијално добро осмишљен и да се активности спроводе са одређеним планом, како не би дошло до расипања финансијских средстава.

Након спровођења процеса јавних набавки и потписивања уговора почиње спровођење пројекта који се може поделити у три фазе: иницијална фаза, фаза спровођења и завршна фаза.



Слика бр.4: Фазе у спровођењу пројеката

1.4.5. Евалуација и ревизија

Евалуација је систематична и објективна процена пројекта, програма или стратегије, њихове структуре, имплементације и резултата. У фази евалуације се утврђује релевантност и успешност у постизању циљева, ефикасност и економичност имплементације, постигнути резултати и одрживост пројекта. Евалуација се врши за време саме имплементације пројеката, како би се избегле евентуалне грешке и неправилности о чему се састављају извештаји о напретку. Коначан извештај о успеху пројекта саставља се након имплементације. Препоруке из тог извештаја узимају се у обзир при дефинисању нових пројеката са сличним или комплементарним циљем. Евалуација је посебно важна са становишта апсорбционе способности земље партнера, јер може утицати на одлуку о висини будуће помоћи одређеној држави корисници.

1.5 Компоненте инструмента за претприступну помоћ ИПА 2007-2013.

ИПА је креирана тако да пружи помоћ у свим областима које су важне за процес придруживања Европској унији, расподелом средстава на пет компоненти, односно целина.

Компоненте ИПА за период 2007-2013. године су:

6. Помоћ транзицији и изградња институција;
7. Прекогранична сарадња;
8. Регионални развој;
9. Развој људских ресурса;
10. Рурални развој.

Ова подела је прилагођена различитим, процењеним потребама, које земље имају у различитим фазама придруживања Европској унији. Земљама које нису стекле статус државе кандидата намењено је коришћење средстава кроз прве две компоненте, док се пројекти који потпадају под преостале три компоненте могу финансирати кроз прву компоненту.

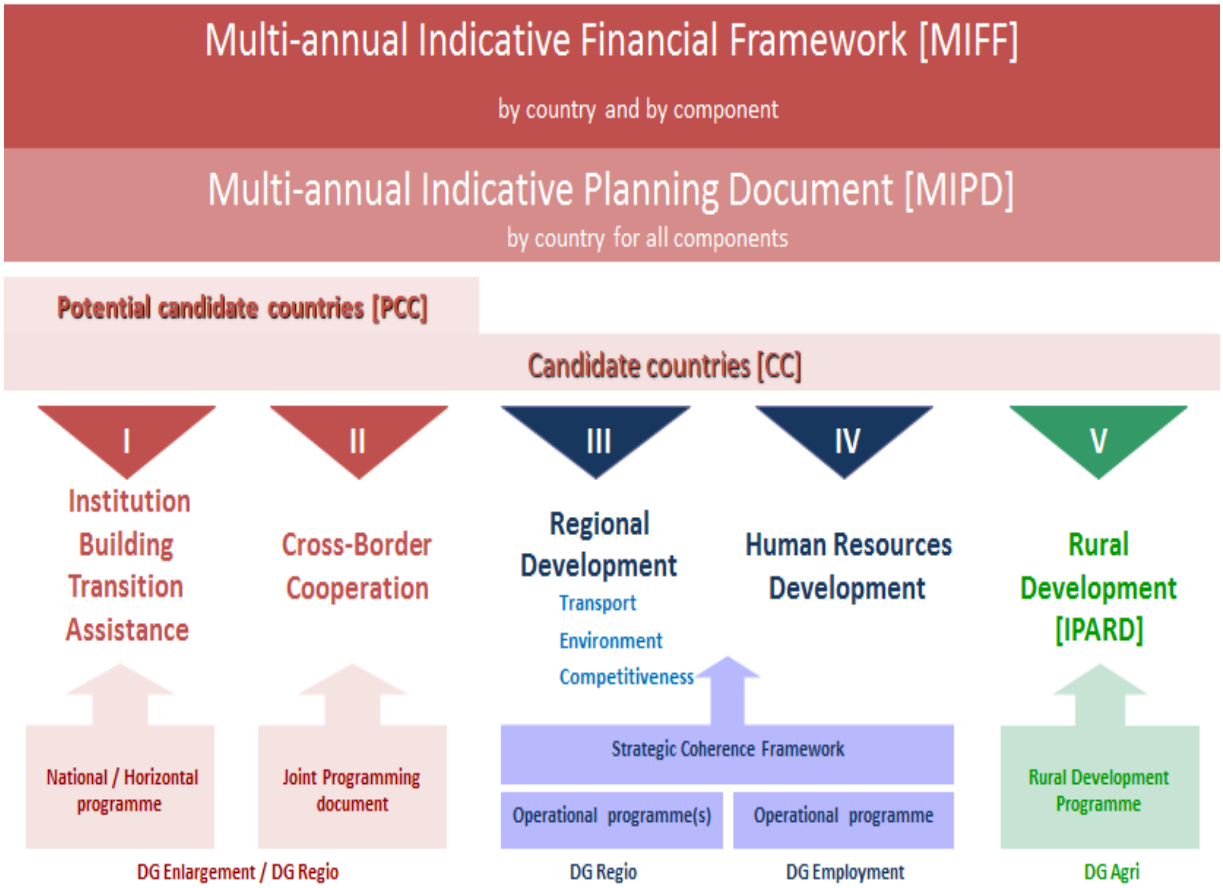
Република Србија користи само средства намењена за спровођење пројеката из прве две компоненте. Разлог лежи у томе што Србија и даље треба да развија своје

сопствене административне капацитете и јача потенцијал постојећих, да формира нове институције неопходне за спровођење норми и стандарда Европске уније.

Кроз другу компоненту, прекограничну сарадњу, Србија, а поготово локалне власти, треба да развију добросуседске односе путем заједничких пројеката са суседним земљама, регионима и општинама. Области које су покривене инструментом за претприступну помоћ су сличне областима које су биле актуелне током спровођења CARDS програма и то су:

- Изградња институција и демократизација
- Економски и социјални развој
- Регионална и прекогранична сарадња и
- Усклађивање са правним актима ЕУ.

Земље кандидати за чланство у ЕУ такође користе помоћ у наведеним областима али и помоћ у процесу припреме за имплементацију структурних и кохезионих фондова након уласка у чланство.



слика бр.5: Преглед ИПА компоненти

1.5.1. ИПА I-Транзиција и изградња институција –Transition Assistance and Institution Building-TAIB

Ова компонента је кључна за све активности које су везане за изградњу институција и подршку транзицији у земљама потенцијалним кандидатима за чланство у ЕУ. Компонента обухвата важне аспекте за имплементацију правних тековина Европске уније *aquis communitaire*. Такође, ова компонента омогућује учествовање земље, потенцијалног кандидата за чланство у ЕУ, у Програмима Заједнице и раду агенција ЕУ. Европска комисија је програм подршке кроз прву компоненту груписала у три области: политички захтеви, друштвено-економски развој и ЕУ стандарди. Ове основне аспекте даље на основу вишегодишњег индикативног планског документа *Multi-annual Indicative Planning Document-MIPD*, који дефинише приоритете за финансирање из средстава ИПА и

предлога пројеката надлежних институција *project fishe* спроводи кроз седам основних сектора. Према вишегодишњем индикативном финансијском оквиру за период 2007-2013. година ЕУ је за прву компоненту издвојила 5,5 милијарди евра. Од наведеног износа за Републику Србију је за пројекте прве компоненте издвојено 1,3 милијарде евра.

Када говоримо о првој ИПА компоненти, морамо нагласити значај локалне самоуправе и цивилног друштва у оквиру ове компоненте. Од почетка коришћења ИПА од стране Републике Србије, организације цивилног друштва учествују као корисници грантова: невладине организације, синдикати, медији, непрофитна удружења запослених или професионалаца и друге организационе структуре које делују као посредници између јавних органа власти и грађана. Ове организације цивилног друштва можемо груписати и према секторима:

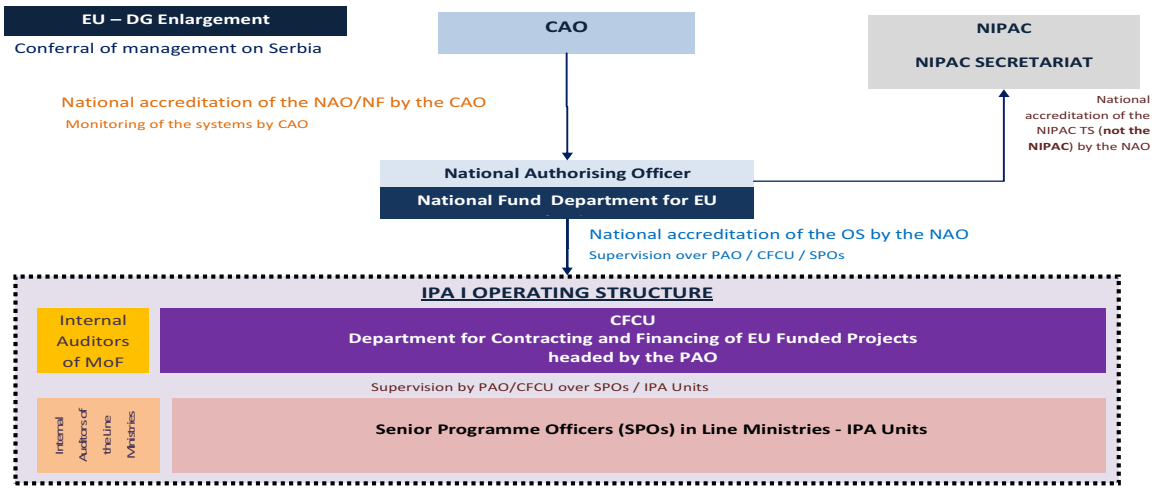
1. Сектор владавине права (укључујући правду и унутрашње послове, заштиту људских и мањинских права);
2. Сектор реформе државне управе (изградња институција, управљање јавним финансијама, децентрализација власти, статистика, електронска влада);
3. Сектор грађанског друштва, медија и културе;
4. Сектор конкурентности (мала и средња предузећа, истраживање и развој, информационо-комуникационе технологије, туризам, пословна инфраструктура, индустрија и трговина).
5. Сектор развоја људских ресурса (запошљавање, образовање, друштвена инклузија, омладина);
6. Сектор пољопривреде и друштвеног развоја;
7. Сектор саобраћаја;
8. Сектор животне средине и енергетике (укључујући отпад, отпадне воде, водоснабдевање, рударство итд).

Поред чињенице да су корисници ИПА пројеката углавном државне институције, знатна средства се издвајају за подршку локалној самоуправи. Посебно битну улогу у процесу идентификовања приоритета и потреба локалних самоуправа има ***Стална конференција градова и општина.*** Локалној самоуправи могу бити намењени пројекти техничке помоћи, инвестиција и бесповратних средстава (грантови). Техничка помоћ

локалним самоуправама се може одразити кроз оснивање нпр. Канцеларија за локални економски развој, спровођење обука за запослене итд.

Инвестициони пројекти су далеко захтевнији за спровођење. За реализацију једног инвестиционог пројекта (например изградња постројења за прераду отпадних вода) потребно је припремити одговарајућу пројектну документацију (студију изводљивости, финансијске и економске анализе, анализе трошкова и користи, процену утицаја на животну средину, технички припремљен пројекат и тендерску документацију, припремити неопходне дозволе).[12]

Пројектна документација за грант пројекте мора садржати детаљан опис пројекта, очекиване резултате, пројектне активности, буџет, основне податке о апликанту (његов опис и капацитете да спроведе пројекат), банкарске податке, опис партнера на пројекту, изјаву о партнерству и декларацију апликанта.



Слика бр.6:Оперативна структура за спровођење прве компоненте

1.5.2. Компонента II прекогранична сарадња *(Cross-Border Cooperation –CBC)*

Друга компонента ИПА програма помоћи земљама у процесу приступања ЕУ је директни наставак сарадње која је постојала у оквиру CARDS програма (2000-2006).Ова

[12] Инструменте за претприступну помоћ ЕУ 2007-2013,Европски покрет Србија и Fridrich Ebert Stiftung, А.Пејовић,Б. Живадиновић, Г.Лазић, И.Кнежевић, М.Лазовић, О.Мирић, Београд 2011.год.,стр.39-41.

сарадња је интензивирана после самита у Солуну 2003. године тзв. Солунска агенда. Друга компонента се спроводила кроз тзв. ***Суседске програме*** који су подразумевали сарадњу између земаља чланица и кандидата за чланство у ЕУ са њиховим суседима. Циљ програма је смањење диспаритета у економском развоју, јачање сарадње између организација цивилног друштва у пограничним областима. Србија је кроз суседске програме реализовала 174 пројекта.[13] Надлежна државна институција за спровођење ових програма је поставила мрежу локалних канцеларија, обучила људе за припрему пројеката по правилима ЕУ.[14]

У реализовању ових пројеката било је доста препрека. Пре свега немогућност директне сарадње међу земљама Западног Балкана, финансијска диспропорција у алокацијама средстава за суседске програме између земаља чланица и суседа-партнера у програму. Битну препреку представљало је и правило да се средства једне земље партнера могу користити искључиво на њеној територији. Тако да су пројекти били асиметрични, сличан обим активности је требало реализовати са знатно мањим средствима, на територији државе која није чланица, него на територији партнера који је чланица ЕУ којима су на располагању далеко већи износи фондова. Србија је указала на ове проблеме током припреме финансијског инструмента за 2007-2013. годину и прихватање сугестија је довело до стварања оперативних програма прекограничне сарадње између земаља Западног Балкана и увођење заједничких фондова.

Стварање заједничких фондова за финансирање пројеката прекограничне сарадње између чланица ЕУ и њихових балканских суседа функционисао је по принципу да су земље чланице у њега уносиле део средстава из ERDF фонда а земља партнер средстава из ИПА алокације. Новину у функционисању ових заједничких фондова представљало је и да сваки пројекат мора имати најмање 2 партнера (из суседних земаља). Компонента прекограничне сарадње, доноси низ новина у односу на суседске програме и има два модалитета.

---

[13] Op.cit.,стр,47

[14] Надлежна државна институција за спровођење програма прекограничне сарадње је Сектор за планирање и програмирање ЕУ и развојне помоћи(Министарство за економске односе са иностранством,потом након гашења овог министарства у Министарству финансија до 2010.год. Тренутно овај посао обавља Канцеларија за европске интеграције Сектор за прекограничне и транснационалне програме.

Први модалитет је сарадња са земљама чланицама а други сарадња између земаља Западног Балкана. Ова два модалитета се разликују према правилима имплементације пројеката.

Прекогранична сарадња са земљама чланицама ЕУ се одвија по моделу подељеног управљања *shared management*-а. Заједничко управљање је корак ближе ка начину управљања структурним фондовима. Повећан је износ појединачне вредности пројекта и измењен начин формирања фонда. Пројекти се бирају у складу са принципима релевантности и квалитета, уз обавезно учешће партнера из суседне земље у сваком пројекту. Средства овог фонда могу да се користе на територији обе земље без изузетка. Значајну новину представља и принцип преношења средстава крајњим корисницима у пројекту. Авансне исплате су сведене на само 20 одсто вредности пројекта (80 одсто кроз суседске програме). У овом тренутку сав терет предфинансирања у Србији сносе сами учесници на пројекту. У земљама чланицама постоје институције које обезбеђују средства за предфинансирање пројеката. Испред низа партера из обе земље (рекли смо да је минимум 2 партнера) налази се водећи партнер *lead partner* који мора имати капацитете да испуни све захтеве (од организационих до финансијских). Средства за реализацију пројеката преносе се водећем партнеру који их распоређује партнерима у пројекту.

Овај концепт прекограничне сарадње отворио је низ питања:

- Питање стварања националних институција које ће контролисати коришћење новца ЕУ одобреног за пројекте прекограничне сарадње.
- Посао планирања и програмирања је уграђен у националне институције али не и финансијске контроле. У Министарству финансија је основана служба која спроводи првостепену контролу пројеката, а Канцеларија за ревизију управљања средствима ЕУ је основана тек јуна 2011. године са задатком ревизије пројеката прекограничне сарадње.
- Послове првостепене финансијске контроле спроводе запослени ангажовани по Уговору о делу, услед законске забране запошљавања нових радника. Запошљавање по уговору овим службама није прихватљиво за Европску унију јер не омогућава одрживост службе на дужи рок. Битну препреку представља и рад на енглеском језику.

Прекогранична сарадња са земљама Западног Балкана има други начин управљања средствима ЕУ. Свака земља партнер има национална средства којима се финансирају пројектне активности апликаната на њеној територији. Средствима управља Делегација Европске Уније у свакој од земаља.

1.5.2.1. Програми прекограничне сарадње

Средства у оквиру друге ИПА компоненте се користе са циљем јачања прекограничне сарадње кроз заједничке локалне и регионалне иницијативе које имају за циљ унапређење одрживог привредног и друштвеног развоја (у областима: животне средине, природног и културног наслеђа, јавног здравља, спречавање и борба против организованог криминала, обезбеђење безбедности граница).

Према Вишегодишњем индикативном финансијском оквиру за период 2007-2013. година ЕУ је за другу компоненту издвојила око 350 милиона евра а Република Србија ће за пројекте прекограничне сарадње имати на располагању око 70 милиона евра.

Програми прекограничне сарадње се спроводе са обе стране границе земаља учесница, у оквиру јединствених правила за све учеснике у програму. У том смислу, свака земља учесница, мора да успостави одговарајућа оперативна тела за координацију и спровођење прекограничних програма.

Са циљем спровођења програма прекограничне сарадње формирају се следеће структуре:

- Заједнички надзорни одбор ***Joint Monitoring Committee-JMC*** који има улогу надзора и праћења спровођења програма;
- Заједнички управни одбор ***Joint Steering Committee –JSC*** који је одговоран за избор пројеката.
- Директорат ***Managing Authority-M)*** који је одговоран пред Европском комисијом за управљање и спровођење програма;
- Тело за сертификацију ***Certifying Authority –C***А који оверава изјаве о расходима и захтеве за исплату пре слања Комисији;

- Ревизорско тело ***Audit Authority-AA*** које представља функционално независно тело Директората и Тела за сертификацију, задужено је за верификацију делотворног функционисања система управљања и контроле.
- Заједнички технички секретаријат ***Joint Technical Secreteriat-JTS*** који помаже Директорату, заједничком надзорном одбору, Заједничком управном одбору и Националним телима у обављању њихових дужности.

У Републици Србији за координацију и спровођење програма прекограничне сарадње задужен је Сектор за програме прекограничне и транснационалне сарадње који координира и рад Секретаријата програма са канцеларијама на локалном нивоу (Суботица, Вршац, Бор, Ниш, Пријепоље, Ужице и Сремска Митровица). Ове локалне канцеларије пружају помоћ корисницима, подносиоцима пројеката и корисницима донација на терену. Делегација Европске комисије у Београду има уговорну надлежност.

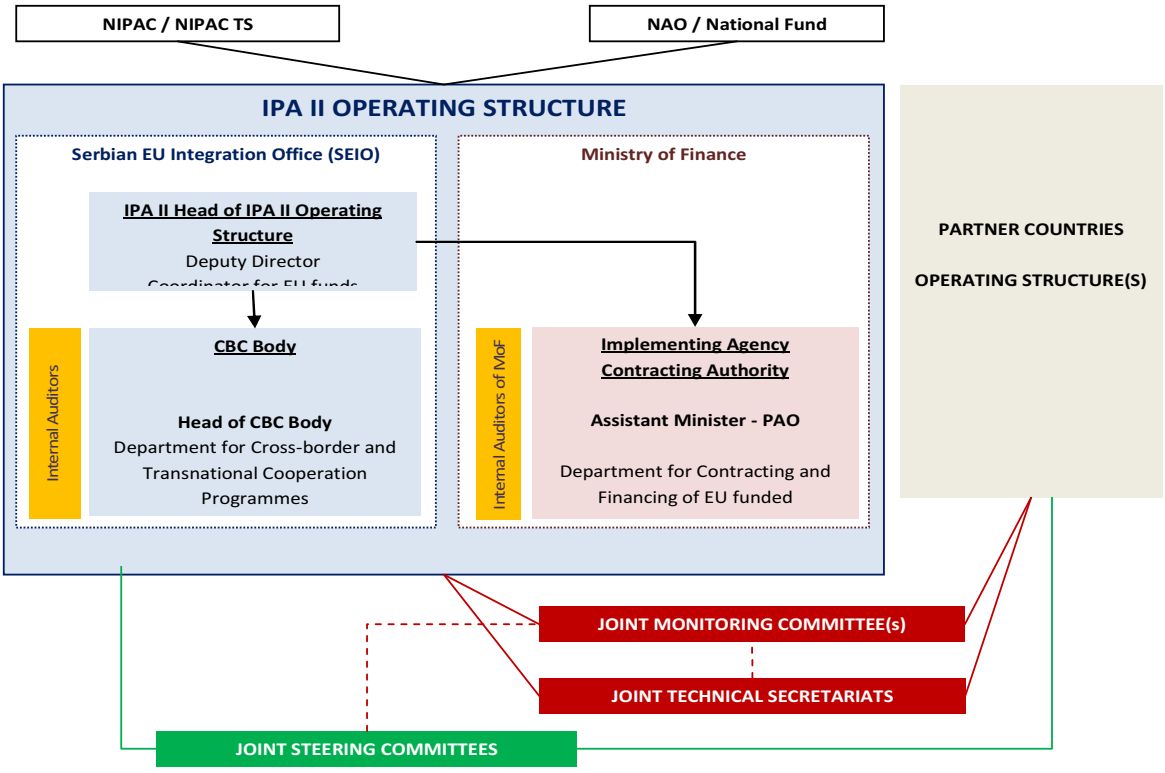
Програми прекограничне сарадње спроводе се кроз објављивање позива за подношење предлога пројеката. Предлоге пројеката могу подносити искључиво непрофитне организације:локалне управе, школе, установе културе, болнице, невладине организације,привредне коморе, агенције за регионални и локални развој, службе за запошљавање, универзитети.

У периоду 2007-2013. године Република Србија има могућност да учествује у 6 програма прекограничне сарадње:

1. ИПА програм прекограничне сарадње ***Мађарска –Србија***
2. ИПА програм прекограничне сарадње ***Румунија –Србија***
3. ИПА програм прекограничне сарадње ***Бугарска –Србија***
4. ИПА програм прекограничне сарадње ***Хрватска –Србија***
5. ИПА програм прекограничне сарадње ***Босна и Херцеговина–Србија***
6. ИПА програм прекограничне сарадње ***Црна Гора–Србија***

Програми Транснационалне сарадње за 2007-2013. годину у којима учествује Република Србија су:

1. ***Програм Југоисточна Европа***(South East Europe-SEE) обухвата 16 земаља. Главни извор средстава овог програма је Европски фонд за регионални развој ERDF.
2. ***Јадрански програм*** обухвата Италију, Словенију, Грчку, Хрватску, Босну и Херцеговину, Црну Гору, Албанију а Србија има могућност ограниченог учешћа до 2012године. Укупан буџет за овај програм износиће 128 милиона евра и такође је финансиран из Европски фонд за регионални развој ERDF-а.[15]



слика бр.7. Структура тела основаних за имплементацију програма прекограничне сарадње

1.5.3 Компонента III –Регионални развој (Regional Development) и *Компонента IV –Развој људских ресурса (Human Resource Development)*

Основни предуслов за коришћење ИПА компоненти ***III*** и ***IV*** јесу стицање статуса кандидата за чланство у ЕУ и акредитација децентрализованог система управљања средствима ЕУ. После стицања статуса државе кандидата неопходно је да Европска

[15] У следећем програмском раздобљу ИПА 2014-2020.г. Јадрански програм и програм Југоисточна Европа се деле на два одвојена програма.Србија ће имати право учешћа у сва четири ново основана програма.

комисија усвоји одређене правне акте, што је процес од више од шест месеци. Када говоримо о акредитацији ДИС-а морамо назначити да се акредитација стиче за сваку компоненту посебно. Србија је послала пакет за акредитацију Европској комисији крајем јуна ове 2012. године.

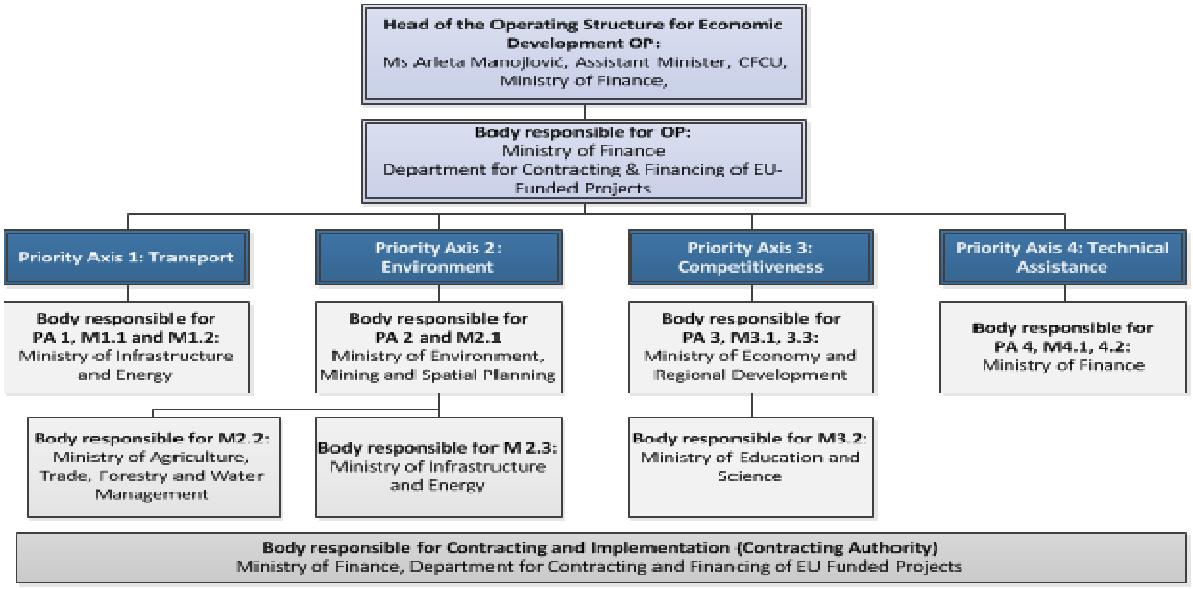
Приоритети III компоненте –Регионални развој, у складу са чланом 147 Уредбе о спровођењу ИПА, су:

1. ***Саобраћајна инфраструктура***-посебно мрежа националних и трансевропских саобраћајница;
2. Мере у вези ***са животном средином***.:управљање отпадом, водоснабдевање, градске отпадне воде, квалитет ваздуха и земљишта, енергетска ефикасности и обновљива енергија;
3. Активности које подстичу ***регионалну конкурентност***.

Када говоримо о ИПА компоненти IV-развој људских ресурса, члан 151. Уредбе о спровођењу ИПА), подршка се пружа у складу са следећим приоритетима:

- Већа прилагодљивост запослених, предузећа и предузетника;
- Бољи приступ запошљавању и одрживо укључивање у тржиште рада;
- Боља друштвена инклузија и интеграција људи којима је приступ тржишту рада отежан и супротстављање свим облицима дискриминације на тржишту рада;
- Промовисање партнерства и иницијатива за сарадњу свих заинтересованих партнера;
- Проширење и повећавање инвестиција у људски капитал;
- Јачање институционалног капацитета и ефикасности државне администрације и јавних услуга на националном, регионалном и локалном нивоу.[16]

[16] Op.cit., str 87



слика бр.8. Структура тела основаних за имплементацију компоненте 3 и 4.

1.5.4. Компонента V-Рурални развој (Rural Development)

Заједничка пољопривредна политика представља једну од најзначајнијих политика Европске уније. Према финансијској перспективи 2007-2013. год. ***43% укупног буџета ЕУ*** намењено је руралном развоју и спровођењу пољопривредне политике ЕУ. Ова компонента намењена је земљама кандидатима и Република Србија, као потенцијални кандидат, још увек не може да користи ову компоненту.

С обзиром на огроман значај ове компоненте и очекиван износ помоћи које наша земља, након испуњења свих услова, треба да искористи овај рад се детаљно бави карактеристикама ове компоненте. За разлику од претходне четири где су назначени само основни принципи ИПА компоненти. Имплементација помоћи у оквиру ове компоненте доприноси одрживом развоју пољопривредног сектора и руралне области.

Кроз коришћење ове компоненте, земље кандидати и потенцијални кандидати, припремају се за коришћење средстава из Европског пољопривредног фонда за рурални развој-***European Agricultural Fund for Rural Development-EAFRD***.

1.5.4.1. Правни основ и предуслов за коришћење ИПАРД средстава

Као и код других ИПА компоненти, правни основ чине ИПА Уредба 1085/2006 о успостављању и Уредба 718/2007 о имплементирању инструмента претприступне помоћи.

Специфичан правни оквир чине ***Оквирни, Секторски и финансијски споразум*** које потписују држава чланица и Европска унија. Споразуми се потписују у различитој фази интеграције у ЕУ.

Оквирни споразум се потписује у раној фази интеграције, пре кандидатуре. Секторски споразум након стицања кандидатуре док Финансијски споразум претходи имплементацији ИПАРД програма. Сви споразуми проистичу из Финансијске уредбе ЕУ 1605/2002. Основни принципи ове Уредбе су уткани у ове споразуме.[17]

Међутим, ***Секторски споразум*** ближе одређује критеријуме који се односе на пету компоненту ИПА фонда и за овај споразум се може рећи да је ***основни правни акт*** на коме се заснивају процедуре у оквиру ИПАРД-а. Секторским споразумом су дефинисани основни захтеви које свака институција мора да испуњава у систему, начин акредитације, формулисање основних принципа: подела дужности, принцип четири ока, ротације, финансијско управљање и улога свих актера у систему.

Финансијским споразумом дефинишу се финансијски детаљи у вези са имплементацијом ИПАРД-а.

<u>Основни предуслов за коришћење средстава из ИПАРД фонда јесу:</u>

- ***Усвојен*** и посебном одлуком одобрен од стране Европске комисије. ***ИПАРД програм***
- ***Закључени сви споразуми***: *Оквирни,Секторски и Финансијски*;

[17] . Најзначајнији део ИПА имплементирајуће Уредбе је Анекс 1 који дефинише принципе акредитација, а примењује се на свих пет компоненти. Детаљније дефинисање услова и критеријума из акредитациног пакета реализовано је кроз Оквирни споразум.

- ***Усвојена Одлука о преношењу управљачких овлашћења Европске комисије***, односно, окончан процес акредитације.[18]

Основни принципи на којима се заснива ИПАРД програм јесу:

- Подела дужности између свих актера;
- Успостављање ефикасног система интерне контроле;
- Дефинисање јасних процедура за управљање ИПА фондовима;
- *Независна екстерна ревизија;*
- Транспарентне процедуре јавних набавки;
- Кофинансирање.

1.5.4.2. Приоритети и мере помоћи из ИПА компоненте V

Помоћ из компоненте намењене руралном развоју доприноси постизању неколико циљева:

- Побољшању тржишне ефикасности и спровођењу стандарда Заједнице;
- Припреми за спровођење агро-еколошких мера и стратегије локалног развоја села;
- Развоју руралне економије.

Ови циљеви пете компоненте ће се испунити кроз примену следећих мера:

- Улагање у пољопривреду ради реструктурира и достизања стандарда Заједнице кроз инвестиције у пољопривредна газдинства.
- Улагања у прераду и маркетинг пољопривредних и рибарских производа ради реструктурирања ових делатности и достизања стандарда Заједнице, уз напомену да инвестиције у трговину на мало нису укључене у систем помоћи.
- Активности за унапређење животне средине и природе(органска производња, ротација усева, смањивање употребе ђубрива).
- Побољшање и изградња сеоских инфраструктура, смањење регионалних разлика како би се јачала привлачност руралног подручја код омладине.(Снабдевање водом,

[18] op.cit.,str 105

енергијом, управљање отпадом, локални приступ информационим и комуникационим технологијама, развој мреже путева и изградња противпожарне заштите због ризика од шумских пожара).

- Побољшање обуке како би се побољшале професионалне вештине и надлежности лица ангажованих у пољопривредном, прехрамбеном и шумарском сектору).
- Техничка помоћ држави у спровођењу ИПАРД програма.

Након израде и одобрења ИПАРД оперативног програма од стране Европске комисије следи спровођење које земље корисници спроводе преко оперативних стурктура у оквиру акредитованог система децентрализованог управљања.

1.5.4.2. Успостављање ИПАРД структура

Први корак у коришћењу ИПАРД фонда је успостављање институционалног оквира неопходног за имплементацију ИПАРД-а. Ова структура се састоји из општег ИПА оквира, управљачког и контролног система и ИПАРД оперативне структуре.

<u>ИПАРД оперативну структуру чине</u>:

1. Управљачко тело -*Managing Authority*-
2. ИПАРД агенција.

Управљачко тело је задужено за програмски део посла, писање оперативног ИПАРД програма и избор мера које ће бити подржане. Након тога, обавља послове мониторинга и евалуације. Обавеза управљачког тела је и да образује Надзорно тело *Monitoring Committee* које има улогу праћења имплементације и ефикасности ИПАРД програма.

Национални фонд има значајну улогу у финансијском току новца који из ЕУ стиже на национални рачун и у трансферу новца ка ИПАРД агенцији-*euro account*.

За разлику од осталих компоненти ИПА фондова ИПАРД је компонента код које се имплементација обавља без претходне контроле *without ex* –ante органа ЕУ и успешност

самог програма зависи од ИПАРД агенције. Све обавезе ИПАРД агенције могу да се разврстају у следеће функције:

1. ***Одобравање и контрола обавеза***-односи се на одобравање и контролу пројеката које корисници упућују агенцији. ***Особеност ИПАРД компоненте*** је у томе што једино у овој компоненти корисници могу бити ***ФИЗИЧКА ЛИЦА***. Ова функција подразумева пријем апликација, њихово регистровање, проверу комплетности документације и утврђивање да ли је захтев у складу са критеријумима прихватљивости. У овој фази се обавља нулта контрола, односно, контрола на лицу места са циљем да се утврди да ли је инвестиција започета. Инвестирање је забрањено у овој фази. Инвестиција може бити започета тек пошто се одобри пројекат који је конкурисао за ИПА средства.

2. ***Одобравање и контрола плаћања*** подразумева функцију која започиње пошто је инвестиција већ реализована или је у току. Корисник доставља све рачуне којим потврђује да је купио све што је потребно и предвиђено пројектом, као и одобрено у претходној фази. Уколико постоје било какве промене које нису предвиђене у пројектној документацији (материјал, опрема) оне морају бити одобрене од стране ИПАРД агенције. Такође и ову фазу карактерише провера на лицу места да ли је инвестиција реализована на начин дефинисан претходно одобреним пројектом.

3. ***Извршавање плаћања*** се врши након одобрења, на рачун корисника средстава. ***После исплате средстава корисник је дужан да одржи инвестицију најмање 5 година.*** То се проверава на терену у оквиру ***ex post*** контроле. За разлику од држава чланица број предмета који се контролише износи 100%.

4. ***Рачуноводство*** мора евидентирати трансакције у тренутку кад економски догађај или трансакција настане, уместо у моменту пријема или исплате средстава. То подразумева примену ***ОБРАЧУНСКА ОСНОВА*** уместо готовинске и у државним институцијама. Такође неопходно је обезбедити пуни ревизорски траг ***Audit trail*** и омогућити праћење пројекта кроз од почетка до краја. Осим тога ИПАРД агенција мора да поседује ***независну интерну ревизију*** која ће обављати сталну ревизију, унутар свих процеса, које обавља агенција.

ИПАРД агенција је одговорна за израду корисничког упутства како би се корисницима, напомињем да то једино у овој компоненти могу бити и физичка лица, олакшала доступност из ИПАРД фонда.

Контролу рада ИПАРД агенције врши више актера.

1. Интерна ревизија, образована унутар агенције.
2. Ревизорско тело које обавља контролу рачуноводствених података и на тај начин контролише остварене трошкове.[19]
3. Европска унија преко својих ревизора: Европски ревизорски суд и Генерални директорат за пољопривреду, преко редовних ревизија на терену.
4. Надзорно тело које надгледа имплементацију програма коју врши агенција.

Тек успостављањем свих оперативних структура у земљи може се почети са коришћењем ИПАРД средстава. Уколико један од актера није спреман и не испуњава захтеве ЕУ нису испуњени ни услови за добијање акредитације и почетак реализације пројеката.

У склопу припрема за коришћење пете компоненте у Републици Србији успостављени су управљачки и контролни систем и оперативна структура. Управљачки и контролни систем чине делови Министарства финансија: Национални службеник за одобравање и Национални фонд, именовани 2009. године.

Оперативне структуре:Управљачко тело и ИПАРД агенција су почеле да се успостављају још 2008. године. Управљачко тело Managing authority је формирано у оквиру Сектора за рурални развој Министарства пољопривреде, шумарства и водопривреде.

Законом о пољопривреди и руралном развоју, усвојеном крајем маја 2009. године, основана је ***Управа за аграрна плаћања -ИПАРД агенција*** са седиштем у Шапцу. У склопу припреме за ИПАРД, почело се са применом две пилот ИПАРД мере, које следе логику ИПАРДА а финансиране су од стране националног буџета. Прва је била подршка

[19] У Републици Србији је јуна 2011.године основана Уребом Владе Србије Канцеларија за ревизију система управљања средствима Европске уније која ће обављати ревизије ИПА пројеката.

инвестицијама у пољопривредна газдинства у сектору меса и млека (одговара ИПАРД мери 101) и друга се односила на подршку инвестицијама у прерађивачке капацитете сектора меса и меда (ИПАРД мера 103). Циљ ових мера је поред припреме за примену ИПАРД-а и навикавање корисника на нове строжије захтеве ЕУ и интензивнији надзор и контролу.

Ревизорско тело -Audit authority of EU funds или Канцеларија за ревизију система управљања средствима ЕУ основана је Уредбом Владе Републике Србије јуна 2011. године. Канцеларија, услед необезбеђеног пословног простора и недовољног кадровског капацитета, још увек није почела са радом у пуном капацитету. Након завршеног процеса акредитације Децентрализованог система управљања, ревизорско тело ће имати мандат да самостално врши ревизију ИПА фондова.

1.5.4.4. Преко ИПА компоненти до структурних и Кохезионог фонда

У буџетском периоду 2007-2013. година укупна средства намењена *структурним и кохезионом фонду, као инструментима спровођења регионалне политике Европске уније*, износе 347 милијарди евра. У истом буџетском периоду државама кандидатима и потенцијалним кандидатима за чланство у ЕУ та средства износе 11,5 милијарди евра. Циљеви који су дефинисани тако да ојачају економску и социјалну кохезију Европске уније спроводе се кроз три фонда:

1. ***Европски фонд за регионални развој ERDF*** чији је циљ да ојача економску и социјалну кохезију у Европској унији, исправљајући неравнотеже међу регионима. У оквиру овог фонда се финансирају директне подршке предузећима (посебно малим и средњим), потом развој инфраструктуре, истраживања у домену телекомуникација, заштита животне средине, енергетике и саобраћаја.
2. ***Европски социјални фонд ESF*** намењен повећању запослености и повећању шанси за проналажење посла у Европској унији.
3. ***Кохезиони фонд*** који је намењен државама чланицама чији је бруто друштвени производ по глави становника мањи од 90 одсто просека Заједнице. Циљ кохезионог

фонда је да ублажи њихове економске и социјалне недостатке и да стабилизује економију. Кохезиони фонд финансира у областима саобраћаја: посебно трансевропске транспортне мреже и заштите животне средине, енергетске ефикасности, развоја железничког саобраћаја и јачања јавног транспорта.

Сличност између структурних фондова и Кохезионог фонда, који су доступни чланицама, и ИПА инструмената финансијске помоћи је у подударности циљева, принципа и начина управљања средствима. Коришћење ИПА средстава представља припрему за коришћење структурних и кохезионог фонда[20].

1.6. Начини управљања средствима Европске уније

У претходном делу рада већ смо заправо говорили о системима управљања инструментима претприступне помоћи.

Постоје три система управљања средствима Европске уније:

- Централизовани систем-***centralised management;***
- Децентрализовани систем са ex-ante контролом ***Decentralised management with ex-ante control;***
- Децентрализовани систем са ex-post контролом ***Decentralised management with ex-post control.***

Централизовани систем управљања средствима ЕУ карактерише то што све активности спроводи Европска Комисија. Она је главни уговарач у управљању фондовима: избор уговорног партнера и корисника средстава, спровођење тендерске процедуре, закључивање уговора са изабраном институцијом и исплату средстава.

Централизовани систем управљања фондовима се спроводи преко Делегације Европске комисије чије је седиште у земљи, корисници инструмента претприступне помоћи. У Републици Србији се спроводи овај тип менаџмента.

[20] Op.cit.стр.,103

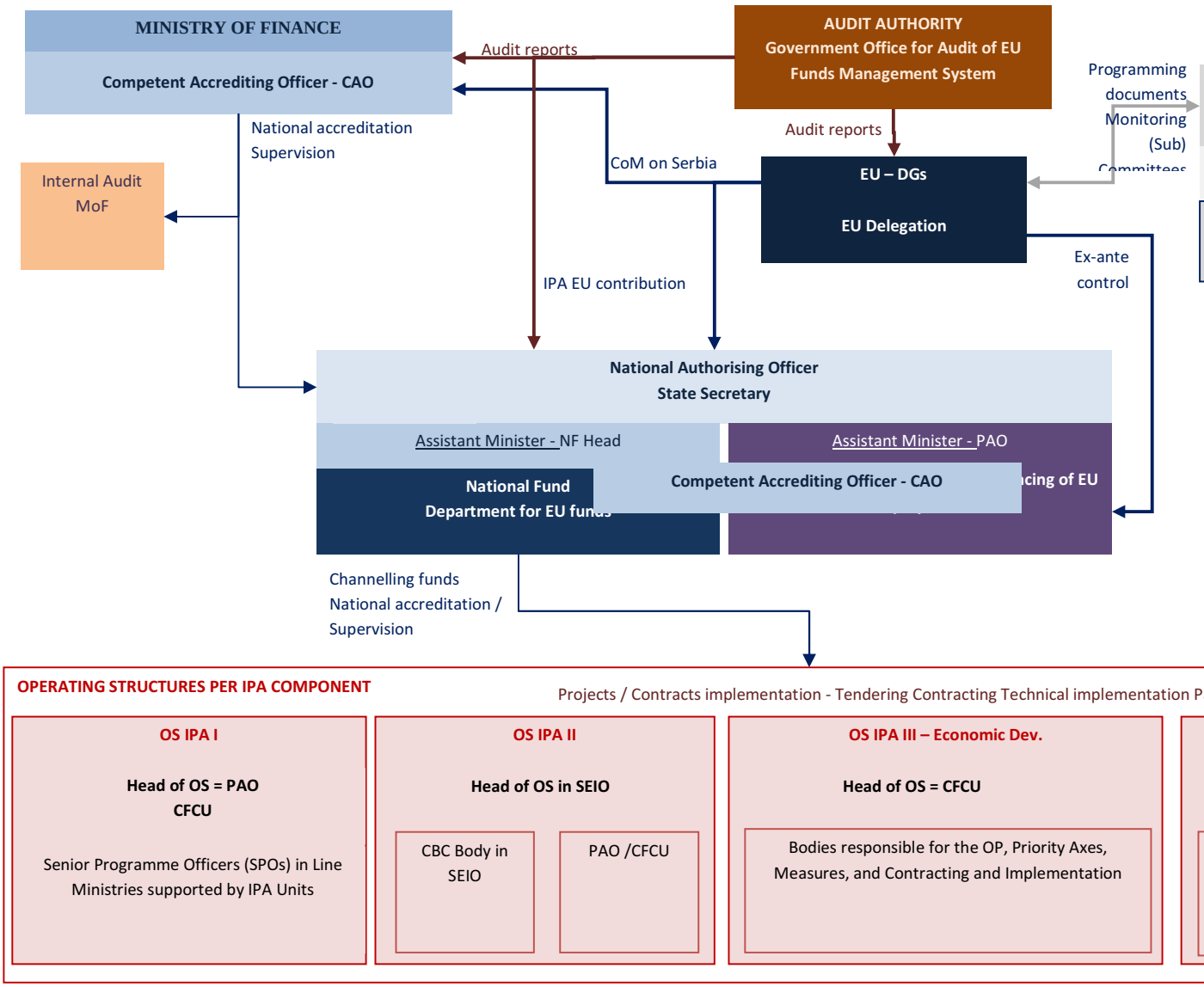
Децентрализован систем управљања средствима ЕУ карактерише то што земља корисник средстава обавља задатке уговарача. Активности спровођења, уговарања и исплате су у надлежности националних институција. Сви фондови које земља прималац не искористи морају се вратити у Буџет Европске уније. Над овим системом Европска унија има ex-анте контролу.

Децентрализован систем управљања средствима ЕУ са ex-post контролом означава систем којим Комисија преноси набавне и уговорне обавезе именованом наручиоцу у земљи кориснику. Ова контрола подразумева да наручилац доноси све одлуке без претходног одобрења Европске комисије. Европска комисија врши ревизију након завршетка пројекта.

1.7. Структуре за спровођење ИПА у оквиру Децентрализованог система управљања средствима ЕУ/Субјекти ревизије

Децентрализовани систем управљања средствима ЕУ подразумева постепени пренос надлежности у управљању фондовима са Делегације Европске комисије на земљу корисницу фонда. Пре тога држава мора да испуни одређене услове који су углавном наведени у претходном делу текста. Најзначајнији услов је акредитација тог система по свим ИПА компонентама и по свим институцијама у оквиру акредитационог пакета. Акредитациони пакет не може бити послату Европску унију уколико нису све институције потписале Изјаву о спремности за рад.

У наставку текста представљена је табела са Структурама за спровођење ИПА.


MINISTRY OF FINANCE
Competent Accrediting Officer - CAO
Audit reports
AUDIT AUTHORITY
Government Office for Audit of EU Funds Management System
Programming documents
Monitoring (Sub)
National accreditation Supervision
Audit reports
Internal Audit MoF
CoM on Serbia
EU – DGs
EU Delegation
Ex-ante control
IPA EU contribution
National Authorising Officer
State Secretary
Assistant Minister - NF Head
Assistant Minister - PAO
National Fund
Department for EU funds
Competent Accrediting Officer - CAO
Channelling funds
National accreditation / Supervision
OPERATING STRUCTURES PER IPA COMPONENT
Projects / Contracts implementation - Tendering Contracting Technical implementation
OS IPA I
Head of OS = PAO
CFCU
Senior Programme Officers (SPOs) in Line Ministries supported by IPA Units
OS IPA II
Head of OS in SEIO
CBC Body in SEIO
PAO /CFCU
OS IPA III – Economic Dev.
Head of OS = CFCU
Bodies responsible for the OP, Priority Axes, Measures, and Contracting and Implementation

Ова компликована схема заправо указује на то које све институције треба да буду успостављене у оквиру ДИС-а и за које је неопходна акредитација. То су:

1. Национални службеник за акредитацију –*The competent accrediting officer* ***CAO***
2. Национални ИПА координатор -The national IPA co-ordinator-***NIPAC***
3. Стратешки координатор за компоненте III и IV-The strategic coordinator for the Regional Development Component and the Human Resources Component.
4. Национални службеник за одобравање.-The national authorising officer ***NAO***
5. Национални фонд-(***The national fund-NF***) којим руководи лице овлашћено за оверавање: National authorizing Officer-NAO;
6. Оперативне структуре за сваку компоненту посебно;
7. Ревизорско тело-***The audit authority***.[21]

Национални службеник за акредитацију CAO је обично функционер високог ранга у државној администрацији. Одговоран је за издавање, праћење,суспензију или повлачење акредитације Националног службеника за одобравање и Националног фонда у складу са чланом 10. и 13. Оквирног споразума. ***CAO*** може поверити послове заменику али то не искључује његову одговорност. Национални службеник за акредитацију јесте министар надлежан за послове финансија.

NIPAC обезбеђује свеобухватну координацију финансијске помоћи у оквиру ИПА и блиску везу између Европске комисије и земље кориснице претприступне помоћи. Обично је то представник Владе или државни службеник на положају који је надлежан за послове координације са Европском унијом. Одговоран је за годишњи програм за прву компоненту, координацију учесника у прекограничним пројектима. Израђује годишњи извештај о имплементацији ИПА пројеката.

Стратешки координатор за компоненте III и IV-The strategic coordinator for the Regional Development Component and the Human Resources Component одговоран је за

[21] Уредба о децентрализованом систему управљања средствима развојне помоћи Европске уније у оквиру инструмента претприступне помоћи (ИПА)," Службени гласник Републике Србије"II део, члан 3.

реализацију ових компоненти, израду Стратешког Оквирног споразума и координацију међу програмима.

Национални службеник за одобравање ***NAO*** је одговоран за финансијско управљање средствима ЕУ у Републици Србији и делотворно функционисање система управљања и контроле. НАО издаје инструкције и упутства оперативним структурама за функционисање система финансијског управљања и контроле и наменско трошење средстава. Доставља Европској комисији извештај: о трошковима и исплатама корисницима; оверава исправност трансакција, идентификује и извештава о могућим неправилностима. Такође, НАО је одговоран за ефективно функционисање система управљања и контроле:

- Израђује, надзире, суспендује или поништава акредитацију оперативних структура;
- Прати и надзире ефикасност и ефективност управљачког система;
- Прати и надзире ефикасност и ефективност система интерне контроле;
- Потврђује да је успостављен одговарајући систем комуникације;
- Прати налазе ревизорских извештаја и спроводи препоруке;
- Одмах обавештава Европску комисију и *Националног службеника за акредитацију САО* о било каквој значајној промени у систему управљања и контроле.
- Израђује годишњу Изјаву о усклађености.[22]

Национални фонд је тело које је лоцирано у Министарству финансија са задатком да послује као Централни трезор за свеукупну ИПА структуру и компоненте.

Одговоран је за:

- Питања финансијског менаџмента
- Организацију рачуноводства
- Одобравање и трансфер средстава од Европске комисије до оперативних структура и крајњих корисника.
- Финансијско извештавање Европској комисији.

[22] Иван Игњатов,Материјал са обуке“Audith of IPA projects“,Љубљана 2012.год.

Оперативне структуре су тело или више извршних тела одговорних за:

- Израду годишњих или вишегодишњих програма;
- Надзор програма и вођење послова Секторских програма;
- Израду годишњих секторских извештаја о имплементацији;
- Избор пројеката за финансирање у складу са критеријумима селекције;
- Обезбеђивање адекватног ревизорског трага;
- Спровођење тендерских процедура;
- Вођење одвојеног рачуноводственог система;
- Обезбеђује Националном фонду и Националном службенику за одобравање све неопходне информације о процедурама и спроведеним оверама трошкова.
- Успоставља, одржава и надзире успостављен комуникациони и извештајни систем;
- Обезбеђује адекватно уверавање да су пријављени трошкови заиста и реализовани у складу са прихваћеним правилима.[23]

Ревизорско тело- ***The Audit Authority*** је функционално независно од свих актера у систему управљања и контроле и своју улогу врши у складу са прихваћеним ревизорским стандардима. Обавља послове у складу са тачком 7. Анекса А Оквирног споразума. Ревизорско тело утврђује процедуре о обављању послова из своје надлежности. Ревизорско тело не подлеже акредитацији од стране Националног службеника за акредитацију и Националног службеника за одобравање. Биће акредитовано за рад од стране Европске комисије. У даљем тексту рада биће опширније обрађена улога, задаци и значај ревизије и ревизорског тела.

[23] Op.cit.prezentacija slajd 29

2. Ревизија ИПА програма и пројеката

2.1. Успостављање ревизорског тела

Контрола и ревизија представљају значајну карику у систему спровођења Инструмента претприступне помоћи. Контролу извршавања уговорених обавеза могу да врше представници:

- Оперативних структура;
- Националног фонда (у виду контроле и интерне ревизије);

Ревизију ИПА програма и пројеката могу да врше представници:

- интерне ревизије у Оперативним структурама и Националном фонду;
- Ревизорског тела независне екстерне ревизије-***The Audit Authority of the European funds*;**
- Европског ревизорског суда- ***The European Court of Auditors.***

Такође уговарачи и корисници средстава развојне помоћи подлежу контроли и ревизији коју врши Европска комисија, Европска канцеларија за борбу против превара (ОЛАФ).[24]

Уговарачи и крајњи корисници средстава развојне помоћи дужни су да воде одговарајуће евиденције, како би се услуге, роба, опрема, радови и грантови који се финансирају средствима ИПА приказали у складу са принципом одговорног финансијског управљања.[25]

Уговарачи и крајњи корисници су такође у обавези да овлашћеним заступницима и органима Европске уније обезбеде приступ просторијама, запосленима, свој релевантној документацији која се односи на ИПА програме и средства предвиђена финансијским споразумима.

Ревизорско тело је основано Уредбом о оснивању Канцеларије за ревизију система управљања средствима Европске уније -***Audit Authority of the EU funds*** („Службени гласник Републике Србије„ број 41/11), а на основу Закона о потврђивању Оквирног споразума између Владе Републике Србије и Комисије Европских заједница о правилима за сарадњу која се односе на финансијску помоћ Европске заједнице Републици Србији у оквиру спровођења помоћи према правилима инструмента претприступне помоћи-

[24] У складу са чланом 27. Став 5. Оквирног споразума

[25] Уредба о децентрализованом систему управљања средствима развојне помоћи Европске уније у оквиру Инструмента претприступне помоћи (ИПА) , део VI-Контрола и ревизија у оквиру ДИС-а, члан. 31.

ИПА(„Службени гласник Републике Србије “бр.124/2007.) Да нагласимо мандат ревизорског тела започиње након акредитације од стране Европске комисије:***CONFERRAL OF MANAGEMENT DECISION.*** Све до тада ревизорско тело може да врши ревизију само у оквиру компоненте ИПА II –прекогранична сарадња, уз ревизорски тим земље чланице која је и одговорна за ревизорски извештај и извођење ревизије.

Основ за успостављање Канцеларије представља члан 29. регулативе *Commission Regulation No 718/2007-Implementing Instrument for Pre-Accession Assistance-IPA.*

Канцеларија мора бити функционално независна од свих актера у процесу менаџмента и контроле и мора вршити ревизију у складу са општеприхваћеним стандардима ревизије. Ревизорско тело у Србији, као и у земљама у окружењу, успостављено је као институција независна од других актера у ИПА систему и финансирана је из буџета Републике Србије. У складу са Уредбом Владе, одговорна је за ревизију и верификацију хармонизоване имплементације програма Европске уније које треба да буде пренесено на Републику Србију добијањем акредитације.

2.2. Улога ревизорског тела

Ревизорско тело је одговорно за разумно уверавање:

- да је успостављен адекватан систем управљања и контроле;
- Веродостојност рачуноводствених информација које су презентоване Европској комисији.
- Израду и спровођење годишњег плана рада;
- Израду Годишњег ревизорског Извештаја у складу са моделом Анекса C Оквирног споразума;
- Израду Годишњег ревизорског мишљења, према моделу из Анекса D Оквирног споразума.
- Израду мишљења о трошковима достављених Европској комисији приликом затварања било ког програма у складу са моделом из Анекса E Оквирног споразума.

Екстерни ИПА ревизор штити финансијски интерес пореских обвезника Европске уније и националних пореских обвезника проверавајући ефективно функционисање финансијског управљања и контроле и реалност финансијских информација које су послате Европској комисији.

Обавеза ревизорског тела је да сваке године донесе и испуни годишњи план рада и поднесе Европској комисији следеће:

I. Годишњи ревизорски извештај о активностима -***Annual audit activity report***;
II. Годишње ревизорско мишљење ***Annual audit opinion*** као и
III. Мишљење о трошковима које је прослеђено Европској комисији по завршетку било ког програма.

2.3. Стандарди ревизије

Ревизорско тело врши своју делатност у складу са Интернационалним стандардима ревизије и упутствима Европске уније ***European Commisson quidelines-COCOF***. Методологија рада и процедуре ревизорског тела су у складу са стандардима ревизије, саопштења и етике *International Federation of Accountants –IFAC.*

Такође, ревизорско тело своје задатке обавља у складу са :

- *IFAC* Code of Ethics,
- *International Standards on Quality Control (ISQC)*
- *ISAs 100-999*
- *ISAE 3000.*[26]

Сврха контроле квалитета рада ревизора у ревизорском телу је да обезбеди разумно уверавање да ревизорско тело и запослени врше своју делатност у складу са професионалним стандардима правилима струке и позитивно-правним прописима везаним за имплементацију Инструмента претприступне помоћи.

Европска унија, која је основана 1970. године је издала читав низ рачуноводствених стандарда за чланице европске заједнице. Европска комисија остварује своје законске циљеве помоћу два инструмента :

- директивама-које морају бити уграђене у законе земаља чланица;
- прописима, који постају закони у целој Европској унији, без процедуре усвајања од стране националних законодавних тела.

Иако све ове директиве утичу на рачуноводство, за рачуноводство и ревизију је посебно значајна Осма директива која се односи на закон о предузећима и посебно је

[26] Приручник Audit Authority Manual-стр.7

значајна за ревизију. Осма директива представља минимум захтева који се морају испунити у погледу степена обучености и искуства у рачуноводственој професији.[27]

2.3.1. Етички принципи

Према етичком кодексу IFAC-а циљеви рачуноводствене професије су да у свом раду користи највише рачуноводствене стандарде и остварује највиши квалитет учинака и задовољава најшире друштвене захтеве и потребе. Четири базична захтева се намећу у сврху задовољења овог захтева:

- Интегритет;
- објективност;
- поверљивост
- и компетентност.

Интегритет подразумева да ревизори обављају свој посао поштено и одговорно. Поштују закон и врше обелодањивања у складу са захтевима закона и професије. Овај етички стандард се пре свега односи на независност мишљења и деловања у складу са професионалним расуђивањем, објективношћу и неопходним професионалним скептицизмом. Када говоримо о независности и интегритету морамо напоменути индивидуалну независност и независност ревизорског тела, као институције.

Објективност захтева да ревизори не учествују ни у каквим активностима или односима који могу да угрозе непристрасност процене. Обелодањују све њима познате материјалне чињенице које уколико се не обелодане могу узроковати погрешне извештаје о активностима чији се преглед врши.

Поверљивост указује на битно правило понашања ревизора које од њега захтева да буде опрезан приликом коришћења информација и њихове заштите током обављања својих дужности.

Компетентост од ревизора захтева да пружа само оне услуге за које има неопходно знање, вештине и искуство, да те услуге пружа у складу са Међународним стандардима професионалне праксе ревизије и да континуирано унапређују своју стручност и ефикасност и квалитет својих услуга. За успешан рад ревизора неопходни су политичка неутралност и независност, објективност и непристрасност који пре свега треба да буду исказани приликом израде извештаја о извршеној ревизији који морају да буду тачни и објективни. Закључци, мишљења и извештаји треба да буду базирани искључиво

[27] Hayes,.R., Принципи ревизије,међународна перспектива, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Бања Лука 2002.године, стр.25

на прибављеним и прикупљеним доказима и у складу са Међународним стандардима интерне ревизије.

Интегритет и објективност запослених у ревизорском телу морају бити успостављени и документовани. Запослени потписују годишњу Изјаву о непристрасности и поверљивости-***Declaration of Impartiality and Confidentiality***.[28] Изјаву о непристрасности и поверљивости запослени треба да потпишу на крају финансијске године, најкасније до 31. децембра. Запослени морају да пријаве сваки случај који није у складу са захтевима непристрасности и објективности.

Сваки ревизор има обавезу континуираног едуковања и одржавања професионалног знања и вештина као и обављања својих задатака уз дужну пажњу и у складу са примењивим професионалним стандардима.

Комплексност ревизије ИПА програма и пројеката се огледа у томе што се комбинују различити типови ревизије током једногодишњег ревизорског ангажмана. ИПА компоненте су успостављене различито, са компликованим оперативним и управљачким структурама. Посебна сложеност система је изражена код компоненте –прекогранична сарадња, где се управљачка тела формирају од представника из две земље. За ову компоненту се успоставља специфичан ревизорски ангажман у случају када је у питању држава чланица Европске уније и када је у питању земља кандидат. Значајна новина Инструмента претприступне помоћи за програмски период 2007-2013. год. је што је у циљу јачања контрола, свака земља чланица Европске уније била у обавези да успостави Ревизорско тело за сваки оперативни програм. Овако успостављено ревизорско тело је одговорно за целокупан ревизорски ангажман.

Као посебну потешкоћу у ревизији ИПА програма и пројеката представља чињеница да процес имплементације ИПА пројеката није близак ревизорима и потребна су додатна знања у ***PRAG procurement rules*** правилима јавних набавки.[29]

Ревизорско тело у току једногодишњег ревизорског ангажмана примењује различите врсте ревизије:

- Ревизију система -***System audit***-коју врши на почетку сваке године;
- Ревизију операција-***audit of operations***-односно ревизију пројеката.

[28] Op.cit. str.

[29] Ignjatov, I., Audit of IPA projects, Материјал са семинара, Љубљана 2012.год.

2.4. Процес ревизије

Процес ревизије се састоји од следећих активности:

- Сакупљања информација о контролном окружењу;
- Процене ризика и материјалности;
- Одређивање ревизорског обима и приступа;
- Извођење тестова контрола и супстантивних процедура;
- Формирање закључака у складу са дефинисаним циљевима;
- Комуникација између чланова ревизорског тима;
- Извештавање.

2.4.1. Планирање ревизије

Планирање ревизије омогућава ревизорском телу да утврди своје циљеве и приоритете и обезбеди довољно ресурса како би се на ефикасан и ефективан спровео ревизијски ангажман.

Планирање представља:

- успостављање свеобухватне стратегије ревизије и развијање плана ангажовања у циљу смањења ризика ревизијског ангажмана на прихватљиво низак ниво.
- основу за процену будућих потреба за ресурсима;
- овлашћење да се поступа по плану који је донело руководство;
- стандард на основу кога се може мерити стварна успешност;
- сталну евиденцију фактора који се могу узети у обзир приликом утврђивања плана.

Планирање, као кључни део процеса ревизије, се састоји из три фазе:

1. Стратешко планирање
2. Годишњи план рада
3. Оперативни план (план сваке појединачне ревизије).

2.4.1.1. Стратешко планирање

Стратешко планирање представља основу целокупног процеса планирања. То је комуникациони алат са екстерним управљачким телима и покрива период од три године. За израду Стратешког плана рада одговоран је директор Ревизорског тела.

У стратешком плану рада представљена је:

- мисија, визија као и циљеви ревизијског тела;

- делокруг делатности и правни основ;
- утврђивање и развијање приоритета у наредном периоду.

Стратегијски план помаже у идентификовању области које треба да буду предмет ревизије, омогућава објективан приступ дефинисању послова ревизије који је заснован на процени ризика и помаже ревизорима приликом оцена система интерних контрола.

Стратешки план се припрема и ревидира до краја сваке календарске године. Основне фазе припреме стратегијског плана рада ревизорског тела су:

а) утврђивање ревизијског окружења;
б) идентификовање система/области који могу бити предмет ревизије;
в) процена ризика за сваки систем/област;
г) одлука о ревизијској стратегији;
д) процена потреба ревизије.

а)Утврђивање ревизијског окружења и идентификовање система који могу бити предмет ревизије

Почетну тачку стратешког планирања представља разумевање ревизијског окружења и субјеката ревизије. То је најважнији корак у процесу израде стратешког плана: разумевање ко је предмет ревизије, који су циљеви и активности те институције и на који начин је институција успостављена. Информације неопходне за израду стратегије ревизије произилазе из тренутног стања у процесу имплементације ИПА по компонентама као и предвиђене динамике имплементације.

Неопходно је прикупити информације да ли ће бити отворен нови програм, колика ће бити годишња алокација средстава, колики је број пројеката који се финансирају из средстава Европске уније, ко су корисници тих пројеката као и да ли је било значајних промена у контролном систему.

Разумевање ревизијског окружења подразумева прикупљање и анализирање документације на основу које можемо прикупити довољно знања о систему који је предмет ревизије. У ту сврху следећа документа могу бити добар извор информација:

- Интернационални споразуми: Оквирни споразум, Секторски споразуми и финансијски споразуми;
- Акредитациони пакет и све промене у процедурама или другим документима донете након слања акредитационог пакета;
- Извештаји ревизора укључујући извештаје интерних ревизора, акредитационих извештаји, дописе Европске комисије са примедбама на извештај ревизора.

- Планови рада интерне ревизије;
- Процена ризика коју је израдио менаџмент институције;
- Планови јавних набавки и финансијски планови институције;
- Записници са састанака.

Б) Процена ризика

Ревизор при планирању посла треба да изврши процену ревизијског ризика и планира ревизију тако да постоји разумна вероватноћа да ће се открити значајни пропусти у финансијским информацијама који настају услед преваре и грешке.

Ризик ревизијског ангажмана је да ће ревизор дати неодговарајуће ревизорско мишљење. Планирању ревизор мора да приступи са професионалном скепсом и употреби професионални суд да би проценио ревизијски ризик и пројектовао поступке ревизије, како би осигурао да тај ризик буде ограничен на прихватљиво низак ниво.

Ревизор треба да испланира свој рад како би био у стању да ревизију спроводи брзо ефективно и ефикасно. Ревизорски планови треба да обухвате упознавање са системом рачуноводства клијента, политикама и процедурама интерне контроле.

У циљу прикупљања високог нивоа уверавања ревизорска тела треба да комбинују резултата ревизије система са ревизијом операција.

Процена ризика за потребе израде планова ревизије треба да обухвати свеукупни управљачки и контролни систем за сваку појединачну ИПА компоненту и помогне селектовању најризичнијих области, система или процеса.

За потребе израде Стратешког плана рада можемо узети у обзир и одређени узорак пројеката, ако су доступни подаци о трошковима пријављени Европској комисији.

Поред концепта ризика, током фазе планирања значајан је ***концепт материјалности***

Према Интернационалном стандарду ревизије ISA 320 процена материјалности је предмет професионалног расуђивања (одлуке). Ревизорско тело прихвата *Commission Regulation 1828/2006* и смернице које предвиђају *максимални ниво материјалности од 2%* од трошкова пријављених Европској комисији у референтној години.

Ц)Одлука о ревизијској стратегији

Одлука о ревизијској стратегији представља битан елемент у процесу израде Стратешког плана рада, обезбеђује довољну покривеност основних области и схватање адекватности система контрола. Стратегија ревизије треба да обухвати чешће ревизије

система институција које носе већи ризик, како би се утврдило да су ови системи под адекватном контролом.

У контексту ИПА ревизије свеобухватна стратегија ревизије се припрема на нивоу ИПА компоненте, са циљем да покрије цео програмски период. И ако је стратегија ревизије утврђена на почетку програмског периода, не треба је посматрати као одвојен процес од осталих активности планирања (укључујући годишњи план и план ревизије). Стратегију ревизије треба ажурирати бар годишње у зависности од резултата годишње процене ризика и ревизорског ангажмана током године.

У складу са ISA 300 (параграф 8-12) ревизор треба приликом успостављања опште стратегије ревизије да:

1. Утврди карактеристике ангажовања које дефинишу делокруг и карактеристике ревизорског ангажмана релевантне по свакој ИПА компоненти, правни основ, карактеристике имплементације, захтеве који се односе на извештавање.
2. Одреде циљеве извештавања на бази ангажовања како би се планирало време ревизије и природа комуникације (например крајњи рок за достављање извештаја и комуникацију са клијентима извештаја НАО, Европска комисија и САО).
3. Размотри факторе који су на основу професионалног расуђивања ревизора, значајни за усмеравање тима који ради на ангажовању: ниво материјалности, прелиминарна идентификација високо ризичних области, значајни напредак у имплементацији компоненте).
4. Размотрити резултате прелиминарних активности како би се ресурси ревизије користили ефикасно (ангажовање искусних ревизора у обављању високо ризичних ревизија).
5. Размотри природу, време и обим ресурса неопходних за извођење ангажовања и начин на који ће ти ревизорски тимови бити праћени (комуникација, преглед ревизорског рада и контрола квалитета рада.)[30]

2.4.1.2. Годишњи план рада-AAWP

Годишњи план рада се припрема сваке године на основу стратегијског плана и мора бити одобрен од стране директора ревизорског тела. Годишњи план рада припрема свака Група Ревизорског тела појединачно, по компонентама а у складу са захтевима из Закона о оквирном споразуму између Републике Србије и Комисије Европских заједница о успостављању ИПА –анекс А.

Годишњи план рада се доставља Европској комисији и Националном службенику за одобравање (НАО) до 31.12. текуће године за наредну годину, за сваку ИПА компоненту појединачно.

[30] Међународни стандарди и саопштења ревизије, контроле квалитета, прегледа и осталих увераваа и сродних услуга, страна 251.

Годишњи план рада израђује Руководилац Групе сваке појединачне компоненте а одобрава директор Ревизорског тела.

У складу са Законом о оквирном споразуму између Републике Србије и Комисије Европских заједница о успостављању ИПА годишњи план рада треба да обухвати одговарајући узорак пројеката или трансакција као и ревизије извршене са циљем да верификују:

- Ефективно функционисање система управљања и контроле;
- Реалност рачуноводствених информација достављених Европској комисији.

Годишњи план рада треба да обухвати период од наредних 12 месеци. Годишњи план ревизије се доставља за период од 30.09-01.10. и неопходно га је сачинити до краја септембра сваке године.

Годишњи план рада треба да обухвати резултате процене ризика.

Приликом израде Годишњег плана рада неопходно је узети у обзир да ли је било промена у активностима институција, да ли је првобитна оцена ризика још увек актуелна као и статус имплементације пројеката и износу који је исплаћен крајњим корисницима.

Припрема Годишњег плана рада подразумева распоређивање ревизора и других ресурса, утврђивање ревизорских дана који су потребни за сваку ревизију и распоред ревизија по месецима.

2.4.1.2.1. Измене Стратешког и Годишњег плана рада

У случају непредвиђених околности и одступања од усвојеног плана рада могуће је извршити Измене Стратешког и Годишњег плана рада. Нацрт измењеног плана рада одобрава директор Ревизорског тела. Измењен план рада се чува у одговарајућем одељењу заједно са Годишњим планом рада. Измењен план рада представља интерни документ Ревизорског тела и није потребно достављати га Европској Комисији и НАО, али приликом издавања Годишњег ревизорског извештаја о активностима потребно је уврстити и те измене.

2.4.1.3. Оперативни план-план ревизорског ангажмана

План ревизорског ангажмана, *план ревизије*, је детаљнији од опште стратегије ревизије јер укључује природу, време и ревизорске процедуре које ће бити спроведене током ревизије, а у циљу прикупљања довољног ревизорског доказа. Планирање природе, времена и обима специфичних ревизорских поступака зависи од резултата поступака процене ризика.

План ревизије проистиче из Годишњег плана рада. Руководилац ревизорског тима је одговоран за израду плана ангажовања. Вођу ревизорског тима (team leader-a) именује

Руководилац Групе Ревизорског тела. Извршена подела посла треба да буде документована у плану ревизорског ангажмана.

2.4.1.4. Ниво уверавања и ниво поузданости

Ниво ревизорског уверавања о функционисању система менаџмента и контроле зависи од нивоа поузданости резултата ревизорског тестирања како ревизије система тако и ревизије операција, а на основу узорка селектованог статистичким узорковањем.

Ниво поузданости директно зависи од ризика узорковања. Што је нижи ниво ризика који је ревизор спреман да прихвати већа је величина узорка.

У одређивању нивоа поузданости Ревизорско тело користи регулативу Европске комисије 1828/2006 и смернице Европске Комисије.

Ниво поузданости у узорковању за ревизију пројеката не би требао да буде мањи од 60%. Ако резултати ревизије система указују на низак ниво поузданости, ниво уверавања који је потребан за узорковање пројеката не би требао да буде испод 90%.

У циљу прикупљања високог нивоа уверавања, који ће редуковати ризик ревизије, ревизорско тело треба да комбинује резултате ревизије система са ревизијом пројеката. Неопходно је прво утврдити ниво поузданости система, а потом узимајући у обзир резултате те ревизије, одредити техничке параметре за узорковање, а посебно за ниво уверавања и очекивани ниво материјалности.

Ако је очекивани ниво уверавања 95% (ревизијски ризик је у том случају 5%) ревизорско тело може да има разумно уверавање у ревизорско мишљење.

Треба претпоставити да чак и системи који слабо функционишу ће увек дати минимум уверавања >5% а онда преостали ниво уверавања 90% можем прикупити на основу ревизије операција.

У изузетним случајевима када ревизорско тело закључи да уверавање не може прикупити на основу ревизије система онда информације прикупља и на основу ревизије пројеката.

За ИПА компоненту V укупан ниво уверавања износи 95%. Процена система управљања и контроле и усаглашености оперативних структура коју изврши ревизорско тело у складу са критеријумима акредитације омогућиће основу за селектовање узорка. Ниво уверавања мањи од 65% имплицира максимум 30 % поузданости које ће бити резултат теста контрола.

2.5. Типови ревизије ИПА програма и пројеката

2.5.1. Ревизија система

Ревизија система управљања и контроле се врши на почетку сваке године. Земље чланице Европске уније су одговорне за успостављање и контролу над фондовима Европске уније али и за програме такозваног подељеног менаџмента ***Shared management-a***. Како би се одржао и имплементирао програм потребно је формирати тела која ће спроводити програм, како у земљи чланици тако и у земљи кандидату. Сва ова тела која су формирана су субјекти ревизије система за програме прекограничне сарадње.

Ревизија система тела формираних ради имплементације ИПА пројеката у националној структури ревизорско тело још увек није вршило, с обзиром да није додељена акредитација Републици Србији за самостално управљање ИПА фондовима. Из тог разлога пример ревизије система представљам на примеру Ревизије система у оквиру ИПА компоненте II-прекогранична сарадња.

Са циљем спровођења програма прекограничне сарадње формирају се следеће структуре:

- Заједнички надзорни одбор ***Joint Monitoring Committee-JM)*** који има *улогу надзора и праћења спровођења програма;*
- Заједнички управни одбор ***Joint Steering Committee –JSC*** који је одговоран за избор пројеката.
- Директорат ***Managing Authority-MA*** који је одговоран пред Европском комисијом за управљање и спровођење програма;
- Тело за сертификацију ***Certifying Authority –C***А који оверава изјаве о расходима и захтеве за исплату пре слања Комисији;
- Ревизорско тело ***Audit Authority-AA*** које представља функционално независно тело од Директората и Тела за сертификацију, задужено је за верификацију делотворног функционисања система управљања и контроле.
- Заједнички технички секретаријат ***Joint Technical Secreteriat-JTS*** који помаже Директорату, заједничком надзорном одбору, Заједничком управном одбору и Националним телима у обављању њихових дужности.

У Републици Србији за координацију и спровођење програма прекограничне сарадње задужен је *Сектор за програме прекограничне и транснационалне сарадње* у Канцеларији за европске интеграције, који координира и рад Секретаријата програма са

канцеларијама на локалном нивоу (Суботица, Вршац, Бор, Ниш, Пријепоље, Ужице и Сремска Митровица).[31]

Земље, чланице Европске уније одговорне су за:

- успостављање система менаџмента и контроле над фондовима ЕУ;
- уверавање да ове контроле функционишу ефективно у складу са регулаторним захтевима;
- имају потпуну одговорност за превенцију, детектовање и корекцију неправилности као и примену свих неопходних финансијских корекција.[32]. Земље чланице су одговорне за уверавања за своје програме финансирања из фондова Европске уније, али исто тако и за програме Прекограничне сарадње са земљама кандидатима или потенцијалним кандидатима.

У циљу успостављања усаглашеног и ефективног система менаџмента и контроле за сваки програм, земље чланице морају да формирају *Managing authority*-управљачко тело, *Certifying authority*-тело за верификацију трошкова и *audit authority*-ревизорско тело.

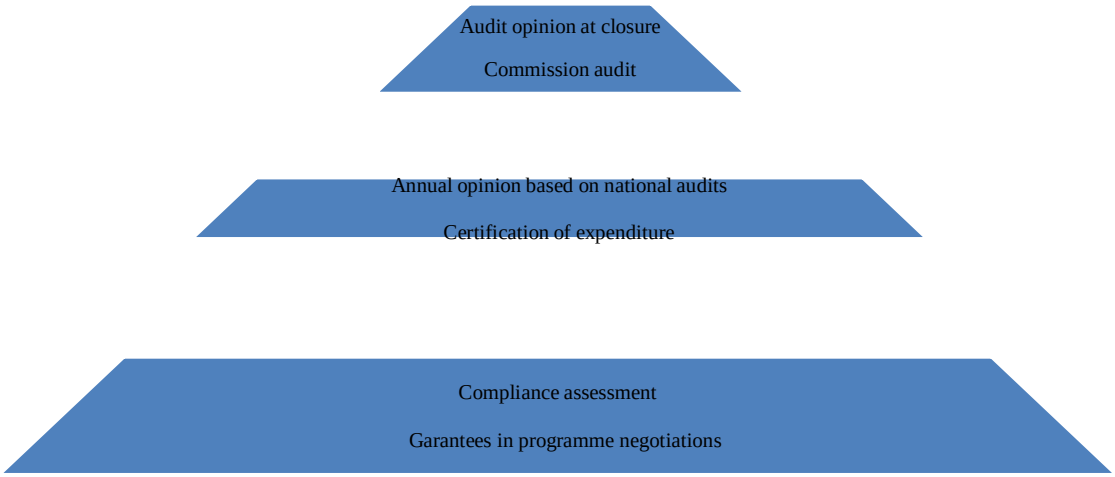
Србија, као корисник и земља која учествује у 8 прекограничних програма сарадње, формирањем Канцеларије за ревизију система управљања средствима Европске уније, има своје представнике у ревизорским телима програма прекограничне сарадње,чланове Групе ревизора.[33]

Улога ревизорског тела у програмима прекограничне сарадње је значајна од почетка, успостављања програма, преко имплементације програма све до затварања програма. Те три фазе, присутне у животу програма можемо пропратити кроз следећи приказ;

I. *Ex ante ревизија* која обухвата две фазе рада ревизорског тела:

- Прикупљање гаранција током успостављања програма
- Претходна процена усаглашености успостављеног система менаџмента и контроле са прописаним захтевима EC Regulation 1083/2006)-audit compliance assessment.

[31] Ипа за почетнике
[32] COCOF 09/0023/00-EN-European Commission –Audit reference manual for the structural funds, str.8
[33] Пре формирања Канцеларије за ревизију система управљања средствима ЕУ представник Србије у овим ревизорским телима је био ревизор из Министарства финансија и привреде.



Слика: Како ће бити формирано ревизорско мишљење:фазе ***Building assurance***

Пре достављања привременог захтева за плаћање или у току првих 12 месеци од одобравања и успостављања програма, земље чланице достављају ***„Опис система менаџмента и контроле“*** заједно са извештајем који је резултат независне процене ревизорским извештајем о успостављеном систему контроле и усаглашености са захтевима.

Ревизија усаглашености покрива:

- Генералне принципе система менаџмента и контроле;
- Оцену успостављених тела за спровођење програма и препоруке за јачање њихових капацитета за ефективно вршење њихових делатности;
- Одобравање, верификовање трошкова;
- Достављање годишњег ревизорског мишљења.

Европска унија не врши плаћања док није уверена у квалитет успостављеног система менаџмента и контроле.[34]-***unqualified opinion***.

Такође, све ревизије ревизорско тело програма спроводи на основу ревизијског приступа који је одобрен од стране Европске уније и њихових ревизора. Овај приступ се ажурира сваке године.

Европска Комисија процењује достављене информације и упоређује их са информацијама добијених из других извора, од стране ревизора Европске уније и Европског суда ревизора.

[34] op.cit.str.4-14

Европска Комисија може да прекине и потпуно обустави исплате и захтева финансијске корекције уколико утврди да постоје значајна одступања и проблеми у функционисању система менаџмента и контроле и без посебне Одлуке Европске уније, само на основу одлуке овлашћеног лица Европске комисије.

II. Ex post ревизија је окарактерисана са ревизијом коју спроводи

- Европска комисија
- Годишњим ревизорским мишљењем приликом затварања програма.

Главна улога ревизорског тела је извођење ревизија и издавање мишљења на основу спроведених ***следећих типова ревизије***:

1. Ревизије система програма финансираних из фондова ЕУ;
2. Ревизије операција како би се уверили да су трошкови који су пријављени ЕУ заиста и остварени и у складу са правилима ЕУ и националном регулативом.
3. Финансијске ревизије приликом затварања програма.

2.5.1.1. Приказ ревизије система Програма прекограничне сарадње

Европска Комисија је препоручила путем својих приручника кључне критеријуме процене, узимајући у обзир минимум захтева за примењива законска правила за програмски период 2007-2013година.[35]

Критеријум процене 1: Јасна улога, подела и одвојеност функција између управљачког тела и унутар управљачког тела.

Основни захтеви за овај критеријум процене су:

- Да су успостављене адекватне процедуре за праћење ефективне имплементације делегираних задатака;
- Јасна улога и подела задатака (разматрањем организационих јединица, индикативног броја радних места, документованих процедура и приручника).

Критеријум процене 2:Примењене су адекватне процедуре приликом селекције пројеката.

Циљ овог критеријума је да достави разумно уверавање да су примењена правила јавности, једнаких могућности и потпуности у поступку селекције пројеката који ће се финансирати.

[35] Annex I –COCOF 08/0019/01-en.str 1.

Критеријуми процене су :

- Позив за конкурисање је објављен у складу са условима и правилима оперативних програма. Садрже јасан опис поступка селекције као и права и обавеза корисника. Позив за аплицирање је објављен јавности и доступан свим потенцијалним заинтересованим лицима.
- Све апликације се евидентиране; пријаве су регистроване; потврде о пријему су испоручене свим апликантима и подаци о пројекту који је аплицирао се чувају тако да се у сваком моменту може видети статус апликанта.
- Сви пројекти, пријаве, су оцењиване у складу са критеријумима. Бодовање мора бити спроведено доследно у складу са Одлуком Надзорне комисије. Критеријум оцене мора бити јасно назначен у јавном позиву. Током евалуације и одабира пројекта који ће се финансирати сви делови пријаве морају бити узети у обзир. Финансијски, административни и оперативни капацитети с којима пројекат конкурише морају бити такви да могу да испуне обавезе које су преузете пројектом.
- Одлука о прихватању/одбијању финансирања пројекта мора бити објављена и достављена апликантима, од стране одговорног лица управљачког тела, са писаним образложењем о разлозима одбацивања пројекта.

Критеријум процене 3::Корисницима су обезбеђене адекватне информације и правила

Циљ овог критеријума процене је да се обезбеди разумно уверавање да су корисници информисани о свим захтевима и одговорностима у вези са учешћем у пројектима, као и да су ове информације достављене корисницима од стране одговорних и за то овлашћених лица.

Критеријуми процене:

- Успостављена је ефективна комуникација са корисницима о њиховим правима и обавезама и посебним националним правилима која су у основи програма прекограничне сарадње; правилима Европске уније која се примењују у процесу спровођења пројеката; посебним условима који се односе на робе и услуге набављене кроз пројекте; финансијско планирање; временским роковима за извршавање пројеката; захтевима који се односе на посебно рачуноводствено извештавање где јасно морају бити одвојена конта која се односе на пројекат; чувању и архивирању документације.
- Постојање јасних и недвосмислених националних правила која су основи програма;
- Уверавање да је корисницима обезбеђен приступ свим неопходним информацијама од стране овлашћених лица и на адекватан начин (брошуре, web-site, семинари, радионице.)

Критеријум процене 4:: Примењене су адекватне процедуре приликом верификације трошкова

Циљ овог критеријума процене је уверавање да су примењене адекватне процедуре приликом верификације испоруке роба или извршених услуга и оправданости пријављених трошкова и усаглашености са правилима Европске уније. Посебно се то односи на правила о:

1. Прихватљивости трошкова;
2. Спровођењу јавних набавки
3. Државној помоћи;
4. Заштити животне средине;
5. Једнаким могућностима;
6. Информацијама и јавности-видљивости пројекта.

Од суштинског је значаја да запослени који врше верификације буду адекватно обучени, имају искуства у спровођењу програма ЕУ.

Критеријуми процене су следећи:

- Успостављене су писане процедуре и јединствене чек-листе у циљу детектовања било које материјалне грешке. То значи да чек листама контролора мора бити обухваћено следеће:

✓ Исправност пријаве за повраћај трошкова;
✓ Пријављени трошкови временски припадају пројекту;
✓ У складу су са одобреним пројектом;
✓ У складу су са одобреним буџетом;
✓ Усаглашеност са релевантним правилима Европске уније и националним правилима, која се посебно односе на јавне набавке, државну помоћ, јавност, једнаке могућности.
✓ Реалност пројекта-са посебним освртом на физички напредак пројекта и захтевима из услова тендера;
✓ Трошкови су пријављени и обезбеђен је адекватан ревизорски траг.

↳ Захтев за плаћање партнера на пројекту, специфициран по буџетским линијама (у електронској и папирној верзији);
↳ Извод из банке са потврдом о постојању посебног банковног рачуна;
↳ Копије рачуна и друге рачуноводствене документације(оверене печатом првостепене контроле);
↳ Рачуноводствене картице;
↳ Адекватну документацију за трошкове запослених(копије уговора о ангажовању на пројекту; детаљан преглед часова рада на пројекту потписан од стране запосленог и одговорног лица; исплатне листе, изводи из банке на дан плаћања зараде).
↳ Примењив метод калкулације за трошкове рентирања просторија или других предмета;

- Документацију о спроведеним јавним набавкама, уговоре као и копије уговора који се односе на пројекат;
- Брошуре, фотографије, снимци који потврђују реализацију пројекта као и програм и листу присуства полазника ако је у питању организација семинара или других обука. ;[36]

- ***Наведене административне верификације*** трошкова морају бити спроведене пре верификације/прихватања трошкова.
- Сви захтеви за плаћање/повраћај средстава/ који је корисник доставио надлежној институцији на оверавање и који су предмет административне верификације морају бити процесирани. Трошак може бити прихваћен или одбијен.
- *On-the-spot* verifications односно контроле на лицу места реализације пројекта морају бити извршене када је пројекат одмакао у реализацији, али не и прекасно како би могле да се спроведу корективне мере.
- Докази о следећим извршеним проверама морају бити чувани у фолдеру сваког пројекта:
  - Административне и On-the-spot verifications са извештајем о извршеним верификацијама;
  - Follow up –праћење налаза неправилности;
- Када није могуће извршити On-the-spot verifications у потпуности потребно је одредити узорак пројеката,који ће бити посећени, на основу процене ризика. Описати начин узорковања и обезбедити довољно доказа о извршеним контролама и уоченим неправилностима.
- Потребно је обезбедити довољно доказа, на основу јасног упутство које је одобрило управљачко тело, о извршеним проверама које ће бити достављене ради одобравања трошкова пројекта.

Све наведене административне и контроле на лицу места извршења пројекта у Републици Србији спроводи Група за првостепену контролу пројеката који се финансирају из средстава Европске уније, која се налази у Министарству финансија Републике Србије.

<u>Критеријум процене 5: Обезбеђен је адекватан ревизорски траг.</u>

Ревизорски траг, који је у обавези да обезбеди управљачко тело, се сматра довољним ако омогућава потврђивање укупног износа који је одобрен и пријављен Европској комисији са адекватно евидентираним трошковима и пратећом

[36] First level control manual for the Serbian IPA Cross-border Cooperation Programmes with shared management, str.25

документацијом. Адекватна пратећа документација мора бити чувана на свим организационим нивоима укључујући и корисника.

Критеријум процене:

- Рачуноводствени подаци морају бити чувани на адекватном управљачком нивоу и морају обезбедити детаљне информације о трошковима који су пријављени од стране корисника.
- Техничке спецификације пројекта, финансијски план пројекта, извештај о напретку и извештај о извршеној контроли; документација која се односи на апликацију, евалуацију, селекцију и уговарање такође мора бити чувана на одговарајући начин.
- Управљачко тело треба да се увери да ли корисник поседује одвојен рачуноводствени систем за пројекат са адекватном аналитиком за све трошкове који су обухваћени пројектом и пријављени за одобравање.
- Успостављање процедуре која ће обезбедити да се сва тражена документација чува на начин и у складу са роковима (на основу члана 90 EC Regulation 1083/2006).[37]

Критеријум процене 6: Поуздан рачуноводствени, надзорни и извештајни систем у компјутерској форми.

Кључни критеријум процене је постојање компјутерског система који је у могућности да пружи поуздане и релевантне информације (посебно процедуре које омогућавају одржавање система, заштите података).

Критеријум процене 7: Управљачко тело предузима све неопходне превентивне и корективне мере када је у току ревизије уочен проблем у функционисању система менаџмента и контроле.

Ако су недостаци, који су уочени током ревизије, по својој природи системске природе и представљају ризик за извршење пројеката у оквиру Оперативног програма, релевантна тела морају да предузму све неопходне превентивне и корективне мере.

- Те процедуре морају да омогуће адекватан осврт и праћење спроведених мера (адекватан ревизорски траг).
- Осигурају имплементацију пројеката.[38]

Критеријум процене Тело за одобравање :1: Јасна улога, подела и одвојеност функција унутар тела за одобравање трошкова

Основни захтеви за овај критеријум процене су:

[37] Рок од три године од затварања оперативног програма.
38 op.cit.str.4-5

- Јасна улога и подела задатака (разматрањем организационих јединица, индикативног броја радних места, документованих процедура и приручника) унутар тела за одобравање трошкова. Такође, потпуна одвојеност и независност од управљачког тела.[39]
- Развијен систем процедура за надзор над имплементацијом делегираних задатака.

Критеријум процене 2:Обезбеђен је адекватан ревизорски траг и компјутеризован систем

Основни захтеви за овај критеријум процене су:

- Адекватан компјутеризован рачуноводствени систем;
- Адекватан ревизорски траг који обезбеђује потпуно потврђивање пријављених трошкова.

Критеријум процене 3;Обезбеђен је адекватан начин за одобравање трошкова пријављених Европској унији.

У сврху одобравања трошкова, ово тело мора да прими и евидентира адекватне информације које се односе на пројекте од стране управљачког тела. Управљачко тело треба да:

- Специфицира информације које су му неопходне за верификацију трошкова и успостави адекватну и благовремену процедуру.
- Понови верификације које извршила првостепена контрола-у виду другостепепене контроле.
- Изврши аритметичку проверу захтева за плаћање.

Критеријум процене 4;Тело за одобравање плаћања треба да обезбеди адекватне информације о износу за повраћај неосновано извршених плаћања-

За земље Европске уније, земље чланице, повраћај износа неосновано извршених плаћања се врши пре затварања Оперативног програма одбијањем од првог следећег износа за плаћање. У Републици Србији није развијена процедура повраћаја неоснованих плаћања. Буџет Републике Србије је у обавези да изврши овај повраћај, и још увек није развијен механизам како наплатити од корисника пројекта тај износ.

2.5.2 Ревизија операција/пројеката -Audit of IPA projects/operations-

Ревизија операција/пројеката *Audit of IPA projects/operations* односно ревизија ИПА пројеката/операција се заправо односи на ревизију пројеката и плаћања која се односе на те пројекте. Врши се углавном након ревизије система. На основу формираног мишљења о функционисању система и квалитета успостављених контрола ревизор може одлучити о величини узорка који ће ревидирати током ревизије.

[39] Op.cit.str.5

Ревизори треба да се увере да су испуњени следећи услови:

- Пројекти су испунили услове предвиђене уговором/и критеријумом селекције и имплементирани су у складу са Одлуком о финансирању пројекта;
- Пријављени трошкови одговарају рачуноводственим подацима и пратећој документацији која се налази код крајњег корисника;
- Пријављени трошкови су у сагласности са националном регулативом и примењивом регулативом ЕУ;
- Извршено је повраћај пореза крајњем кориснику у складу са финансијским споразумом.

Ревизија операција представља микс финансијске ревизије и ревизије усклађености. Ревидирајући пројекте заправо вршимо ревизију резултата рада контролног система кроз имплементиран пројекат и његову вредност.

Приликом ревизије пројеката, у неким случајевима, неопходно је извршити контроле на лицу места и уверити се у постојање извршених радова, испоручене робе или квалитет извршених услуга, напредак пројекта као и одрживост пројекта у планираном временском року.

2.6 Методологија ревизије

Европска унија је објавила *Guidance note on sampling methods for audit authorities-COCOF 08/0021/02-EN* са циљем да обезбеди заједничку методологију и регулаторни оквир за ревизију програмског периода 2007-2013. Такође, примењиви су и стандарди које је издао *Институт интерних ревизора* (стандард 2100), *Intosai auditing standards* и *International standard on Auditing 530.*[40]

Одговорност ревизорског тела је да изврши ревизију система менаџмента и контроле и ревизију операција на основу одговарајућег узорка и увере се у ефективно функционисање система менаџмента и контроле Оперативних програма и потврде тачност трошкова пријављених Европској унији.

2.6.1 Процена ризика ревизијског ангажмана

Ревизор при планирању посла треба да изврши процену ризика ревизије и планира ревизију тако да постоји разумна вероватноћа да ће се открити значајни пропусти у финансијским информацијама који настају услед преваре и грешке. Планирању ревизор мора да приступи са професионалном скепсом

[40] Guidance note on sampling methods for audit authorities-COCOF 08/0021/02-EN, стр.3

Ревизорски планови могу да се дорађују и мењају током саме ревизије.

Ревизор треба да испланира свој рад како би био у стању да ревизију спроводи брзо ефективно и ефикасно. Ревизорски планови треба да обухвате упознавање са системом рачуноводства клијента, политиком и процедурама интерне контроле.

У циљу прикупљања високог нивоа уверавања ревизорска тела треба да комбинују резултата ревизије система са ревизијом операција.

Ризик ревизијског ангажмана је да ће ревизор дати неодговарајуће ревизорско мишљење. Ревизор мора да употреби професионални суд како би проценио ревизијски ризик и пројектовао поступке ревизије како би смањио ревизијски ризик на прихватљив ниво.[41]

Ризик ревизијског ангажмана се састоји од три компоненте:

- IR-инхеренти ризик;
- CR-контролни ризик;
- DR-ризик детекције.

МОДЕЛ РЕВИЗИЈСКОГ РИЗИКА

АР=ИР*КР*ДР[42]

Инхеренти ризик представља подложност неког салда или врсте трансакција на погрешне исказе, грешке, које би биле материјалне под претпоставком да интерне контроле нису функционисале. Инхерентни ризик може зависити од спољних фактора (културних, политичких, економских) и унутрашњих фактора (тип организације, процедуре, компетентност особља, скорашње промене на управљачким позицијама).

Контролни ризик представља ризик да материјалне грешке у клијентовим финансијским извештајима неће бити благовремено примећена и исправљена применом рачуноводственог система контроле.

Ризик детекције представља ризик да материјалне грешке у клијентовим финансијским извештајима неће бити детектоване од стране ревизора. Ризик детекције је повезан са ревизорским техникама, компетентности и искуством ревизора, ревизорским моделом. Суштински постоје две опасности:

- ✓ Да нешто што је нетачно ревизор прихвати као тачно,
- ✓ Да нешто што је тачно ревизор одбаци као нетачно.

[41] М.Станишић, „Ревизија“,Сингидунум, Београд 2009.године, стр.146.
[42] Audit risk model

Ревизор треба у фази планирања добро да процени ревизорски ризик и планира ревизију тако да ризик детекције сведе на прихватљив ниво.

Прихватљив ниво ревизорског ангажмана= ИР * КР * ПРД

AAR-Acceptable Audit Risk= инхерентни ризик*контролни ризик*планирани ризик детекције

The assurance model –ниво уверавања је супротан моделу ревизорског ризика. Наиме, ако ревизорски ризик износи 5% планирани детекциони ризик треба да износи 95%.

У циљу прикупљања високог нивоа уверавања ревизорска тела треба да комбинују резултата ревизије система са ревизијом операција.

Употреба ревизорског ризик модела и модела уверавања у сврхе планирања за извођење ревизије оперативних програма има две основне сврхе:

1. Обезбеђује висок ниво уверавања/детекције -рецимо ниво детекције 95% ризик ревизије је 5%.
2. Ефикасно извођене ревизије са могућношћу ниског или високог нивоа уверавања и са истим процентом контролног ризика, али различитим контролним окружењем.

У циљу прикупљања високог нивоа уверавања ревизорска тела треба да комбинују резултата ревизије система са ревизијом операција.

Инхерентни ризик је фактор који треба да буде процењен пре детаљних ревизорских процедура. Обично се ово изводи на основу интервјуа са кључним особама у организацији, али и прегледом документације:систематизација, приручници, интерна документа.

2.6.2 Концепт материјалности

Поред концепта ризика, током фазе планирања, значајан је ***концепт материјалности***.

Приликом планирања ревизије, ревизор доноси одлуку који износ погрешних исказа ће сматрати материјалним. Ове оцене представљају основ за:

1. Утврђивање природе, времена и обима поступака процене ризика;
2. Идентификовање и процену ризика материјално погрешних исказа;
3. Утврђивање природе, времена и обима даљих ревизијских поступака.

У ревизији материјалност се дефинише као:

Информација је значајна ако њено изостављање или погрешно исказивање може утицати на економске одлуке корисника, донете на основу финансијских извештаја. Значајност представља праг, тачку пресека, а не квантитативну карактеристику коју информација мора имати да би била корисна[43].

Материјалност представља један од три фундаментална питања за ревизију, поред ризика ревизијског ангажмана и концепта ревизијског доказа.

2.6.3 Значај интерне контроле

Поред процене ризика и материјалности ревизије, током фазе планирања ревизор, према стандарду ISA 400, мора да разуме и документује рачуноводствени систем и систем интерне контроле. Дефиниција интерне контроле је према овом стандарду:

Систем интерне контроле подразумева све политике и поступке које је усвојила управа неког предузећа како би јој помогли у постизању циља управе везаног за обезбеђење редовног и ефикасног пословања, укључујући заштиту средстава, спречавање преваре и грешке, тачност и комплетност рачуноводствених евиденција и благовремену припрему поузданих финансијских информација. Систем интерне контроле је уткан у све пословне активности предузећа и његово постојање је уско везано за обављање пословне делатности и реализацију пословних циљева(ефикасно пословање, финансијско извештавање и усклађеност).

Интерне контроле можемо поделити на две основне врсте:

1. Административне контроле које се тичу пословне успешности и поштовања политика прописаних од стране менаџмента. Административне контроле се односе на пословне ревизије (operational audit) и ревизије усклађености (compliance audit).

Ревизија усклађености је испитивање поступака и финансијских евиденција које се врши да би се утврдило да ли организација следи одређене поступке, правила и прописе донесене од стране неког вишег органа.

Operational audit или ревизија пословања је испитивање одређене организационе јединице ради вредновања њеног пословања. То је испитивање којим се вреднује ефикасност и успешност пословања неке организације.

2. Рачуноводствене контроле се превасходно тичу заштите средстава и пружања уверавања да су финансијски извештаји и основне рачуноводствене евиденције поуздани. О интерној рачуноводственој контроли се може говорити и као финансијској контроли Интерна финансијска контрола се дефинише као интерна контрола установљена да би се пружило разумно уверавање о заштити средстава од неовлашћене употребе или продаје и

[43] М.Станишић, Ревизија, Сингидунум, Београд 2009год, стр 132

о вођењу одговарајућих рачуноводствених евиденција и поузданости финансијских информација које се користе унутар предузећа или се објављују.

2.6.3.1. Компоненте интерне контроле

Ефективан контролни систем је базиран на контролним активностима али и на процени ризика. Један од најпознатијих модела контроле је *COSO Model*.

COSO model- је развио Комитет за финансирање организација Treadway komisija (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commision-COSO).

Основне компоненте COSO модела су:

- Контролно окружење
- Процена ризика
- Контролне активности-процедуре
- Информација и комуникација
- Надгледање и праћење.

Контролно окружење чине људи са својим индивидуалним особинама, њихов интегритет, моралне вредности, компетентност и окружење у којем они раде. Контролно окружење одређује атмосферу у организацији, утиче на запослене и њихов став према контроли.

Процену ризика мора да врши свако правно лице. Оно мора да буде свесно ризика са којим се суочава и да води рачуна о њима. Ризици могу да потичу из екстерног и интерног окружења и морају се проценити. Чињеница је да се разни економски, привредни, законски и радни услови константно мењају и да су неопходни механизми који ће идентификовати и контролисати ризике које промене носе са собом.

Контролне активности су политике и процедуре које управа развија како би се контролисали ризици. Оне обухватају читав низ активности као што су: одобрења, овлашћења, верификације, усклађивања, општа испитивања, провере аритметичке тачности, контролу примене и услова рада компјутерских информационих система. Контролне активности су многобројне. Најзначајније су.

- ✓ -адекватно раздвајање дужности
- ✓ -правилно одобравање трансакција и активности
- ✓ -адекватна документација и евиденције
- ✓ -физичка контрола средстава и пословних књига
- ✓ -независне провере успешности рада.

Информација и комуникација –Информације се морају идентификовати, обрадити и саопштити правовремено и у одговарајућем формату како би се омогућило њихово коришћење у испуњењу одговорности. Најважнији информациони систем за интерну контролу је рачуноводствени систем. Рачуноводствени систем идентификује, сакупља, анализира, класификује, књиговодствено обухвата и сумира трансакције и друге догађаје и извештава о њима.

Надгледање и праћење –надзор се врши током обављања редовних пословних активности тако да се може мењати са оном динамиком којом се мењају услови пословања

2.7. Доказни тестови ревизије

Ревизија је **систематичан процес објективног добијања и процене доказа везаних за изјаве** предузећа о економским активностима и догађајима, како би се одредио степен сагласности између тих тврдњи и установљених критеријума, а добијени резултати пренели заинтересованим корисницима**.**

Основни посао ревизора је да пронађе доказе користећи поступке испитивања процедура. Доказни поступци су испитивања која се обављају да би се добили ревизијски докази ради откривања значајно погрешних исказа у финансијским извештајима.

Два основна доказна поступка су:

- испитивање-тестови трансакција и салда и
- аналитички поступци.

Документација и докази ревизора ***audit evidence*** су информације које ревизор користи да би донео закључке на којима се заснива мишљење ревизора. Документација и докази ревизора се састоје од изворних докумената и рачуноводствених евиденција који чине основу финансијских извештаја као и додатних информација из других извора.

Према ISA 500 ревизор треба да добије довољно одговарајућих ревизијских доказа како би могао извести разумне закључке на којима ће се заснивати ревизијско мишљење. Довољност је мерило квантитета ревизијских доказа, његове поузданости и релевантности за одређену изјаву финансијског извештаја. Основне карактеристике ревизијских доказа су: релевантност, компетентност, довољност, благовременост, објективност,убедљивост.

2.7.1. Технике прикупљања доказа

Ревизор добија доказе користећи једну или више техника прикупљања доказа (ISA 500):

- ✓ Упит;
- ✓ Посматрање;
- ✓ Инспекција;
- ✓ Израчунавање;
- ✓ конфирмација и
- ✓ аналитички поступци.

Истраживање путем постављања питања је техника која се најчешће користи за прикупљање доказа. Ова техника представља добијање одговора од стране клијента у виду писане или усмене информације, током обављања ревизије (службени писани упити трећим странама, неслужбена питања запосленима). Ревизору постављање питања представља само почетну технику, он одговоре на питања мора и да потврди додатним испитивањима (инспекција, посматрање, поновно рачунање).

Посматрање се састоји у посматрању процеса или поступака који изводе други (ревизорово посматрање бројања залиха од стране особља предузећа). Посматрање, као,само по себи, није довољна техника.

Инспекција се састоји у испитивању евиденција, докумената или материјалних средстава. Инспекцијом ревизор врши увид у документа и евиденције клијента ради провере да ли су информације које су уврштене у финансијске извештаје поуздане и тачне. (провера налога за продају, фактура, отпремница, банковних извештаја, повратница, регистра благајни).Испитивање документације ради подупирања евидентираних трансакција или износа се назива vouching. То је процес у ревизији помоћу којег ревизор врши одабир узорака ставки из неког рачуна и прати њихово кретање, идући уназад кроз рачуноводствени систем, како би нашао изворну документацију која подупире одабрану позицију.

Израчунавање –поновно извођење рачунских операција или механичка тачност се састоји у провери аритметичке тачности изворних докумената и рачуноводствених евиденција или извођењу независних рачунских операција. Рачунање укључује поновну проверу репрезентативног узорка, обрачунатих износа или евиденција, информација припремљених од стране клијента током одређеног обрачунског периода.(класификација излазних фактура и залиха, сабирање дневника и помоћних књига, провера обрачуна расхода амортизације и унапред плаћеног расхода).

Конфирмација(потврда потраживања из пословних односа) се састоји у одговору на упит да би се потврдила информација садржана у рачуноводственим евиденција. Ревизор обично тражи директну конфирмацију потраживања успостављањем непосредне везе с дужницима. Конфирмација је пријем писаног или усменог одговора од неке независне треће стране којим се потврђује тачност,комплетност тражене

информације. Конфирмације су веома убедљив доказ јер представљају доказ, обично у писаној форми и то директно на захтев ревизора.

Конфирмације салда имају два облика: позитивна и негативна конфирмација. Позитивна конфирмација тражи од треће стране да потврди своје слагање или изрази неслагање у погледу тачности наведеног износа. Код негативне конфирмације одговор се тражи само у случају неслагања са наведеним салдом или информацијом.

Аналитички поступци садрже анализу значајних показатеља и трендова, укључујући резултирајуће истраживање флуктуација и односа који нису конзистентни са другим релевантним информацијама или одступај од предвидивих износа. Аналитички поступци подразумевају коришћење поређења и међусобних односа да би се утврдило да ли су салда рачуна или други подаци разумни. Укључују поређење финансијских извештаја предузећа са извештајима из претходних периода, планираним резултатима као и поређење са информацијама предузећа која се баве сличном делатношћу.

Циљ аналитичких поступака је да детектују значајне грешке путем анализирања односа између података. Аналитички поступци се спроводе одређивањем циља прегледа, разматрањем очекивања, прикупљањем података и извођењем анализа, упоређујући резултате са очекивањима а у случају неочекиваних разлика развити даљи ревизорски одговор.

2.8. Узорковање

Регулатива Европске Комисије број 1083/2006 *(EC Regulation No1083/2006*) захтева да ревизорска тела Оперативних програма спроведу ревизију система и верификују ефективно функционисање система менаџмента и контроле.

У савременој ревизији настоји се да се уз оптималне трошкове остваре пословни циљеви. Зато се, осим у екстремним случајевима, не врше испитивања сваке пословне промене. То би захтевало дуг временски рок за извођење ревизије и повукло са собом високе трошкове ревизије.

Помоћу методе узорковања долази се до различитих сазнања која служе ревизору да формира мишљење о предмету истраживања, а на основу довољних и поузданих доказа. Међународни стандард ревизије 530 „Ревизорско узорковање“пружа смернице за избор ревизорског узорка и оцену резултата узорка. Овим стандардом се прецизирају правила понашања ревизора при избору узорка и његове оцене током спровођења ревизије финансијских извештаја. Значај стандарда је у томе што се прецизирају правила понашања ревизора, уводи се ред у ревизију и елиминише индивидуалност приступа у обављању

ревизије. Општа начела ревизије заснивају се на основама математичко-статистичких налаза у области теорије вероватноће.

У теорији и пракси ревизије постоји:

- Статистички и
- Нестатистички методи узорковања.

Свака од ових метода има више различитих варијанти, које ревизори примењују у зависности од специфичности предмета истраживања. Ревизор, у циљу што квалитетнијег обављања процеса ревизије мора добро да процени којој ће методи дати предност.

Узорковање у ревизији, представља примену процедуре ревизије на мање од 100% ставки у оквиру рачуна.

Статистичко узорковање представља употребу плана узорковања на такав начин да се закони вероватноће могу користити за давање исказа или генерализације о популацији. Статистички приступ узорковању мора испунити два основна услова:

- Узорак, пројектован као карактеристика популације, мора бити ***репрезентативан***;
- Резултати узорковања морају бити ***квантитативно и квалитативно оцењени***.

Статистичко узорковање се може извршити путем две методе:

1. Методом случајног одабира узорка-***Random sampling***- мора бити случајна, а случајност осигурана употребом адекватним бројем које генерише софтвер. Регулатива Европске уније препоручује методу случајног одабира узорка за ревизију операција (пројеката).
2. Системским узорком на основу организованог плана. Системско узорковање бира узорак од одговарајуће почетне тачке и потом примењује системско правило на одабраном броју трансакција. (на пример свака 20-та пословна промена након прве (случајно одабране промене)).

Обе наведене методе, ако су правилно употребљене, испуњавају захтеве регулативе Европске уније.

Нестатистичко узорковање представља утврђивање величине узорка или избор узоркованих ставки на основу разумног просуђивања, пре него на основу концепта вероватноће.

Ако узорак, који се примењује на популацији или генерализује као карактеристика популације, не испуњава два основна захтева за статистичко узорковање (репрезентативност и квантитативно-математичка оцењеност) онда је то по дефиницији

нестатистичко узорковање.[44]Често је у ревизији нестатистичко узорковање применљивије од статистичког.

Предности статистичког узорковања су у томе што помаже ревизору да

- Направи ефикасан узорак
- Одреди да ли је доказ довољан (да ли је адекватна величина узорка);
- Оцени резултате узорка.

Поред својих предности статистичко узорковање има и своје недостатке који се огледају првенствено у додатним трошковима израде узорка, обука у рачуноводственим предузећима, скупљим избором узорка.

<u>Врсте модела статистичког узорковања</u>

1. Квантитативно узорковање које се користи за тестове контроле.
2. Варијаторно узорковање које се користи за тестирање монетарне вредности стања на рачунима или трансакцијама.
3. Узорковање на основу пропорционалности величине и вероватноће за тестове контрола и супстантивне тестове.

Квантитативно узорковање је метода статистичког узорковања која се користи за процену учесталости (постотка) појаве одређеног квалитета(особине) у популацији. Ова метода одговара на питање КОЛИКО (посто). Узорци се процењују са аспекта правилности/неправилности независно од износа пословне промене. Девијација(неправилност) се посматра у односу на прописане политике или процедуре.

Варијаторно узорковање се примењује када ревизор жели да дође до динарског или квантитативног закључка о популацији. Резултати истраживања се процењују у новчаном износу а не у процентима вероватноће.

Узорковање на основу пропорционалности величине и вероватноће представља модификовани облик квантитативног узорковања, концентрише се на новчане износе.(Например уместо прегледа популације потраживања од 1.000.000,00 динара која садржи 1000 салда рачуна појединих купаца, ревизор третира популацију као 1.000.000 појединачних новчаних износа из којих извлачи узорак. Сваки новчани износ представља јединицу узорковања.

[44] М.Станишић, Методологија ревизије, Сингидунум, Београд,стр.45

Дефинисање популације и циља

Популација представља све податке из којих се извлачи узорак и о којима ревизор жели да донесе закључак. Ако је циљ ревизора да провери да ли постоји прецењеност потраживања од купаца, популацију представља-спецификација потраживања од купаца.

Ако је циљ подцењеност обавеза према добављачима популацију ће представљати неплаћене фактуре, преглед стања обавеза прибављених од добављача, неупарене пријемнице са фактурама.

Циљ тестова контрола је да пружи доказ о постојању као и успешности интерне контроле.[45] Популација треба да буде важна за циљ ревизије и да омогући другом ревизору да одреди да ли нека ставка припада или не припада тој популацији.

Оквир узорковања представља листинг или неки други физички приказ појединих ставки у популацији који се користи за избор узорака (штампани приказ свих рачуна потраживања од купаца за неки датум).

Репрезентативан узорак је узорак који приказује приближно исте карактеристике као и популација из које је извучен. Ако популација садржи висок проценат девијација или грешака, узорак би требало да садржи висок проценат истих, иначе узорак није репрезентативан. Да би узорак био репрезентативан треба га изабрати тако да свака ставка или новчана јединица у популацији има могућност да буде изабрана.[46]

Стратификација је процес поделе популације на подпопулације које имају сличне карактеристике (често новчану вредност). Слојеви морају бити јасно дефинисани тако да свака јединица узорковања може припадати само једном слоју. Када се популација стратификује и ревизор пожели да узме узорак из једног или више слојева, требало би да га изабере помоћу случајног броја, систематски или случајно.

Избор узорка по систему случајног броја нуди највећу могућност да узорак буде репрезентативан. Случајни, или вероватни узорак, се бира тако да свака ставка има могућност да буде изабрана. Табела случајних бројева представља једну технику избора репрезентативног узорка. Састоји се од случајних бројева од 0 до 9. Сваки број се у табели јавља приближно исти број пута а распоред у коме се јавља је случајан. Да би применио табелу случајних бројева ревизор треба да следи следећа три корака:

1. Дефинисати кореспонденцију(однос између оквира узорковања и табеле случајних бројева).

[45] Мр.Виљана Јовковић, Примена поступка узорковања ревизора за сврху тестирања контрола предузећа клијената, Економски хоризонти, 2010,12(2)стр 133-153

[46] проф.др.Милован Станишић, Методологија ревизије,Универзитет Сингидунум,Београд,2006.год.,стр.52.

2. Одредити смер избора и доследно пратити изабрани смер.
3. Изабрати полазну тачку(отворити табелу и насумице убости полазни ред.

- ***Систематско узорковање*** се врши тако што ревизор израчунава интервал узорковања, поделом броја ставки у популацији, према величини узорка.(На пример ако је популација n=2005 ставки и ако је жељена величина узорка n=200 , униформни интервал узорковања је 10. Случајни број између 1 и10 се бира као први узорак и након тога се бира свака десета ставка.
- ***Случајан избор*** бира ревизор без неког посебног разлога. Овај избор не можемо користити код статистичког узорковања али код нестатичког узорковања је користан и може обезбедити репрезентативан узорак.
- ***Блок узорак*** се састоји од додирних трансакција изабраних из популације. На пример узорак чекова издатих за март, август код испитивања готовинских исплата представља блок узорак.
- ***Неиспитани узорци*** отварају проблем шта ако уз одабрану ставку недостаје документација.
- ***Узорковање са или без замене*** дозвољава да се изабрани узорак врати у популацију и поново изабере, насупрот томе узорковање без замене уклања ставку из популације пошто је изабрана. Ова ставка може бити узорак само једном.

Популацију чине трошкови пријављени Европској унији за пројекте финансиране по једном оперативном програму или групи програма у референтној години.[47] Новчана јединица је евро а јединица селектована за узорковање може бити пројекат или захтеви за плаћање који су поднети у оквиру пројекта. Када се један пројекат састоји из више различитих пројеката могу се третирати одвојено за потребе узорковања. У одређеним случајевима у циљу превазилажења премале популације за узорковање захтев за плаћање корисника може бити статистичко третиран као јединица узорковања.

Очекује се да се узорковање пројеката врши на програмском нивоу, а пратећа документација се по правилу, контролише 100%. Када је присутан велики број истоветне пратеће документације (рачуни) прихватљива је ревизорска пракса избора случајног узорка. У том случају, метода узорка треба да буде забележена у ревизорским радним папирима. У случају да контроле открију значајан број девијација (било у износу или у учесталости) узорак треба проширити како би се установио тачан обим девијација.[48]

У складу са Анексом IV регулативе *random statistical sampling method* омогућава формирање ревизорског мишљења и обезбеђује довољан доказ за формирање мишљења о ефективном функционисању система менаџмента и контроле. У сваком случају правило

[47] Guidance note on sampling methods for Audit Authorities COCOF 08/0021/02-EN-str.17

[48] op.cit.str.18

које се мора поштовати је да величина узорка мора бити довољна да ревизорско тело донесе валидне закључке о функционисању система.

Технике узорковања примењиве на ревизију система

Циљ ревизије система је да утврди да ли успостављене контроле у систему менаџмента и контроле ефективно функционишу као и издавање разумног уверавања о одрживости система. Ревизорским телима је остављен на вољу избор најадекватније методе тестирања у циљу прикупљања доказа у одређеним околностима. За ревизију система ревизор анализира природу и узрок грешке као и њен значај и утицај на систем. За ревизију система може бити прикладнији нестатистички приступ узорковању. У том случају ревизор бира тачан број узоркованих ставки које ће тестирати за сваку од кључних контроли. Ако се користи нестатистички метод узорковања резултати не могу бити екстраполирани (сазнање примењено на целу популацију).

Предност статистичког метода је у томе што ревизору помаже да одреди ниво уверавања у функционисање система и оцени ниво девијација који се појављује у узорку. Резултати овог тестирања се могу пројектовати на целу популацију.

Приликом планирања ревизије система примењујемо следећих 6 корака:

1. Дефинисати циљ тестирања: например да ли учесталост грешке у популацији омогућава висок ниво уверавања;
2. Дефинисати популацију и јединицу узорковања: (например рачуни који се односе на програм);
3. Дефинисати стање девијације(одступања од утврђене политике или процедуре структуре контроле);
4. Одредити величину узорка, у складу са формулом. Величина узорка зависи од допустивог ризика потцењивања контроле, прихватљиве стопе и очекиване стопе девијације у популације.
5. Одредити узорак и спровести ревизију(узорак би требало изабрати помоћу случајног броја или користити системски избор).
6. Оценити и документовати резултате.

Одређивање величине узорка

Захтевана величина узорка зависи од следећа три параметра:

1. Ризик потцењивања ризика контроле је сувише низак (обично је 5% или 10% и директно утиче на ниво поузданости уверавања).

2. Ревизор који користи квалитативно узорковање за тестове контрола мора унапред дефинисати прихватљиву стопу девијације (tolerable deviation rate=t) без измене планираног нивоа ризика контроле.
3. Код апликације квалитативног узорковања ревизор мора дефинисати и очекивану стопу девијације у популацији.

2.9. Формирање налаза и извештавање

Формирање ревизорских налаза захтева свеукупну анализу чињеница и околности. Налази могу да буду узрок грешке, неслагања, нерегуларности, слабости у контролама. Уочавање ових проблема, у сваком случају, може да допринесе побољшању система.

Класификовањем налаза можемо уочити налазе који су системске природе и захтевају промене у самом систему интерне контроле и процедурама. Такође постоје и налази који се директно односе на трансакције. Налази који се односе на грешке у финансијским трансакцијама и захтевају финансијске корекције. Класификација налаза врши се у складу са Обрасцем Анекса C Framework Agreement-a на:

- Висок налаз, критичан налаз који захтева неодложну пажњу система менаџмента и контроле или искључење уговора.
- Средњи налаз је налаз који би побољшао усаглашеност са захтевима Европске заједнице и политикама и процедурама и успостављању система.
- Низак налаз представља налаз који није критичан и не захтева материјалне корекције.

Након формирања закључака на основу ревизијских доказа, документованих у радним папирима ревизора и поткрепљених адекватном документацијом, приступа се формирању мишљења.

У складу са Приручником Европске уније *Guidance document on a common methodology for the assessment of management and control system in the Member States(2007-2013 programming period)* постоје четири категорије за процену целокупног система менаџмента и контроле:

-функционише добро; потребна су незнатна унапређења;
-функционише, али су неопходна одређена унапређења система,
-делимично функционише; неопходна су кључна побољшања;
-не функционише.

Након сумирања свих закључака потребно је утврдити да ли су потребне финансијске корекције и то назначити у извештају ревизије. Такође, потребно је утврдити и укупан износ финансијских корекција у односу на укупан износ трошкова.

У циљу сумирања грешака и неслагања и издавања мишљења потребно је одвојено, на посебном радном папиру издвојити колики је износ налаза са финансијском последицом, укупан износ ревидираних трошкова и укупан износ трошкова пријављених Европској комисији. Укупан износ уочених неслагања у референтној години се упоређује са укупном материјалношћу (2% од укупних трошкова декларираних Европској комисији у референтној години.)

У зависности од годишњег плана рада ревизорско тело може да изда једно или више различитих мишљења по компоненти. Завршетак ревизорског ангажмана укључује следеће кораке:

- Завршни састанак
- Завршни извештај
- Контролу квалитета ревизорског извештаја
- Издавање завршног извештаја
- Праћење препорука.

Праћење имплементације препорука обично вршимо кроз засебан ревизорски ангажман.

Достављање Годишњег ревизорског извештаја и Годишњег ревизорског мишљења је најбитнији елемент рада ревизорског тела, кроз који Европска комисија прикупља разумно уверавање о ефективном функционисању система менаџмента и контроле.

Ова обавеза проистиче из члана 29. Уредбе о имплементацији Инструмента претприступне помоћи. На основу овог члана обавеза Ревизорског тела је да до 31. децембра сваке године достави Годишњи ревизорски извештај о активностима и Годишње ревизорско мишљење у складу са моделом који се налази у Анексу Закона о потврђивању оквирног споразума између Владе Републике Србије и Комисије Европских заједница о правилима за сарадњу која се односе на финансијску помоћ Европске заједнице Србији у оквиру спровођења помоћи према правилима ИПА. Ови извештаји представљају преглед сви слабости идентификованих у систему менаџмента и контроле или трансакцијама у претходних 12 месеци.

Циљ сваке ревизије је формирање ревизорског мишљења и издавање ревизорског Извештаја. Извештај ревизије је производ ревизије и то је део ревизије који корисници виде.

Основни захтеви за издавање извештаја ревизије произилазе из четири основна општеприхваћена Стандарда ревизије која се односе на извештавање .Извештај ревизије представља последњи корак у процесу ревизије.

Основни елементи садржаја извештаја ревизора:

- Наслов у коме је назначено да је у питању независан извештај ревизије.
- Прималац- на основу кога се јасно види коме је извештај намењен. Извештај је обично насловљен акционарима,надзорном или управном одбору.
- Уводни параграф-У уводном параграфу се наводи назив предузећа,датум и период на који се финансијски извештаји односе. Треба да садржи тврдњу да је за финансијске извештаје одговорна управа предузећа као и навод да је одговорност ревизора да изрази мишљење о финансијским извештајима предузећа.
- Параграф у којем се описује обим и природа ревизије *scope paragraph* у којем ревизор износи ревизорске стандарде на основу којих је извршена ревизија и опис посла који је обавио.
- Параграф у којем ревизор износи своје мишљење-*Opinion paragraph*-
- Датум извештаја
- Адреса ревизора
- Потпис.

У теорији и пракси ревизије постоје следећи типови извештаја ревизије:

1. ***Стандардни неквалификован извештај*** ревизије-Позитивно или потврдно мишљење-
2. ***Неквалификовани извештај ревизије*** са објашњењем или измењеним текстом-Мишљење са резервом.
3. ***Квалификовани извештај са негативним мишљењем***
4. ***Квалификовани извештај са уздржавањем од мишљења***.

Позитивно мишљење се издаје на јасан и афирмативан начин када ревизор сматра да су:

- Финансијски извештаји припремљени уз коришћење прихватљивих рачуноводствених политика које су доследно примењиване.
- Финансијски извештаји су усклађени са релевантним прописима и законским одредбама;
- Финансијски извештаји, гледано у целини, су конзистентни са ревизоровим сазнањем о пословању предузећа.[49]

Извештај ревизора који садржи мишљење са резервом се издаје када ревизор закључи да се не може изразити позитивно мишљење, али да ефекат било каквог

[49] Hayes Rick, Принципи ревизије,Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске,Бања Лука 2002.год., стр.401-427

неслагања са управом или ограничења у обиму ревизије, није значајан толико да захтева негативно мишљење или изражавање немогућности давања мишљења. Мишљење са резервом треба да гласи да су финансијски извештаји презентовани фер, осим за ефекте и оне сегменте на које се односи резерва (уздржаност).

Извештај ревизора који садржи негативно мишљење

Ови извештаји се дају када је ефекат неусклађености толико значајан или свеобухватан за финансијске извештаје да ревизор мора закључити да резерва изражена у његовом извештају није довољна да открије погрешну или непотпуну природу финансијских извештаја.

Извештај ревизора у коме се ревизор уздржава од давања мишљења се издаје онда када је могући ефекат ограничења у обиму ревизије толико значајан и свеобухватан да ревизор није био у стању да добије довољно задовољавајућих ревизијских доказа и није у стању да изрази миш љење о финансијским извештајима.[50]

Достављање Годишњег ревизорског извештаја и Годишњег ревизорског мишљења је најбитнији елемент рада ревизорског тела, кроз који Европска комисија прикупља разумно уверавање о ефективном функционисању система менаџмента и контроле.

Ова обавеза проистиче из члана 29. Уредбе о имплементацији Инструмента претприступне помоћи. На основу овог члана обавеза Ревизорског тела је да до 31. децембра сваке године достави Годишњи ревизорски извештај о активностима и Годишње ревизорско мишљење у складу са моделом који се налази у Анексу Закона о потврђивању оквирног споразума између Владе Републике Србије и Комисије Европских заједница о правилима за сарадњу која се односе на финансијску помоћ Европске заједнице Србији у оквиру спровођења помоћи према правилима ИПА. Ови извештаји представљају преглед сви слабости идентификованих у систему менаџмента и контроле или трансакцијама у претходних 12 месеци.

Нацрт Извештаја се доставља клијентима уз остављање разумног рока да клијент одговори на Извештај.

2.10. Ревизијска документација

У складу са Интернационалним стандардима ревизије ISA 230 „Audit Documentation“ ревизијска документација треба да обезбеди довољно адекватних евиденција на којима се заснива извештај ревизора и адекватне податке и доказе да је ревизија планирана и извршена у складу са законом и регулаторним захтевима,односно Међународним стандардним ревизије.

[50] Op.cit. str.409

Додатна вредност ревизијске документације је у помоћи коју пружа ревизорском тиму који ради на планирању и спровођењу ревизије, чувању евиденција у вези са питањима од значаја за будуће ревизије, омогућавање контролног прегледа контроле квалитета и инспекције ангажовања у складу са ISQC као и екстерне контроле квалитета.

Ревизијска документација (радни папири ревизора) представља евиденцију спроведених ревизијских поступака, прикупљених доказа и закључака који је ревизор дошао.

Ревизијски досије представља скуп података, у електронском или физичком облику у који садрже евиденције о конкретном ангажовању. Ревизор треба да припреми документацију тако да ревизор који није повезан са ревизијом може да разуме:

a) природу, време и делокруг извршених ревизијских поступака;
b) резултате ревизијских поступака и доказе,
c) значајна питања која су се отворила током ревизије.

Приликом документовања природе, времена и делокруга извршених ревизијских поступака ревизор треба да евидентира:

- Карактеристике одређених ставки или питања која су тестирана;
- Ко је извршио ревизијски рад и датум када је рад завршен;
- Ко је прегледао извршени ревизијски рад, датум и обим тог прегледа.

Ревизор треба да прикупи сву документацију и сачини ревизијски досије благовремено након датума објављивања извештаја ревизора. Ако врши измене ревизијске документације ревизор мора да документује разлоге због којих врши измену и ко је измене прегледао.

2.10.1. Форма, садржај и обим ревизијске документације

Форма, садржај и обим ревизијске документације зависе од фактора као што су: величина и сложеност ентитета, природа ревизијских поступка који се спроводе, идентификованих ризика материјално погрешних исказа, значај прикупљених ревизијских доказа, природе и обима идентификованих изузетака, потребе документовања закључака.

Радни папири ревизора треба да садрже:

- сврху тестирања,
- резултат и коришћену методологију,
- метод одабира узорковања,
- листу прегледане документације,
- износ ревидираних трошкова,

- износ трошкова у којима су пронађене неправилности,
- систематизоване закључке и типове налаза.

Између осталог ревизијски радни папири могу да садрже и упитнике, графиконе, чек листе, описе, копије битних уговора и документације, писма конфирмације, прегледе тестова трансакција, процеса и рачуноводствених извештаја.

Постоје универзалне технике за израду радних папира:

- Сваки радни папир треба да садржи назив ангажовања (ревизије која се спроводи) и опише садржај и сврху тог радног папира;
- радни папир треба да буде датиран и потписан од стране ревизора који врши ревизију и вође ревизорског тима;
- на радном папиру мора бити јасно видљиво ко је радио контролу квалитета и ког датума.
- Радни папир који се односи на ревизију мора да садржи референти број.
- Симболи који се употребљавају на радном папиру морају бити објашњени.(yes-no answers, tick marks);
- Јасно мора бити назначен извор податка.[51]
- Сваки план ревизије, упитници, чек листе или други радни папири треба да буду праћени адекватном документацијом и повезивањем са радним папирима. Резултати морају бити документовани адекватним ревизијским доказом.
- Сваки радни папир мора да буде јасно обележен, нумерацијом радних папира, како би могла да се тачно идентификује фаза ревизијског процеса. Например, ако је фаза планирања у том ревизијском ангажману означена као фаза II-сви радни папири који се односе на ову фазу се обележавају са 2.-1,2-2.

Ревизијски траг мора бити обезбеђен током референцирања радних папира.

Током ревизије и након издавања ревизорског мишљења неопходно је чувати документацију у ревизорским досијеима. Постоје два типа ревизорских досијеа;

- Стални и
- Текући досије.

Стални ревизијски досије омогућава ревизору прикупљање и чување информација о институцијама и програмима који су били предмет ревизије, омогућава разумевање система и институција. Стални ревизијски досије треба редовно ажурирати.

Стални ревизијски досије као минимум документације мора да садржи:

[51] Приручник за ревизију ИПА фондова, стр.46

- Основне споразуме државе за ИПА програме:
  - Закон о потврђивању оквирног споразума између Владе Републике Србије и Комисије европских заједница о правилима за сарадњу која се односе на финансијску помоћ Европске заједнице Републици Србији у оквиру спровођења помоћи према правилима инструмента претприступне помоћи (ИПА);
  - Секторске споразуме;
  - Финансијски споразуме;
  - Меморандум о разумевању итд.
- Акредитационе пакете по ИПА мерама;
- Ажуриране приручнике са процедурама и акредитационим улогама;
- Имена и функције запослених, адресе и бројеве телефона;
- Интерне и екстерне ревизорске извештаје;
- Извештаје консултаната и ангажованих експерата.

Текући ревизијски досије треба да обухвати све документе припремљене током фазе планирања, извођења и извештавања одређене ревизије.

2.10.2. Чување ревизијске документације

Ревизијска документација се састоји од:

- Стратешког и годишњег плана;
- Сталног и текућег ревизијског досијеа;
- Извештаја о активностима на имплементацији издатих препорука;
- Дописи које је ревизорско тело упутило клијентима,
- Ако је било истрага поводом превара потребно је чувати ту документацију.

Ову документацију неопходно је годишње ажурирати. Сва документација представља власништво ревизорског тела и може бити предмет ревизије од стране Европског ревизорског суда и Европске комисије.

3. Појам неправилности и преваре

Европска унија придаје значајну пажњу појму неправилности. У ту сврху сачињена су бројна упутства која се баве појмом неправилности, како намерном тако и ненамерном

неправилношћу, у циљу заштите финансијског интереса Европске заједнице.[52] Ова регулатива дефинише неправилност као

Свако нарушавање закона и правила европске заједнице од стране економских актера, која имају или могу имати утицај на генерални буџет заједнице у виду губитка, умањења вредности или неоснованих трошкова.

Другим речима под неправилностима подразумевамо:

- наношење штете буџету Европске уније
- кршење закона Европске уније

Закон Европске уније, у циљу заштите финансијског интереса Европске заједнице, дефинише ***превару као сваку намерну радњу или изостављање исте*** у односу на:

- Употребу или презентовање нетачних или некомплетних финансијских изјава или докумената, која су резултат неслагања или представљања лажних трошкова буџета Европске заједнице, или у име и за рачун Европске заједнице.
- Необјављивање информација о нарушавању закона и обавеза;
- Употреба европских фондова у друге сврхе од оне за коју су ти фондови оригинално уговорени.

3.1. Типови преваре

Удружење сертификованих истраживача представља преглед типова превара које се могу појавити у пословном животу организације.[53]

1. Погрешни искази у финансијским извештајима;
2. Било који тип неслагања у финансијској евиденцији;
3. Корупција(подмићивање, неоткривање сукоба интереса, преваре у сфери јавних набавки, проневере)

Превара се догађа ако постоји: могућност, рационализација и финансијски притисак.

Могућност је најзначајнији елемент преваре. Неко може бити мотивисан да изврши превару, али је неопходно да се створи могућност да тако дело буде и извршено. Недостаци у систему интерних контрола или изостанак истих могу повећати могућности за настанак преваре.

---

[52] Counsil Regulation (EC) No 2988/95 of 18 December 1995

[53] The association of Certified Fraud Examiners(ACFE)

Рационализација представља стварање оправдавања за сопствене поступке: *„Ја заслужујем више новца. У реду је да урадим ово. Само позајмљујем новац. Врати ћу га итд.“*

Финансијски притисак који може бити резултат похлепе или потребе. Чиста похлепа може бити јак мотив, мада притисак може настати и из чисто финансијских проблема у коју особа може упасти (коцкање, проблеми са зависношћу...).



Слика бр.9. три основна елемента преваре

Нарушавање троугла преваре је кључни елемент у превенцији преваре.

3.1.1. Одговорност за спречавање преваре и неправилности

Главна одговорност за превенцију и детекцију преваре је на запосленима задуженим за менаџмент у организацији. Они треба да креирају такву корпоративну културу која ће смањити могућност за настанак неправилности и преваре у организацији.

Основни механизам за редуковање могућности за настанак преваре су јаке интерне контроле, које покривају надзор и поделу дужности. Такође, менаџмент треба да има довољно сазнања о индикаторима преваре како би могли да препознају неправилности и преваре и исте сузбију.

Ревизор није, и не може бити одговоран за превенцију преваре и нерегуларности. Одговорност остаје на систему управљања и контроле, који може да редукује али не може да елиминише могућност да настане нерегуларност или превара.

Циљ ревизије је да утврди да ли су успостављени контролни механизми за превенцију преваре, као и да ли су они адекватни и ефективни.

Одговорности ревизорског тела нису да трага искључиво за неправилношћу и превару. Ревизори нису пси трагачи. Ревизор врши ревизију у складу са интернационалним стандардима ревизије. У поступку планирања, ако се уоче могуће неправилности или преваре, појава тих информација мора бити разматрана са дужом пажњом и приликом планирања наредних ревизија мора се узети у обзир појава неправилности или превара.

Ревизори су дужни да ревизију врше у складу са ISA стандардима и одговорни су за пружање разумног уверења да финансијски извештаји не садрже материјалне грешке било да су оне последица грешке или преваре.[54] Уколико се уоче сумње на неправилност или на превару, које могу да имају утицај на финансијске информације, потребно је спровести додатна истраживања. Пре него што се приступи било каквим додатним процедурама неопходно је размотрити да ли је потребно тражити асистенцију експерта или особе специјализоване за истраге преваре. У неким случајевима није могуће прикупити довољно ревизорских доказа који би потврдили или оповргнули сумњу на превару или неправилност. У сваком случају, прибављање правног савета, пре извештавање, је неопходно. У противном, ако околности указују другачије, не треба сматрати да је превара или неправилност изолован пример. Ако су у превару укључени и запослени у систему менаџмента, ревизорско тело треба да размотри поузданост информација презентованих ревизорском телу.

Када је ревизорско тело уверено у постојање неправилности или чак преваре, треба да се увери у околности које су се догодиле и прикупе довољне информације како би проценили: потенцијалне финансијске последице, да ли и како су финансијске информације презентоване у финансијским извештајима, да ли су те информације озбиљне и у којој мери ће утицати на ревизорско мишљење.

У сваком случају, када ревизорско тело уочи неправилност, налаз се мора документовати и након тога саопштити и продискутовати са менаџментом. Ако менаџмент не пружи довољне информације треба спровести додатне ревизорске процедуре које се сматрају неопходним. Када се у једном ентитету често појављују неправилности оне могу пробудити сумњу у другу документацију достављену од стране субјекта ревизије,а такође, у колико интерне контроле нису детектовале неправилност то може указати на слабост интерних контрола. У том случају ревизор мора поново размотрити процену ризика.

[54] Презентације „Управљање нерегуларностима у Бугарској коришћењем ревизорске праксе за проверу ингормација“ Veselin Spasov, CGAP, CCSA, CRMA,Audit Authority, Bulgaria

У случају потврђене сумње на нерегуларност или превару, налази треба да буду саопштени менаџменту субјекта ревизије, што је раније могуће. Менаџмент ревизорског тела о постојању сумње на нерегуларност или превару хитно треба да извести NAO и OLAF.

Ревизорско тело треба да води интерну документацију о пријављеним нерегуларностима и преварама достављених NAO и OLAF-у. Такође, неопходно је да именује особу за комуникацију по овом питању и попуњавање декларација о пријавама.

Ревизори након издатих декларација, односно пријављених нерегуларности и превара, имају обавезу да прате утицај те нерегуларности на систем и да приликом планирања ревизије узму у обзир појаву истих.

Проблем	***Ревизијски приступ***	***Приступ органа за истрагу превара и нерегуларности***
време	Ревизије се врше у одређеном временском интервалу	Спроводе се на основу основане сумње.
обим	Ревизија финансијских извештаја, система, операција	Истраге превара се врше на основу пријема пријаве.
Циљ	Ревизори су дужни да ревизију врше у складу са ISA стандардима и одговорни су за пружање разумног уверења да финансијски извештаји не садрже материјалне грешке било да су оне последица грешке или преваре	Циљ истрага преваре је да утврде да ли постоји превара или нерегуларност и утврде ко је одговоран за настанак исте.
комуникација	Ревизија по својој природи није контрадикторна	Истрага превара је по својој природи контрадикторна јер јој је циљ да утврди кривицу.
методологија	Ревизорске технике се спроводе у циљу провере финансијских извештаја, тендерских процедура и сл.	Технике истраживања преваре обухватају преглед документације, испитивање, истраживања.
Пресумпција невиности(претпоставка невиности)	Ревизори треба да спроводе ревизију са професионалним скептицизмом и дужном пажњом.	Истрага преваре се спроводи у циљу прибављања довољних доказа да би се доказала или одбацила сумња на постојање преваре или нерегуларности.

Табела бр. Упоредни преглед спровођења ревизије и истраге нерегуларности и преваре

Приликом вршења ревизије ревизори често не уочавају преваре. Постоји више разлога за то:

- Недовољна обученост или неискуство ревизора;
- Неуочавање слабости у систему менаџмента и контроле;
- Неуочавање red flags односно индикатора који указују на могућност постојања преваре или индиферентност према овим индикаторима;непраћење или занемаривање ових симптома;

- Недовољан обим ревизорског тестирања;
- Ревизор не жели да детектује превару и др..[55]

Током извођења ревизије ревизори треба да задрже професионални скептицизам и пажљив и обазрив став како би се увиделе околности које би могле водити ка неправилности или превари као и да критички процени ревизорски доказ. Потребно је да током извођења ревизије:

- прикупи довољно доказа из независних извора (јавни подаци, конфирмације о постојању и природи трансакција или прегледа);
- разговара одвојено са различитим особама задуженим за менаџмент и контролни систем како би се уочио проблем и прикупили ревизорски докази;
- истражи разлоге честе флуктуације запослених;
- пажљиво погледа спроведену јавну набавку а посебно процедуре избора добављача;
- провери ставке које одвојено могу изгледати безначајно али ако их посматрамо на укупном нивоу пројекта могу чинити значајни део трошкова;
- проширити узорак уколико сумњамо на неправилности како би стекли разумно уверење и искључили или били уверени да постоји сумња на нерегуларност или превару;
- проверити плаћања и пратећу документацију како би потврдили постојање и тачност исте, а са посебним освртом на износ плаћен истом добављачу кроз цео пројекат;
- извршити непредвидива тестирања(отићи на лице места)
- ангажовати експерта у областима у којима ревизорски тим нема довољно искуства или квалификација;
- прегледати записнике са састанка.

Ревизорски доказ који потврђује сумњу на превару мора бити довољан, релевантан, недвосмислен.

3.2. Сукоб интереса

Европска унија у својим регулативама и приручницима посебан акценат ставља на сукоб интереса. Један од најважнијих докумената у подручју дефинисања сукоба интереса на нивоу Европске уније је Препорука 10/2000 Одбора министара Већа Европе „*Прва*

[55] Op.cit.

препорука“ која поставља темеље референтног документа за кодексе понашања јавних службеника и носиоца функција у ЕУ.

Најважније достигнуће тог документа је да предлаже једну од најисцрпнијих дефиниција појма „сукоба интереса“ као и поступак за откривање сукоба интереса.[56] У члану 13. Модела кодекса понашања вршилаца јавних функција представљена је следећа дефиниција сукоба интереса:

Сукоб интереса произилази из ситуације у којој вршилац јавне функције има приватни интерес, а који је такве нарави да утиче или на непристрасно и објективно обављање службених дужности.

Приватни интерес обухвата сваку корист која може проистећи за њу или њега, њихову обитељ, блиске сроднике, пријатеље и особе или организације с којима се он или она налазе у пословној или политичкој вези.

С обзиром да је вршилац дужности једини који зна да се налази у таквој ситуацији он има обавезу да

- Буде на опрезу с обзиром на сваки потенцијални или стварни сукоб интереса;
- Предузме кораке како би избегао такав сукоб;
- Пријави свом надлежном сваки такав могућ сукоб;
- Придржава се коначне одлуке која се односи на повлачење из ситуације или лишавање дужности.

Дефиниција сукоба интереса разликује стварни сукоб интереса, привидни сукоб као и потенцијални сукоб интереса и обухвата истом дефиницијом. Прва препорука их сматра једнако важним за сваку регулативу која уређује сукоб интереса.

Привидни сукоб интереса је дефинисан као ситуација у којој се чини да би приватни интереси вршиоца функција могли на неприкладан начин утицати на обављање његових дужности, али то заправо није случај.

Потенцијални сукоб интереса настаје када вршилац јавне функције има приватне интересе који су такве нарави да би сукоб интереса настао уколико би у будућности дошло до ангажмана дужносника на релевантним службеним дужностима.

Приватни интерес је дефинисан као *било каква корист* и обухвата ***преносиве*** *(наследне) или материјалне* и ***непреносиве*** (нематеријалне) предности.

[56] Румунско академско друштво и Европска унија“ Водич кроз сукоб интереса“, стр.4

Пример преносивог, односно материјалног, сукоба интереса је када рецимо, супруга вршиоца јавне дужности поседује грађевинску фирму и овај вршилац дужности треба да састави техничку спецификацију за изградњу неког објекта. У том примеру врло је вероватно да би вршилац такве функције покушао да прилагоди техничку спецификацију која би погодовала фирми његове супруге.

Пример непреносивог сукоба интереса је када градоначелник професору свог сина незаконито додели друштвени стан уз плаћање ниске закупнине а у замену за бољу оцену или диплому. Или, када министар образовања супрузи адвоката додељује уговор за набавку а у замену за праксу свог сина код тог адвоката.

Приватни интерес је дефинисан у смислу да припада широком низу особа, попут вршиоца функције, његове/њене породице, блиских сродника, пријатеља, особа и организација са којима он или она имају пословне или политичке везе. Породица значи породицу у правој линији, блиски рођаци описују крвну родбинску и тазбинску везу до четвртог степена и организације од пословне и политичке важности. Евидентно је да су родбинске, пословне, пријатељске и политичке везе врло јаке и да могу довести до кршења јавних дужности. Такве снажне везе могу бити обухваћене поузданим прописима којима је циљ спречити и сузбити сукоб интереса.[57]

[57] Op.cit. str.7

Закључак

Мастер рад је тако конципиран да представи основну ИПА структуру формирану у Републици Србији, одговорности сваког појединачног тела и појединаца у том систему као и основне постулате ревизије ИПА фондова са свим њеним специфичностима.

Успостављање имплементационе структуре у Републици Србији је захтеван процес који траје већ читав низ година и праћен је строгим захтевима Европске уније и контролама и ревизијама од стране Европских ревизора. Успостављање ИПА имплементационе структуре у Републици Србији је услов за аплицирање за акредитациони пакет и одобрење од стране Европске комисије за самостално спровођење пројеката финансираних средствима ЕУ. Добијање позитивне Одлуке Европске уније и акредитација ИПА структура значиће и почетак децентрализованог управљања фондовима Европске уније, што заправо значи да ће институције Републике Србије моћи самостално да програмирају, спроводе поступке избора пројеката, тендерисање, уговарање, плаћање и надзор над имплементацијом пројеката финансираних из ИПА средстава.

Канцеларија за ревизију система управљања средствима Европске уније није предмет акредитације, али се процењује у ком степену је она организационо спремна за рад као и степен обучености ревизора за вршење ревизије Европских фондова у складу са регулативом и захтевима Европске уније.

У овом моменту, Канцеларија врши ревизије прекограничних програма у сарадњи са ревизорским тимом земље чланице са којом се имплементира ИПА програм, кроз орган задужен за ревизију програма прекограничне сарадње који чини Група ревизора. Рад на ревизији пројеката финансираних кроз програм прекограничне сарадње је драгоцен, са собом носи рад са колегама из других земаља из окружења, размену искустава и нова сазнања. Поред тога, значајан аспект представља и рад на енглеском језику, по правилима и процедурама Европске уније, а у складу са међународним стандардима ревизије. Значајна је размена искустава и знања са земљама из окружења које су прошле процес усвајања европског законодавства и процедура, као што су Хрватска,Македонија,Словенија. Ревизијско окружење у овим земљама је слично као у Републици Србији и суочавале су се са сличним проблемима у процесу придруживања.

За разлику од других ревизорских институција и приватних предузећа која се баве ревизијом, рад Канцеларије за ревизију управљања средствима Европске уније, се стално надзире и процењује од стране Европског ревизорског суда и ревизора Европске Комисије.

Л И Т Е Р А Т У Р А

1. Савез рачуновођа и ревизора Србије, Међународни стандарди и саопштења ревизије,контроле квалитета, прегледа, осталих уверења и сродних услуга, 2010год.
2. Проф.др Слободан В.Видаковић, "Екстерна ревизија финансијских извештаја", Факултет за услужни бизнис, Нови Сад 2007год.
3. Проф.др. Милован Станишић,"Методологија ревизије", Сингидуним
4. Проф.др. Милован Станишић,"Ревизија", Сингидуним,2009.год.
5. Драгутин П. Драгојевић, "Примењена ревизија у привреди и јавном сектору" ,Грађевинска књига, Зрењанин 2007год.
6. Rick Hayes, Arnold Schilder, "Принципи ревизије", Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске, Бања Лука 2002год.
7. мр Александар Мајсторовић, Иван Милојевић"Државна ревизија", Ревизор бр.32, Београд 2005год.
8. др Мирослав М.Милојевић,"Интерне контроле –значај и конституција",Ревизор бр.31., Београд 2005год.
9. Др Александар Петковић,"Форензичка ревизија, криминалне радње у финансијским извештајима, Нови Сад, 2010 година.
10. Martin Samociuk, Nigel Iyer, „Кратак водич кроз ризик од преваре"Norips,Београд,2013.год.
11. Инструменти за претприступну помоћ ЕУ 2007-2013.г.,Београд,2011.год.
12. ИПА за почетнике, Београд 2011.година.
13. IPC часопис "ПРАВНИК-Сукоб интереса и повезана лица посматрани са аспекта примен Закона о јавним набавкама и других појединих закона""бр.4 ,01.април 2013.год
14. Уредба Комисије ЕЗ бр. 718/2007, 12.јун 2007.год, Службени лист Европске уније
15. Закон о потврђивању Оквирног споразума између Владе Републике Србије и Комисије Европских заједница о правилима за сарадњу која се односе на финансијску помоћ Европске заједнице Републици Србији у оквиру спровођења помоћи према правилима Инструмента претприступне помоћи.

16. COCOF 07/0037/03-EN,Guidelines for determining financial corrections to be made to expenditure co-financed by the structural funds or the cohesion fund for non-compliance with the rules on public procurement.
17. COCOF 07/0043/03-EN,Guidance note on Partial Closure.
18. Council regulation (EC) No1085/2006 of 17 July 2006 establishing an Instrument for Pre-Accession Assistance (IPA)
19. COCOF 09/0004/01-EN, Draft Guidance Note on Annual Control Reports and Opinions.
20. The Audit Strategy, COCOF 07/0038/01 –EN
21. A common methodology for the assessment of managent and control systems in the Member States 2007-2013 programming period , COCOF 08-0019/01-EN.
22. Sampling Methods for Audit Authorities, COCOF 08-0019/01-EN.
23. Guidance note on sampling methods for Audit Authorities No 1083/2006, COCOF 08/0021/02-EN
24. K.H.Spencer Pickett, Основни приручник за интерну ревизију, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд, 2007.
25. European Court of Auditors, Perfomance Audit Manual.
26. European Court of Auditors, Finance and Compliance Audit Manual,2012g.