

МИНИСТЕРСТВО
ЗА ФИНАНСИИ

СЕКТОР ЗА ЦЕНТРАЛНА
ХАРМОНИЗАЦИЈА НА
СИСТЕМОТ НА
ВНАТРЕШНА
ФИНАНСИСКА
КОНТРОЛА ВО ЈАВНИОТ
СЕКТОР

ФИНАНСИСКО
УПРАВУВАЊЕ И
КОНТРОЛА
МОДУЛ 2

материјал за подготовка

СКОПЈЕ, 2026

ОБЛАСТИ ЗА МОДУЛОТ

1. Вовед	3
2. Добро владеење и улога на јавната администрација	4
3. Јавен сектор во Република Северна Македонија.....	10
4. Воведување на Системот за јавна внатрешна финансиска контрола во јавниот сектор .	11
5. Финансиско управување и контрола во јавниот сектор во Република Северна Македонија	14
6. Клучни чинители во развојот на ФУК во јавниот сектор.....	23
7. Клучни чинители во координацијата и развојот на ФУК на ниво на субјекти од јавниот сектор	28
8. Компоненти на системот за внатрешна контрола	31
8.1. Контролна средина	32
8.2. Управување со ризик	45
8.3. Контролни активности	63
8.4. Информации и комуникација	73
8.5. Следење и оценка на системот.....	83
9. Поврзаност на финансиското управување и контрола и буџетскиот систем	95
9.1. Деловни процеси	101
9.2. Клучни процеси за финансиско управување и контрола	105
10. Антикорупција и управување со активности поврзани со сомнение за нерегуларности и измами	109

1. ВОВЕД

Со оглед на тоа што внатрешниот ревизор ги проценува системите за внатрешна контрола и дава препораки за нивно подобрување, овој Модул е многу важен за разбирањето на доброто управување од страна на внатрешните ревизори, особено за системот за финансиско управување и внатрешна контрола.

Во овој модул ќе ги добиете следните информации:

- Карактеристики на корпоративното управување, сличности и разлики меѓу приватниот и јавниот сектор, задачи на јавната администрација,
- Карактеристики на јавниот сектор во Република Северна Македонија
- Односи меѓу сродните субјекти во јавниот сектор
- Што е систем на ЈВФК и зошто се воспоставува
- Меѓународни стандарди за внатрешна контрола - COSO
- Основни карактеристики на стабилните системи за финансиско управување и контрола
- Законодавна рамка во областа на ФУК во Република Северна Македонија
- Клучни чинители во координацијата и развојот на ФУК на ниво на јавен сектор
- Одговорност за воспоставување и развој на ФУК во субјектите од јавниот сектор
- Отчетност на раководството
- Улогата на одделението за финансиски прашања во развојот на системот за ФУК
- Компоненти на системот за внатрешна контрола, нивните елементи и релевантни информации корисни за внатрешните ревизори
- Поврзаност на системот за ФУК и буџетскиот систем
- Клучни процеси за системот за финансиско управување и контрола
- Антикорупциски и дејствија поврзани со сомнение за неправилности и измами

Цели на учење

Кандидатите за добивање уверение за внатрешен ревизор во јавниот сектор мора да имаат:

- знаење за функционирањето на јавниот сектор во Република Северна Македонија
- разбирање на концептот на системот ЈВФК
- разбирање на компонентите на внатрешни контроли, нивните елементи и информациите потребни за внатрешна ревизија
- како буџетските реформи влијаат на развојот на ФУК.

2. ДОБРО ВЛАДЕЕЊЕ И УЛОГА НА ЈАВНАТА АДМИНИСТРАЦИЈА

Улогата на јавната администрација

Задачата на јавната администрација е максимално да ги исползува ефектите со ограничени ресурси, односно да ги постигне поставените цели со најниски можни трошоци и со тоа да овозможи фискално олеснување во иднина на населението или подобро задоволување на јавните потреби.

Покрај економската, јавната администрација мора да исполнува и различни политички и општествени цели.

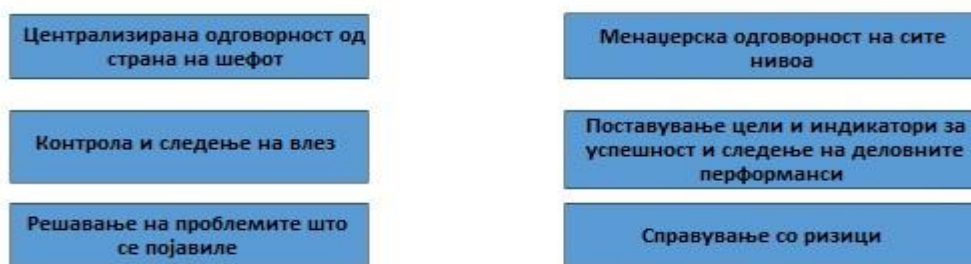
Јавната администрација презема елементи на добро управување од приватниот сектор.

Од јавната администрација се очекува да го промени својот пристап кон управувањето, вклучително и децентрализација на одговорноста на раководството, постигнување најдобра вредност за парите и систематски поглед на контролите.

Од традиционалната, добро воспоставена администрација која што вклучува централизирана одговорност на раководството, фокусирање на контрола и следење на инпутите и решавање на веќе постоечките проблеми, се очекува јавната администрација активно да управува, што вклучува: одговорност на раководството на сите нивоа, поставување цели и показатели за успешност, како и следење на деловните перформанси и управување со најзначајните ризици.

Промени во пристапот на управување

Од традиционалната администрација.. → Во проактивно управување



Јавната администрација собира и троши пари во име на своите граѓани и претприемачи. Тоа се пари на даночните обврзници. Даночните обврзници имаат право да знаат/добијат мислење дали јавната администрација троши ресурси (пари) со должно внимание.¹

За добро функционална јавна администрација потребна е професионална државна служба, ефикасни процедури за развој на политики и законодавство, добро дефинирани договори за одговорност меѓу институциите и граѓаните, како и меѓу самите институции, способност на администрацијата ефикасно да испорачува услуги за граѓаните и деловните субјекти, и солиден систем за управување со јавните финансии.

¹ ГД за буџет, Европска комисија - Добредојдовте во светот на ЈВФК

Од 2014 година, Европската комисија го дефинираше опсегот на реформата на јавната администрација како покривање на шест основни области:

- стратешката рамка за реформи во јавната администрација
- развој на политики и координација
- јавен сервис и управување со човечки ресурси
- отчетност/одговорност
- давање услуги
- управување со јавни финансии.

Начелата на јавната администрација се развиени од СИГМА во тесна соработка со Европската комисија за да се дефинираат деталните барања за добро функционална јавна администрација во секоја од овие основни области².

Јавна отчетност

Постои општо очекување дека одговорните за водењето на јавните работи и ракувањето со јавните пари се целосно одговорни за водењето на тој бизнис во согласност со законот и соодветните стандарди, како и дека јавните пари се зачувани и соодветно евидентирани, и се користат економично, ефикасно и делотворно.

Дополнително, цел на владината политика е да обезбеди поодговорни и поквалитетни јавни услуги кои се интегрирани, ориентирани кон корисниците и фокусирани на резултатите.

Ова бара целосен системски пристап за мерење на успешноста и може да вклучи партнерства со други организации во јавниот и од приватниот сектор со импликации за ефикасно и делотворно спроведување на јавните програми и проекти и заштита и чување на јавните пари.

Основната одговорност за обезбедување гаранција дека јавните работи се водат во согласност со законот и соодветните стандарди и дека јавните пари се управуваат со апсолутен интегритет и соодветно се трошат ја имаат министрите, другите избрани членови, раководители и различни функционери. За извршување на оваа одговорност, јавните тела и оние кои се одговорни за водење на нивните работи бараат воспоставување и одржување на соодветни аранжмани за управување со нивните работи и за управување со ресурсите што им се на располагање.

Постојат различни видови на одговорности кои што треба да се земат предвид во контекст на јавниот сектор:

- Политичка одговорност. Одговорност во контекст на претставничката демократија. Избраните политичари добиваат мандат да управуваат со електоратот. За да дејствуваат, тие ќе делегираат должности и овластувања за преземање дејствија и одлуки на државните службеници или функционери.

² Сигма/ОЕЦД: Начелата на јавната администрација): <https://www.sigmaweb.org>

SIGMA (Поддршка за подобрување во владеењето и управувањето) е заедничка иницијатива на ОЕЦД и Европската Унија. Нејзината клучна цел е да ги зајакне основите за подобро јавно владеење и оттаму да го поддржи социо-економскиот развој преку градење на капацитетите на јавниот сектор, зајакнување на хоризонталното владеење и подобрување на дизајнот и спроведувањето на реформите во јавната администрација, вклучително и соодветно одредување приоритети, секвенционирање и буџетирање.

- Правна одговорност. Должноста да се осигура дека нечији постапки остануваат во рамките на законот и да се избегнуваат дела надвор од законот од страна на оние со делегирани овластувања.
- Одговорност за управување. Барање од јавните тела да покажат дека ги постигнале своите политички цели додека постигнуваат вредност за парите.
- Финансиска одговорност. Доказ дека имотот е правилно искористен и не е отуѓен.

Јавни добра

Постојат многу клучни разлики помеѓу приватниот и јавниот сектор. Во приватниот сектор, главната цел е да се создаде профит преку наоѓање клиенти. Затоа, директорите и раководителите од приватниот сектор мора да се обидат да ги убедат луѓето да платат цена што произведува профит и да обезбедат производ со доволен квалитет што клиентите ќе ги врати во иднина и ќе создадат нивоа на одржливи профити.

Во јавниот сектор, раководителите можеби ќе треба да привлечат клиенти и корисници на услуги, но тие речиси сигурно ќе треба да ја ограничат употребата на оскудни ресурси за да обезбедат правично доставување за сите на кои им се потребни услугите. Организацијата сепак ќе биде мотивирана да ги задоволи корисниците, но врз основа на вредноста на услугата за општеството, а не врз основа на индивидуалните желби.

Овие варијации водат до некои важни разлики во стоките и услугите од приватниот и од јавниот сектор. Конкретно, постојат некои добра или услуги кои што веројатно најдобро ќе ги обезбеди државата. Овие добра и услуги се познати како јавни добра.

Јавното добро обично се очекува да исполнува два критериуми:

- Без ексклузивност. Откако јавните добра станат достапни, никој не може да биде спречен да ги користи.
- Неисцрпност. Потрошувачката на стоки од еден поединец не го намалува количеството на стоки достапни за потрошувачка од други, количината на располагање останува иста.

Едноставен пример за јавно добро е уличното осветлување. Оваа услуга е обезбедена за да се зголеми јавната безбедност и да се намали ризикот од несреќи и за пешаците и за учесниците во сообраќајот. Услугата ги исполнува горенаведените критериуми за јавни добра; уживањето на едно лице во нив не го намалува уживањето на другите лица и невозможно е да се наплаќа одделно од поединци за количината на светлина што се претпоставува дека ја користат.

Други вообичаени примери на јавни добра вклучуваат: одбрана, безбедност и спроведување на законот (на пр. полиција, противпожарни служби, војска), патни мрежи, чист воздух и други еколошки и информативни добра, како што се развој на софтвер, авторски права и пронајдок.

ПРАШАЊА ЗА САМООЦЕНУВАЊЕ:

Државна компанија задолжена за поштенската дејност мора да достави пошта до секој граѓанин на оваа земја, дури и до недостапни или ретко населени места.

Како сопственик на приватна поштенска компанија, дали би доставувале пошта до сите делови на земјата, вклучувајќи ги и оние кои што се ретко населени? Појаснете го вашиот одговор.

Корпоративно управување

Корпоративното управување може да се дефинира како систем преку кој што компаниите се насочуваат и контролираат, и се занимава со структури и процеси за донесување одлуки, отчетност/одговорност, контрола и однесување на врвот на организациите.

Корпоративното управување вклучува збир на односи помеѓу раководството на компанијата, надзорниот одбор, акционерите и другите чинители. Исто така, обезбедува структура преку која се поставуваат целите, како и средства за постигнување цели и следење на резултатите/успешноста.

Карактеристики на корпоративното управување се:

- Добра практика на управување
- Ефикасен систем на внатрешни контроли
- Праведно објавување на клучните деловни информации
- Прецизни и јасно дефинирани акционерски права
- Обврска на органот за управување да воспостави и спроведе ефикасен систем за управување

Важни области на корпоративното управување се етика/интегритет, внатрешна ревизија, управување со ризик, внатрешна контрола, структура на управување, човечки ресурси, комуникација, усогласеност и регулативи. Дополнително, доброто корпоративно управување вклучува отчетност на членовите на одборот пред сопствениците/акционерите и/или заштита на правата на сопственост, разграничување на овластувањата помеѓу членовите на одборот, надзорниот одбор и акционерите и усвојување правила и процедури за донесување одлуки.

Најдобрите практики за управување се одредуваат со комбинација на закони, регулативи и кодекси за управување. Кодексот за корпоративно управување претставува низа препораки за добра практика на корпоративно управување. Ваквите препораки не претставуваат дополнителни регулативи и не се обврзувачки, туку на компаниите им обезбедуваат алатки за корпоративно управување кои се во интерес на компаниите и нивните чинители, а на раководството е да одлучи дали ќе ги користи или не. Неопходно е да се нагласат Начелата на ОЕЦД за корпоративно управување, кои земјите-членки на ОЕЦД ги сметаат за суштински за развојот на практиката за добро управување.

Не постои единствен модел за добро корпоративно управување, но некои заеднички елементи кои лежат во основата на доброто корпоративно управување се идентификувани во земјите-членки на ОЕЦД.

1. Обезбедување основа за ефективна рамка за корпоративно управување
2. Акционерски права и функции на клучна сопственост
3. Праведен третман на акционерите
4. Улогата на чинителите во корпоративното управување
5. Откривање на податоци и транспарентност
6. Одговорности на Одборот

Според Законот за системот на внатрешна финансиска контрола во јавниот сектор, корпоративното управување се дефинира како збир на односи помеѓу раководството на компанијата, нејзиниот одбор, нејзините акционери и други засегнати страни. Исто така, корпоративното управување ја обезбедува структурата преку која се поставени целите на компанијата и се одредуваат начините за постигнување на тие цели и мониторинг на работата. Доброто корпоративно управување треба да обезбеди соодветни мотиви за одборот и раководството да ги извршуваат целите кои се во интерес на компанијата и нејзините акционери и треба да овозможат ефективен мониторинг.

Јавниот сектор во повеќето земји е сложен, конститутивните тела се разликуваат во голема мера по големина, не работат во заедничка законска рамка или имаат стандардна организациска структура. Затоа е важно да се препознае различноста на телата и различните модели на управување што се применуваат, од кои секој бара посебно внимание и наметнува различни групи на одговорности.

Секој субјект од јавниот сектор има одговорност да воспостави аранжмани за спроведување на своите работи, вклучувајќи усогласеност со важечките упатства, да обезбеди законитост на активностите и трансакциите и да ја следи соодветноста и делотворноста на овие аранжмани во пракса.

Заштитата на јавните пари е во секое време прашање од општ интерес и внатрешните ревизори треба да ја препознаат важноста на своите должности во однос на корпоративното управување како важна заштита во обезбедувањето воспоставување и одржување на соодветни аранжмани.

Преглед на аранжмани за корпоративно управување

Организацискиот преглед на аранжманите за корпоративно управување во јавниот сектор, кој го вклучува системот за внатрешна контрола, станува сè почест и поважен. Корпоративното управување може да се дефинира како систем преку кој организациите ги насочуваат и контролираат своите функции и се однесуваат на нивните клиенти и чинители, а тоа е главно јавноста. Основните начела на корпоративното управување се

- *отвореност*, која е потребна за да се осигури дека засегнатите страни можат да имаат доверба во процесите на одлучување и управување на организациите;
- *интегритет*, кој се заснова на чесност, несебичност и објективност и високи стандарди на пристојност и чесност во управувањето со јавните средства и управувањето со работите на организацијата. Тоа зависи од делотворноста на контролната средина и од нивните лични стандарди и професионализам;
- *отчетност*, што е процес во кој организациите, членовите и вработените се одговорни за одлуките и активностите, вклучувајќи го и нивното управување со јавните средства и сите аспекти на извршувањето

Јасно е дека барањата за добар систем за внатрешна контрола ги наведуваат организациите да имаат поширок поглед на целата контролна рамка за која се одговорни. Ова доведува до обезбедување на севкупна проценка на контролните активности на организациите со цел да се даде разумно уверување за делотворноста на нивните системи за внатрешна контрола.

Независната и ефективна внатрешна ревизија го обезбедува ова разумно уверување и дава препораки за да се воспостави целокупниот систем на внатрешни контроли, да биде соодветен и ефикасно да функционира.

Единиците за внатрешна ревизија се одговорни за оценување на процесите на контролни операции низ организацијата врз основа на нивната проценка за соодветноста на системите за внатрешна контрола. Таа одговорност се спроведува во три различни чекори:

- Оценување дека дизајнот на контролниот процес, како што е воспоставен и претставен од раководството, е адекватен.
- Утврдување, преку тестирање и други процедури, дека процесот, всушност, функционира како што е предвидено на делотворен и ефикасен начин.
- Известување за резултатите од извршената ревизорска работа и нудење препораки кога е потребно за подобрување на контролниот процес.

ПРАШАЊА ЗА САМООЦЕНУВАЊЕ:

Земајќи ги предвид термините како што се: собрание, надзорен одбор, Управен одбор и организациски единици, опширно објаснете како изгледа структурата на управување во вашиот субјект од јавниот сектор. Кои тела/комисии недостасуваат?

Идентификувајте ги Начелата и практиките на корпоративното управување во вашиот сопствен субјект од јавниот сектор кои би ги повториле и исполните ги барањата за делотворно корпоративно управување како што е наведено во горенаведените комбинирани барања од Кодексот.

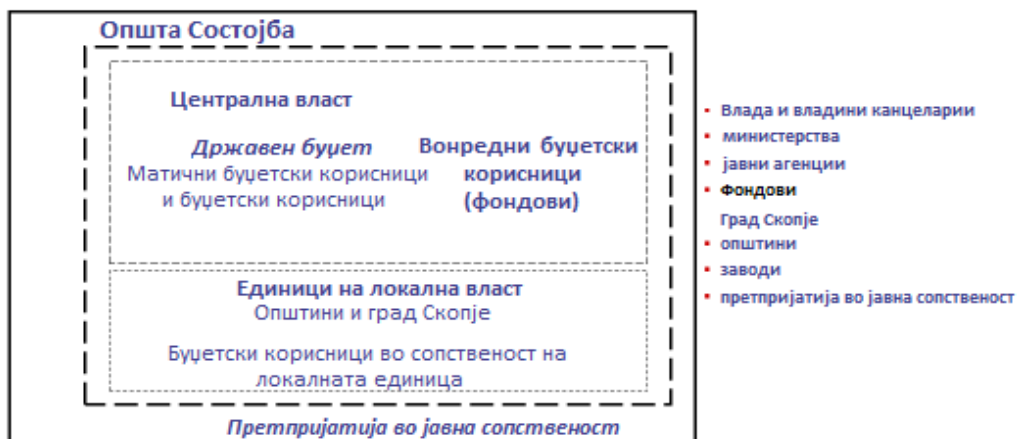
Начелата и практиките на корпоративното управување ќе се разликуваат од организација до организација. Вашите прашања за да се обидете да ги идентификувате аранжманите во вашата организација може да вклучуваат:

- Дали вашата организација има еквивалент на Управен одбор? Кој е на крајот одговорен за успехот на вашата организација?
- Дали постои поделба помеѓу овој одбор и секојдневното работење?
- Дали вашата организација користи луѓе кои не се извршни?
- Како стратешките информации се произведуваат навреме?
- Како се оценува делотворноста на стратешкиот менаџмент?
- Како се одредува нивоата на надоместоци? Дали наградата е поврзана со ефектот?
- Дали постои формална и транспарентна политика за одредување на надоместоци на извршната власт?
- Кој е одговорен за изготвување на финансиските извештаи? Дали овие извештаи се предмет на внатрешна контрола?
- Кој е одговорен за воспоставување и ревизија на системот за внатрешна контрола?
- Како комуницирате со вашите чинители? Како се споделуваат и разбираат целите и очекувањата?

3. ЈАВЕН СЕКТОР ВО РЕПУБЛИКА СЕВЕРНА МАКЕДОНИЈА

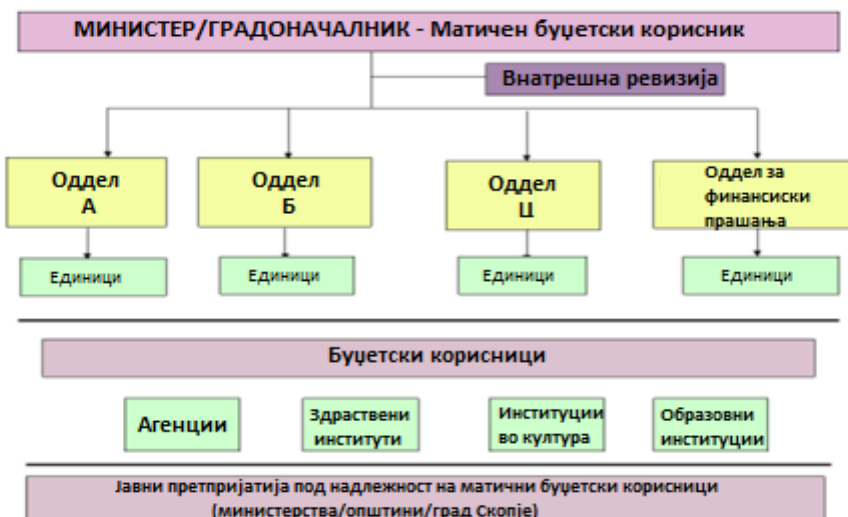
Генерално, субјектите од јавниот сектор се поделени во две групи: субјекти на централно ниво и субјекти на локално ниво.

Јавен сектор во Северна Македонија



Институционални односи во рамките на јавниот сектор

Институционални односи



Слика – Поврзаност помеѓу матичните буџетски корисници (министерства/општини/Град Скопје) и буџетските корисници и другите субјекти под негова надлежност

Во јавниот сектор има голем број на јавни субјекти.

Јавните субјекти се буџетските корисници, јавните претпријатија и трговските друштва со доминантна или целосна сопственост на државата или на општините и Градот Скопје, непрофитни институции, контролирани и финансирани од државата или од општините и Народната банка на Република Северна Македонија.

Буџетски корисници се сите правни лица кои се основани од државата или општините, социјалните фондови, општините, освен Народната банка на Република Северна Македонија, јавните претпријатија и трговските друштва, непрофитни институции, основани од државата или од општините.

Јавни претпријатија - јавни претпријатија и трговски друштва кои се во мнозинска сопственост на централната власт или во мнозинска сопственост на градот Скопје или на една или повеќе единици на локалната самоуправа.

Матичниот буџетски корисник е буџетски корисник кој е хиерархиски претпоставен за сите буџетски корисници и други јавни субјекти кои се во негова надлежност (вклучувајќи ги и претпријатијата во јавна сопственост), освен Собранието на Република Северна Македонија кое е матичен буџетски корисник кој хиерархиски не е претпоставен за други буџетски корисници и други јавни субјекти;

Меѓусебната поврзаност на овие јавни субјекти произлегува од основачките односи, консолидираните финансиски планови и поврзаноста во реализацијата на стратешките цели.

Субјектите во надлежност на матичните буџетски корисници (министерства/општини) се во функција на остварување на поставените цели за подрачјето под нивна надлежност. На пример, општините можат да дадат приоритет на развојот на образовната, културната и друга социјална инфраструктура во нивните стратешки документи.

Меѓутоа, активностите насочени кон постигнување на таквите цели се спроведуваат од училиштата, градинките, библиотеките, односно буџетските корисници под надлежност на општината или градот Скопје. Слично, активностите на агенциите се во функција на остварување на стратешките цели на нивните надлежни министерства.

Финансиските планови на буџетските корисници во рамките на министерствата или општините се доставуваат на консолидација до матичниот буџетски корисник, што потоа генерално е буџет на министерството/општината.

4. ВОВЕДУВАЊЕ НА СИСТЕМОТ НА ЈАВНА ВНАТРЕШНА ФИНАНСИСКА КОНТРОЛА (ЈВФК) ВО ЈАВНИОТ СЕКТОР

Европската комисија, во преговорите со земјите кандидатки за членство во ЕУ, во рамките на Поглавјето 32 – Финансиска контрола, ги обврза кандидатите да воспостават и развијат систем на јавна внатрешна финансиска контрола во јавниот сектор (ЈВФК).

ЈВФК е концепт развиен од Европската комисија за да им помогне на земјите-кандидатки во реформирањето на нивните системи за внатрешна финансиска контрола.

Целта е да се обезбедат повисоки стандарди на контрола врз јавните расходи со поголем акцент на управувањето со „вредност за парите“.

ЈВФК системот се состои од 3 елементи:

- Финансиско управување и контрола (ФУК)
- Внатрешна ревизија (ВР)

➤ Централна единица за хармонизација (ЦЕХ)

Развојот на системот ЈВФК во јавниот сектор на Северна Македонија се заснова на меѓународната рамка за внатрешна контрола - COSO.

Како настана моделот COSO? Кога избија скандали со финансиското известување во САД во средината на 1970-тите и раните 1980-ти, пет национални организации се согласија дека треба да направат нешто во врска со тоа. COSO е основана како доброволна организација од приватниот сектор посветена на подобрување на квалитетот на финансиското известување преку деловна етика, ефективни внатрешни контроли и корпоративно управување.

Во 1992 година, **Комитетот на спонзорски организации (COSO)**³ на Националната комисија за лажно финансиско известување (исто така познат како Комисија Тредвеј) објави документ наречен: *Внатрешна контрола – интегрирана рамка*, кој ја дефинира внатрешната контрола како „процес извршен од одборот на директори, раководството и другиот кадар на субјектот, кој што е дизајниран да обезбеди разумно уверување во однос на постигнувањето на целите“ во 4-те категории наведени подолу:

- ефективност и ефикасност на операциите.
- Веродостојност на финансиското и раководното известување.
- Усогласеност со важечките закони и регулативи.
- Заштита на средствата.

Како што можете да видите, во дефиницијата се дадени многу широки општи цели на секоја организација.

Ајде подетално да ги разгледаме овие цели.

- **Ефективност и ефикасност на работни процеси**

Работењето треба да биде правилно, етичко, економично, ефикасно и ефективно. Работењето мора да биде конзистентно со мисијата на организацијата. Правилно значи добро организирано и систематско работење. Етичкото работење е поврзано со моралните начела. Од 1990-тите, поголем акцент е ставен на важноста на етичкото однесување и спречувањето и откривањето на измами и корупција во јавниот сектор. Постојат општи очекувања дека јавните службеници треба чесно да му служат на јавниот интерес и правилно да управуваат со јавните ресурси. Јавната етика ја поткрепува довербата на јавноста и е основата на доброто владеење.

- **Веродостојност на финансиското и раководното известување**

Ќе се постигне преку развивање и одржување на веродостојни и релевантни финансиски и нефинансиски информации, како и вистинито објавување на овие информации и навремено известување на внатрешните и надворешните чинители. Нефинансиските информации може да се однесуваат на исплатливоста, ефикасноста и ефективноста на политиките на операциите (информации за успешноста) и внатрешната контрола и нејзината ефективност.

³ Комитетот на спонзорски организации се состои од Американскиот институт за CPA (AICPA), Институтот за менаџмент сметководители (IMA), Институтот за внатрешни ревизори (IIA), Меѓународните финансиски извршни директори (FEI) и Американското здружение за сметководство (AAA).

Раководителите на организациите треба да воспостават водење евиденција и комуникација на успешен начин користејќи релевантни, сигурни, употребливи и навремени информации. Користените информации може да бидат од финансиска или нефинансиска природа. Информациите се неопходни за извршување на задачите, донесување одлуки и подготовка на точни и правични финансиски извештаи.

- **Усогласеност со важечките закони и регулативи**

Од организациите се бара да се придржуваат кон голем број закони и регулативи. Законите и регулативите го регулираат начинот на кој функционираат јавните организации и овластувањето за собирање и трошење на јавните пари.

- **Заштита на средствата**

Од 2021 година заштитата на ресурсите е издвоена како посебна цел на внатрешните контроли, со што се нагласува важноста на заштитата на ресурсите во јавниот сектор. Дотогаш тоа беше подвид на првата цел. Главните причини се што ресурсите на јавниот сектор главно се вклучени во јавните пари и дека нивната употреба во јавен интерес генерално бара посебна грижа. Организациите од јавниот сектор не секогаш водат евиденција за нивните средства, што ги прави поранливи. Затоа, контролите треба да се вклучат во секоја активност за управување со ресурси - од набавка до распределба на ресурсите. Внатрешната контрола треба да ја гарантира заштитата на овие средства и треба да делува превентивно против можна загуба поради трошење, злоупотреба, лошо управување, грешки, измами и неправилности. Други ресурси како што се информации, изворни документи и сметководствени трансакции исто така се изложени на ризик од кражба, злоупотреба или уништување. Заштитата на одредени ресурси и записи станува сè поважна со појавата на ИТ системите. Чувствителните информации зачувани на компјутерски медиуми може лесно да се уништат или копираат, дистрибуираат и злоупотребуваат доколку не се внимава да се заштитат.

Внатрешната контрола може да се оцени како делотворна во секоја од овие категории доколку управниот одбор и раководството имаат разумно уверување дека:

- Разбираат до кој степен се постигнуваат оперативните цели на субјектот.
- Објавените финансиски извештаи се подготвуваат веродостојно.
- Се почитуваат важечките закони и регулативи.

Документ: Внатрешна контрола - Интегрираната рамка ја дефинира внатрешната контрола и **петте меѓусебно поврзани компоненти** кои ја сочинуваат внатрешната контрола:

1. Контролна средина
2. Управување со ризик
3. Контролни активности
4. Информации и Комуникации
5. Мониторинг и проценка

Во 2013 година беше објавена нова рамка за внатрешна контрола на COSO. Рамката поставува седумнаесет (17) начела кои ги претставуваат основните концепти поврзани со секоја компонента, а се однесуваат на сите три (3) цели.

Според начелата, опишани се голем број фокусни точни за да се олесни осмислувањето и спроведувањето на внатрешната контрола. Петте основни компоненти и нивното групирање прават комбинација на „меки“ контроли, како што е воспоставување средина

во која поширок концепт на контрола може да опстане и да процвета заедно со построгите потрадиционални видови на „тврди“ контроли врз сметководствените и финансиските трансакции.

Новата рамка ги задржува петте компоненти на внатрешната контрола и продолжува да ја нагласува важноста на расудувањето на раководството при дизајнирање, имплементирање и спроведување на систем на внатрешна контрола, како и во оценувањето на неговата ефикасност. Ја проширува примената на внатрешните контроли при разгледување на целите на работењето и известувањето и ги појаснува барањата за одредување што претставува ефективна внатрешна контрола⁴.

ПРАШАЊА ЗА САМООЦЕНУВАЊЕ

COSO моделот доаѓа од приватниот сектор.

Што мислите, која е причината поради која субјектите од јавниот сектор треба да преземат елементи на добро управување и системи за внатрешна контрола од приватниот сектор?

Кои се основните цели на внатрешните контроли според COSO моделот?

5. ФИНАНСИСКО УПРАВУВАЊЕ И КОНТРОЛА ВО ЈАВНИОТ СЕКТОР ВО РЕПУБЛИКА СЕВЕРНА МАКЕДОНИЈА

Во европските земји поинаква практика во однос на регулаторната рамка во областа на ФУК. „Старите“ (земји-членки) немаат посебен закон со кој се регулира оваа област, но тој е составен дел на Законот за јавни финансии или на Законот за буџети.

Некои земји-кандидатки имаат усвоено посебен закон со кој се регулира системот на ЈВФК, додека некои земји-кандидатки го вградиле системот на ЈВФК во одредбите на Законот за буџети.

Во продолжение ќе навлеземе подетално во регулативите на РСМ кои го регулираат **системот на јавна внатрешна финансиска контрола, а кој што се состои од финансиско управување и контрола, внатрешна ревизија и усогласување и координација на активностите** за нивно воспоставување и развој во согласност со меѓународните стандарди за внатрешна контрола и внатрешна ревизија.

Законот за системот на внатрешна финансиска контрола во јавниот сектор ги уредува организацијата, стандардите, методологијата, односите и одговорностите, како и надлежностите на Министерот за финансии, делокругот и одговорностите на јавните субјекти за воспоставување и спроведување на јавната внатрешна финансиска контрола и основање и функционирање на консултантското тело за јавна внатрешна финансиска контрола (Совет за внатрешна финансиска контрола во јавниот сектор).

⁴ Подетални информации можат да се најдат на www.coso.org



Дефиницијата за ФУК

Според Законот, **финансиско управување и контрола** е целокупниот систем на внатрешни контроли воспоставен од раководителите на јавните субјекти кои се задолжени за тоа.

Преку управување со ризик, овие контроли треба да обезбедат разумно уверување⁵ дека за остварување на целите, буџетските и другите средства ќе се користат на правилен, етички, економичен, ефективен и ефикасен начин.

Ајде внимателно да разгледаме некои делови од оваа дефиниција:

- систем на внатрешни контроли воспоставен од раководителите на јавните субјекти
- разумно уверување
- цели
- користење на буџетски и други средства на правилен, етички, економичен, ефективен и ефикасен начин.

За да ја разберете дефиницијата за ФУК треба да ги знаете сите овие елементи.

Дозволете ни да разгледаме еден практичен пример.

Намерата на Владата е да отвори нови работни места и да вработи млади претприемачи. Во период од четири години, владата сака, на пример, да отвори 5.000 нови работни места за да ја зголеми вработеноста на лица под 35 години. Вашата институција обезбеди буџетски средства за поттикнување на претприемништвото и сака да ги субвенционира идните млади претприемачи.

Со какви проблеми може да се сретнете при постигнувањето на оваа цел и како би ги спречиле овие можни проблеми?

Општо земено, може да најдете на два големи потенцијални ризици. Првиот е дека средствата/субвенцијата може да се даде на некој што не припаѓа на вашата целна група (млади претприемачи).

Како ќе го избегнете тоа?

⁵ **Разумното уверување** значи задоволително ниво на доверба за одредени прашања земајќи ги предвид трошоците, придобивките и ризиците.

Друг потенцијален проблем е тоа што избраните претприемачи добиените средства може да ги потрошат за друга намена, што ќе резултира со неостварување на целта на Владата и отворање на нови 5.000 работни места.

Како ќе избегнете евентуална злоупотреба на средствата?

Ако сакате да го избегнете првиот проблем, треба да дефинирате јасни критериуми што примателот на грантот мора да ги исполнува.

Доколку сакате да избегнете злоупотреба на средства, ќе склучите договор со избрани претприемачи во кој ќе ги дефинирате нивните обврски во однос на пријавување и докажување на што ги потрошиле добиените средства. Исто така, ќе треба да имате обучени службеници кои ќе ги анализираат добиените извештаи, службеници кои ќе вршат инспекции на лице место.

Ова е преглед на мерките (не целосни) што треба да ги утврди вашиот субјект.

- Мерката е дефинирана во стратешкиот и годишниот план на субјектот и се поставени показатели
- Средствата се планирани во финансискиот план за следниот период (има потпрограма во рамките на која се планираат средствата)
- Дефинирана е организационата единица задолжена за спроведување на мерката
- Условите/критериумите за доделување на средства се јасно дефинирани
- Обучен службеник ја следи усогласеноста со условите/критериумите
- Обучениот службеник ја проверува комплетноста на документацијата и по потреба бара доставување дополнителна документација
- Со претприемачи кои ги исполнуваат сите барани критериуми се склучува договор подготвен од надлежната организациона единица заедно со правната служба
- Договорите јасно ги дефинираат роковите за пријавување, содржината на извештајот, процедурите во случај на неправилно враќање на средствата/одбивање...)
- Надлежната организациска единица е обучена да врши контрола на лице место
- Има надлежни лица кои го следат имплементирањето на договорот
- Спроведувањето на мерката се известува на годишно ниво
- По период од четири години направена е анализа на спроведување на оваа мерка

Како што можете да видите, наведени се многу различни мерки.

Збирот на сите овие мерки кои ќе обезбедат да ја постигнете вашата цел, трошејќи ги средствата на правилен, етички, економичен, ефикасен и ефективен начин - го нарекуваме **„систем за внатрешна контрола“**.

Опсегот на стабилен систем за ФУК

Финансиското управување и контрола ги опфаќа сите деловни процеси и сите организациски единици во субјектот од јавниот сектор овластени и одговорни за вршење на деловните процеси и постигнување на целите и резултатите. Конкретно, ги опфаќа процесите на планирање, извршување, следење и известување за:

- приходи и останати приливи;
- расходи и останати одливи;
- средства и обврски⁶.

⁶ Клучните процеси за ФУК се детално опишани во Поглавје 10

Овие процеси директно или индиректно ги поврзуваат сите други процеси и активности во работењето на субјектот.

Преку овие процеси, т.е. состојбата на приходите, расходите, средствата и обврските, се крајните последици на финансиското работење на субјектот.

Финансиските ефекти лежат во позадината на секоја одлука или активност, т.е. на сè што се случува во работењето на јавниот субјект. Прашањето е само дали тие може да се видат директно или индиректно, порано или подоцна.

Главниот фокус на финансиското управување и контрола е насочен кон управување и контролирање на приходите, расходите, средствата, обврските, тендерските постапки и склучувањето договори, како и враќањето на неправилно и незаконски потрошените буџетски ресурси.

Причината е што токму овие области (статусот на приходите, расходите, средствата, обврските, склучените договори и нивното последователно спроведување) се оние во кои може да се видат крајните финансиски последици од работењето. Односно, овие области го покажуваат влијанието на преземените или неуспешните активности, донесените одлуки, реализираните инвестициски проекти итн.

Наспроти ова, како особено важни области за финансиско управување и контрола се оние поврзани со планирањето и извршувањето на буџетот (или финансискиот план), сметководството, известувањето и јавните набавки.

Поважно е дека финансиското управување и контрола **не е и не може да биде само во надлежност на единиците за финансиски прашања**, туку тоа **претставува составен дел на отчетноста на раководството на сите нивоа на управување.**

Целта на финансиското управување и контрола е да обезбеди:

- вршење на работите на правилен, етички, економичен, ефективен и ефикасен начин,
- усогласување на работењето со законите, другите прописи, утврдената политика, плановите и постапките,
- заштита на имотот и другите ресурси од загуби предизвикани од лошо управување, неоправдано трошење и користење, како и од неправилности и злоупотреби,
- јакнење на одговорноста за успешно остварување на задачите,
- правилно евидентирање на финансиските трансакции и
- навремено и веродостојно финансиско известување и следење на резултатите од работењето.

Важно е да се нагласи дека ефикасните системи на финансиско управување и контрола преку примена на горенаведеното ќе обезбедат побрзо и полесно прилагодување на променетите оперативни околности, без нужно да бараат дополнителни буџетски ресурси.

- **Основните карактеристики на стабилни системи за финансиско управување и контрола**

Основните карактеристики на стабилните системи за финансиско управување и контрола го вклучуваат следното:

- управување согласно принципот „вредност за пари“;
- Раководна отчетност на сите нивоа на управување;
- Системски пристап и поглед на контролите.

Управувањето засновано на принципот „вредност за парите“ треба да води кон исполнување на стандардите за квалитет во давањето услуги на граѓаните и во другите активности што ги врши јавниот субјект, притоа внимавајќи тоа да се прави на економичен, ефикасен и ефективен начин.

Раководителите на субјектот од јавниот сектор при извршувањето на активностите треба да бараат опции каде што ќе се потрошат што е можно помалку ресурси за давање услуга со добар квалитет.

Кога го применуваат принципот „вредност за пари“, раководителите треба да си поставуваат прашања и да бараат одговори како што се:

- Што добиваме за инвестираните финансиски средства?
- Дали може да го обезбедиме истото ниво на услуга, а да потрошиме помалку финансиски средства?
- Како можеме да обезбедиме најквалитетна услуга користејќи ресурси што се достапни во даден момент?
- Колку чинат услугите, активностите, процесите и која е причината за таквиот трошок?
- Како новата инвестиција влијае на трошоците и приходите на подолг период?
- Како промените во начинот на користење на услугите или промените во начинот на организирање на работењето може да влијаат на трошоците и приходите?
- Кои промени во работењето се можни на среден рок?
- ?
- Колкав е трошокот за алтернативните режими за давање услуги и перформанси?

Принципот вредност за пари бара:

- поставување на јасни цели на работење и нивно остварување придржувајќи се кон принципите на економичност, ефикасност и ефективност;
- добри сметководствени системи кои обезбедуваат неопходни информации за управување со трошоците, приходите, средствата и обврските;
- раководителот на субјектот од јавниот сектор треба да знае што прават другите раководители во врска со постигнувањето на целите и колку добро го прават тоа.

Раководна отчетност на сите нивоа на управување

Раководителите на сите нивоа на управување мора да бидат свесни за фактот дека нивното управување и одлучување директно имплицира создавање на финансиски ефекти кои порано или подоцна ќе бидат видливи. Тие треба да сфатат дека се одговорни за ова, што ги прави одговорни и за финансиското управување и контрола.

Линиите на овластувања и одговорности мора да бидат цврсто воспоставени, јасно дефинирани, транспарентни и мора да се применуваат доследно.

Раководителите на сите нивоа во организацијата треба да:

- знаат што се очекува од нив;
- имаат јасно дефинирано овластување за создавање претпоставки потребни за постигнување на целите поставени пред нив, вклучително и овластување да ги направат потребните измени на таквите претпоставки (заедно со барање релевантни одобренија од нивните претпоставени, доколку е потребно);
- ги идентификуваат и управуваат со ризиците, вклучувајќи воспоставување и развој на системот на контроли;
- имаат при рака соодветни информациски системи, т.е. имаат достапни податоци за трошоците и приходите и за постигнатите резултати за да можат да направат проценка на вредноста за парите;
- бидат одговорни за својата работа и да ја покажат својата отчетност преку известување за тоа што е постигнато со потрошените ресурси и како.

Паралелно со воспоставување линии на овластувања и одговорности во една организација, треба да се воспостават и линии на известување (кој кого известува, за што и во кои рокови).

Раководството на повисоките нивоа треба да располага со навремени информации, кои ќе покажуваат дали раководството на пониско ниво го исполнило она што се очекувало, дали е постигнато во согласност со договорените правила на работа и колку добро тие работеле.

Систематски пристап кон контролите

Раководењето засновано на принципот „вредност за пари“ со развиена раководна одговорност на сите нивоа бара соодветни системи на внатрешни финансиски контроли.

При разјаснувањето на методологијата за финансиско управување, одредбите содржани во Законот за системот на внатрешна финансиска контрола во јавниот сектор ги дефинираат компонентите на внатрешните контроли, кои служат како средство за спроведување на финансиското управување и контрола.

Ова нè води до третата важна особина на стабилните системи за финансиско управување и контрола. Ова е систематски пристап и поглед на контролите, каде што „класичните“ контролни активности претставуваат само една од компонентите за финансиско управување и контрола.

Системите за финансиско управување и контрола се засновани на пет меѓусебно поврзани компоненти на внатрешните контроли⁷, вклучувајќи:

⁷ Компонентите се воспоставени во согласност со Упатствата на INTOSAI за Стандарди за внатрешна контрола за јавниот сектор и се засновани на моделот на внатрешна контрола COSO (Комитет на спонзорски организации на комисијата Treadway).

- a) контролна средина;
- b) управување со ризик;
- c) контролни активности;
- d) информации и комуникации;
- e) мониторинг и проценка (во законот)

Спроведувањето на финансиското управување и контрола со горенаведените компоненти како основа бара разбирање на нивното значење и начинот на кој се меѓусебно поврзани, како и заедничките ефекти што ги носат во однос на стабилноста на финансиското управување откако воспоставениот систем на контроли ќе функционира како што е предвидено.

ПРАШАЊА ЗА САМООЦЕНУВАЊЕ:

Каква е ситуацијата во вашиот субјект?

Дали одговорноста во голема мера е во рацете на вашиот раководител на субјектот или е децентрализирана на повисоко ниво на управување?

ИНСТИТУЦИОНАЛНИТЕ ОДНОСИ ВО ЈАВНИОТ СЕКТОР И НИВНОТО ВЛИЈАНИЕ ВРЗ ФУК

Сеопфатниот и интегрален пристап кон развојот на финансиското управување и контрола на јавниот сектор бара да се земе предвид фактот дека некои субјекти од јавниот сектор се меѓусебно поврзани и дека таквата поврзаност има влијание врз развојот на финансиското управување и контрола.

Меѓусебно поврзаните субјекти ги опфаќаат матичните буџетски корисници и буџетските корисници и другите јавни субјекти кои се под нивна надлежност. Примери се министерствата и агенциите кои се во нивна надлежност, формирани за справување со одредени активности од делокругот на надлежност на ресорното министерство.

Примери за меѓусебно поврзани субјекти се и буџетските корисници во нивниот состав (субјекти од областа на здравството, образованието, културата итн.), општините и буџетските корисници (субјектите поврзани со образованието, градинките итн.).

Матичниот буџетски корисник е буџетски корисник на државно и локално ниво, хиерархиски супериорен во однос на сите буџетски корисници и другите јавни субјекти (вклучувајќи ги и претпријатијата во јавна сопственост) кои се под негова надлежност. Тоа се, на пример, министерства, Град Скопје, општини.

Меѓусебната поврзаност на овие институции произлегува од основачките релации, консолидираните финансиски планови и поврзаноста во реализацијата на стратешките цели. Таа меѓусебна поврзаност влијае на опсегот на развој на системот за финансиско управување и контрола и бара координиран пристап кон развојот на финансиското управување помеѓу поврзаните институции.

Односот на министерствата и органите во рамките на министерствата, општините и нивните субјекти треба да биде јасно видлив во буџетот по организациска класификација. Организациската класификација ги содржи меѓусебно поврзаните и меѓусебно усогласени (хиерархиски и од аспект на права и должности) единици на буџетот и субјектите кои користат соодветни материјални ресурси за да ги постигнат поставените цели.

Во однос на финансиското управување и контрола, координираниот пристап меѓу здружените институции овде првенствено се однесува на матичните буџетски корисници и буџетските корисници и другите субјекти под негова надлежност, што најпрво подразбира јасна поставеност на:

- надлежности и одговорности;
- начини на соработка;
- начини на известување;
- надзорни функции што ги вршат матичните буџетски корисници врз буџетските корисници и другите субјекти под нивна надлежност.

Раководителот на матичниот буџетски корисник треба да го регулира начинот на соработка и известување со буџетските корисници и јавните претпријатија под негова надлежност.

Организациската единица за финансиски прашања кај матичниот буџетски корисник треба да дава совети и поддршка на раководителите на буџетските корисници под надлежност на матичниот буџетски корисник во обликувањето и развојот на системот за внатрешна контрола. Тие контроли треба да овозможат финансиските влијанија на деловните операции за кои се одговорни раководителите навремено да се препознаат, соодветно да се контролираат и да се насочат со цел да се обезбеди правилно, етичко, економично, ефикасно и ефективно управување со ресурсите.

Организациската единица за финансиски прашања кај буџетскиот корисник при изготвувањето на своите интерни акти и подготовката на сметководствениот систем треба да ги следи упатствата и насоките добиени од матичниот буџетски корисник.

Раководителот на буџетскиот корисник и раководителот на јавните претпријатија треба да ги следат процедурите и упатствата издадени од матичниот буџетски корисник при извршувањето на следните работи:

- подготовка и спроведување на стратешки и други планови и програми за постигнување на целите,
- усогласеност на стратешките и другите планови и програми со буџетот, односно со финансискиот план,
- воспоставување на внатрешна организација,
- воспоставување на систем за известување со цел следење на резултатите и ефектите постигнати со дадените средства,
- управување со ризици,
- воспоставување и спроведување на контроли за управување со приходите и другите приливи, расходи и други одливи, средства и обврски,
- воспоставување ефикасни и делотворни информациски и комуникациски системи, вклучително и сметководствен систем,
- следење и проценка на ефикасноста и ефективноста на системот за внатрешна контрола и спроведување на препораките на внатрешната и надворешната ревизија.

Согласно Законот за системот на внатрешна финансиска контрола во јавниот сектор, финансиското управување и контрола треба да се спроведуваат во сите организациони единици и на сите нивоа на јавниот субјект да ги опфатат сите средства на субјектот, вклучително и средства од Европската Унија и други извори. Поради тоа, секој субјект на свое ниво треба да го имплементира системот за финансиско управување и контрола. Сепак, матичниот буџетски корисник во рамките на финансиското управување мора да ги вклучи и да ги контролира активностите кои произлегуваат од неговата улога и односот со буџетскиот корисник под негова надлежност.

Тие активности се однесуваат на:

- a) следење на спроведувањето на финансиското управување и контрола во рамките на буџетските корисници и другите субјекти под нивна надлежност;
- b) давање инструкции и насоки за буџетските корисници и другите субјекти под нивна надлежност согласно насоките дадени од Централната единица за хармонизација при Министерството за финансии;
- c) координација на изработката на интерни акти за процесите на буџетскиот циклус (планирање, програмирање, подготовка и извршување на финансиски планови, набавки и склучување договори) во деловите каде што е потребна соработка помеѓу матичниот буџетски корисник и буџетските корисници и други субјекти под негова надлежност.

Целта на претходно споменатите активности е да се постигне поголема соработка помеѓу сродните субјекти и поголема вклученост на буџетските корисници и другите субјекти во секојдневните активности со нивните матични буџетски корисници (министерства, единици на локална самоуправа).

Во односот помеѓу матичниот буџетски корисник и буџетските корисници и другите субјекти под негова надлежност, се очекува матичниот буџетски корисник (министерство, единица на локална самоуправа) да го направи следново:

- раководителите на буџетските корисници и други субјекти да се вклучат на состаноците на раководството на највисоко ниво во матичниот буџетски корисник, кога е соодветно;
- да се вклучат буџетските корисници и другите субјекти во надлежниот во подготовката на стратешките документи кои се подготвуваат на ниво на матичен буџетски корисник;
- да се обезбеди меѓусебна соработка со буџетските корисници и други субјекти подетално преку интерни акти (на пр. интерните акти, договори и упатства треба потемелно да ги регулираат надлежностите и одговорностите во процесот на стратешко планирање, начините на координација на активностите за подготовка и извршување на финансискиот план, начини на известување и сл.);
- да го дефинираат начинот на кој буџетските корисници и другите субјекти ќе известуваат за најзначајните ризици во нивното работење;
- да го надгледува степенот до кој буџетските корисници и другите субјекти ги имаат утврдено контролните активности во нивните процеси за подготовка и извршување на финансиски планови, набавки и склучување договори, управување со средства итн.;

- да овозможи воспоставување на информатичка поврзаност со буџетските корисници и други субјекти под негова надлежност, онаму каде што е можно (на пр. воспоставување на трезор);
- да воспостави соодветен систем за известување кој обезбедува следење на функционирањето на системот за финансиско управување и контрола во рамките на буџетските корисници и другите субјекти под негова надлежност.

Добра практика е министерствата, градот и општините со интерни процедури да го дефинираат начинот на соработка и системот за известување со буџетските корисници и со другите субјекти кои се под нивна надлежност.

Формално-правната рамка која се однесува на меѓусебната поврзаност меѓу јавните субјекти треба тековно да се ревидира и дополнува во согласност со потребите во пракса, со цел да се постигне поефикасен и пофункционален систем за финансиско управување и контрола.

Законот за системот на внатрешна финансиска контрола во јавниот сектор предвидува дека единицата за внатрешна ревизија формирана кај матичните буџетски корисници ќе врши функција на внатрешна ревизија кај буџетските корисници и во јавните претпријатија под нивна надлежност во кои не е формирана единица за внатрешна ревизија.

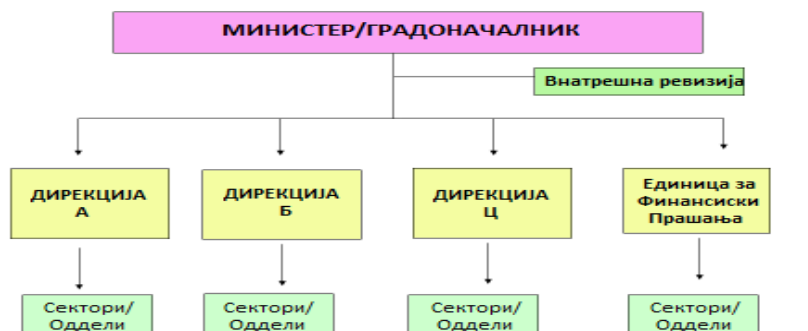
Важно! Внатрешниот ревизор треба да биде добро запознаен со односот помеѓу министерството/општината, бидејќи тој/таа често ќе врши ревизија на процесите поврзани меѓу матичните буџетски корисници и субјектите кои се во надлежност.

6. КЛУЧНИ ЧИНТЕЛИ ВО РАЗВОЈОТ НА ФУК ВО ЈАВНИОТ СЕКТОР

Важно е да се знае кои се клучните чинители во развојот и координацијата на ФУК во јавниот субјект.

Во продолжение ќе ја прикажеме улогата на:

- **раководител на јавен субјект,**
- **раководители** (раководители на организациони единици) и,
- **единица/одделение за финансиски прашања.**



Клучните карактеристики на развојот на ФУК во Република Северна Македонија се:

- Одговорност на раководителот на субјектот за развој на ефикасен и ефективен систем за ФУК во рамките на субјектот
- Одговорност на раководителите на организационите единици за функционирањето на системот за внатрешна контрола од нивниот делокруг
- Координација на развојот на системот за внатрешна контрола кај јавните субјектија врши организационата единица за финансиски прашања
- Министерствата и единиците на локалната самоуправа го координираат развојот на ФУК со јавните субјекти кои се во нивна надлежност.

Одговорноста на раководителите на јавните субјекти е јасно дефинирана во Законот за системот на внатрешна финансиска контрола во јавниот сектор.

Раководителот на матичниот буџетски корисник е отчетен пред органот што го назначил за развој на ефикасен и ефективен систем за финансиско управување и контрола.

Раководителот на буџетскиот корисник е отчетен пред раководителот на матичниот буџетски корисник за развој на ефикасен и ефективен систем за финансиско управување и контрола.

Раководителот на претпријатието во јавна сопственост е отчетен пред органот за надзор за развој на ефикасен и ефективен систем за финансиско управување и контрола.

Согласно наведениот Закон, отчетноста на горенаведените раководители ги покрива одговорностите за следново:

- подготовка и спроведување на стратешки и други планови, како и програми за постигнување на целите,
- усогласување на стратешките и другите планови и програми со буџетот, односно со финансискиот план,
- внатрешна организација која треба да биде усогласена со задачите, со јасно дефинираните надлежности и одговорности за ефикасно и ефективно спроведување на целите и користењето на доделените финансиски средства за нивно спроведување,
- воспоставување систем за известување во согласност со делегираните овластувања и одговорности со цел следење на резултатите и ефектите постигнати со доделените средства,
- управување со ризик,
- воспоставување контроли за да се обезбеди правилно, етичко, економично, ефикасно и ефективно управување со приходите, расходите, средствата и обврските,
- воспоставување на ефикасни и ефективни системи за информации и комуникации, вклучувајќи го и сметководствениот систем и
- следење и проценка на ефикасноста и ефективноста на системот за внатрешна контрола и спроведување на препораките за внатрешната и надворешната ревизија.

Одговорности на раководителите на внатрешните организациски единици

Раководителите на внатрешните организациски единици играат исклучително важна улога во успешното функционирање на системот за финансиско управување и контрола. Тие претставуваат оперативно ниво на спроведување на овој систем во согласност со нивните доделени овластувања и одговорности.

Одговорноста на раководителите на внатрешните организациони единици произлегува од актите за внатрешна организација и систематизација на работните места. По правило, тие обезбедуваат опсег на надлежност за извршување на основните функции и активности кои спаѓаат во надлежност на раководителот на јавниот субјект.

Понатаму, одговорноста на раководителите на внатрешните организациски единици може дополнително да се регулира со внатрешни одлуки/решенија што ги регулираат овластувањата и одговорностите во однос на целите и програмите и управувањето со буџетските средства.

Одговорноста на раководителите на внатрешните организациски единици вклучува:

- утврдување цели во рамки на нивната надлежност кои треба да бидат усогласени со поставените цели и средства на ниво на субјект,
- утврдување показатели за успешност за следење и известување за постигнатите резултати и ефекти,
- постигнување на целите во согласност со стратешките и другите планови и програми, одобриениот буџет, односно финансискиот план и соодветните закони и други прописи,
- управување со ризик кој би можел да има влијание врз остварување на целите,
- воспоставување и спроведување контролни активности во работните процеси, програми, проекти и активности со цел да се постигнат целите на организациската единица и да се обезбеди правилно, етичко, економично, ефективно и ефикасно управување со финансиските средства доделени на организациската единица,
- следење и евалуација на постигнатите резултати и ефекти,
- постојано следење и самооценување на ефикасноста и ефективноста на системот за финансиско управување и контрола и спроведување на препораките на внатрешната и надворешната ревизија во рамките на нивната надлежност,
- континуирано подобрување на работните процеси за постигнување подобра ефикасност и ефективност.

Раководителите на внатрешните организациски единици се одговорни и за подобрување на ефикасноста и ефективноста и за тоа треба добро да се запознаат со активностите под нивна надлежност од аспект на тоа: Колку трошоци предизвикуваат нивните активности? Кој ги предизвикува трошоците? Како новите расходи, предложените нови/дополнителни дејствија влијаат врз трошоците и приходите, каква вредност ќе донесат? Кои се алтернативите? Каде се потенцијалните заштеди? и слично.

Раководителите на внатрешните организациски единици се одговорни и за:

- управување со човечки, материјални и финансиски ресурси за кои тие се одговорни на економичен и ефикасен начин; мерење и евалуација на перформансите за да се види дали извршените активности се совпаѓаат со очекувањата во однос на квантитет и квалитет;

- развој на своите вработени;
- развој и одржување на ефективни односи со буџетските корисници и другите субјекти под нивна надлежност, онаму каде што е применливо;
- воспоставување и одржување на ефективни работни односи со организациската единица за финансиски прашања.

Раководителите на сите нивоа на организациската структура се клучни лица одговорни за финансиско управување и контрола. Сепак, на раководителите им е потребна поддршка за да можат да преземат одговорност за финансиското управување.

ПРАШАЊА ЗА САМООЦЕНУВАЊЕ:

Ве поставиле за раководител на поголема организациска единица која има дефинирани цели и буџет за постигнување цели. Кои информации ви се потребни за да можете добро да управувате со вашата организациска единица?

Улогата на организациската единица задолжена за финансии

Единиците за финансиски прашања⁸ спаѓаат во групата на клучни чинители во развојот на финансиското управување и контрола на ниво на институција.

Организационата единица за финансиски прашања во јавниот субјект одговорна за координација на активностите за развој на финансиското управување и контрола на ниво на јавниот субјект.

Организационата единица за финансиски прашања координативните задачи ќе ги извршува преку следните активности:

- изготвување предлози на интерните акти со кои подетално ги уредуваат клучните процеси во финансиското управување и контрола, кои ги донесува раководителот на матичниот буџетски корисник;
- следење на спроведувањето на интерните акти и предлагање нивни измени и дополнувања согласно измените на законите и другите прописи на кои истите се засновани, како и согласно промените во работењето на буџетските корисници и резултатите од надворешните проценки и самооценка на системот за внатрешна контрола;
- изготвување дополнителни насоки и упатства за спроведување на интерните акти, обезбедувајќи толкување во врска со нивното спроведување доколку е потребно;
- воспоставување и управување со внатрешните сметководствени системи вклучувајќи ги трошоците и управувачкото на ниво на матични буџетски корисници и буџетски корисници под нивна надлежност, онаму каде што е применливо; (финансиски работи кај матичните буџетски корисници);
- обезбедување совети и поддршка на раководителите на внатрешните организациски единици и раководителите на буџетските корисници под надлежност на матичниот буџетски корисник, во обликувањето и развојот на системот за внатрешна контрола, кој овозможува финансиските влијанија на работните активности за кои се одговорни раководителите да бидат навремено

⁸ Финансиски директорати, финансиски сектори/услуги во министерства, административни и градски канцеларии за финансии во градовите/општините.

препознаени, адекватно контролирани и насочени, со цел да обезбедат правилно, етичко, економично, ефикасно и ефективно управување со ресурсите (финансиски работи кај матичните буџетски корисници) ;

- координирање на самопроценката на системот за внатрешна контрола и изготвување на годишен извештај за системот на внатрешна контрола и
- координирање на подготовката на годишен план за развој на системот за внатрешна контрола за клучните процеси на финансиско управување и контрола.

Раководна отчетност/одговорност

Раководна отчетност е обврска на раководителот за постигнување резултати на законски, етички и регуларен начин во согласност со принципите на економичност, ефикасност и ефективност. Раководната отчетност подразбира одговорност за обезбедување адекватно организирање со соодветни линии на надлежности и одговорности, процедури и известување за постигнување резултати на законски и регуларен начин во согласност со принципите на економичност, ефикасност и ефективност во рамките на делегираните овластувања. Раководителите се сметаат за одговорни дури и ако делегираат овластувања и одговорности на оние кои ги назначиле/именувале или на кои им ги пренеле своите овластувања и одговорности.

Одговорност е обврска на раководителите/вработените да ги вршат и завршат со овластување делегираните должности и задачи на законски и регуларен начин во согласност со принципите на економичност, ефикасност и ефективност. Одговорноста подразбира обврска на раководителите да го известуваат лицето кое им ги пренело неговите овластувања и одговорности.

Како да одржувате контрола без да контролирате сè?

- Кои се претпоставките за развој на раководната одговорност?
- ✓ Целите на организацијата се јасно дефинирани и поделени низ различни раководни структури на организацијата
- ✓ Проценка на ризик, која треба да биде важна карактеристика на процесот на донесување одлуки од страна на раководството
- ✓ Финансиските планови се доволно разработени по организациски единици, односно јасно е која организациона единица колку придонесува за реализација на финансискиот план

Одредени раководители учествуваат во процесот на планирање на буџетот и постои врска помеѓу она што се очекува од раководителите (резултатите) и расположливиот буџет.

ПРАШАЊА ЗА САМООЦЕНУВАЊЕ:

Кој е одговорен за воспоставување на системот за ФУК?

Кои се клучни чинители во развојот на ФУК во субјектот од јавниот сектор?

Која е улогата на раководителот на јавниот субјект и улогата на раководителот на организациските единици?

Која е улогата на единицата за финансиски прашања?

Што значи „отчетност/одговорност на раководството“?

Може ли раководителот на субјектот целосно да ја пренесе целата одговорност на раководителите на организационите единици?

Можеш ли да ја објасниш разликата помеѓу фразата „да контролираш нешто или некого“ и „да имаш сè под контрола“!

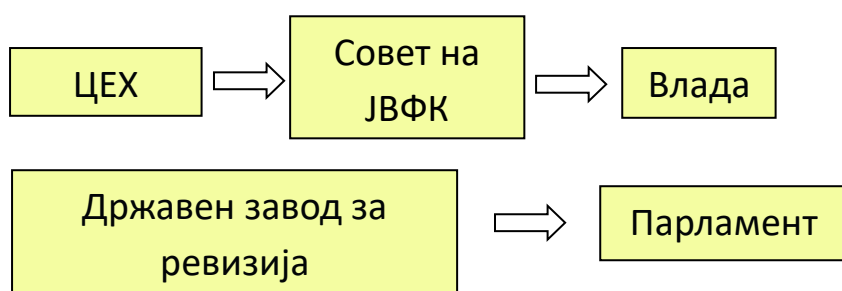
7. КЛУЧНИ ЧИНТЕЛИ ВО КООРДИНАЦИЈАТА И РАЗВОЈОТ НА ФУК НА НИВО НА ЈАВНИ СУБЈЕКТИ

Централната единица за хармонизација и Советот за внатрешна финансиска контрола во јавниот сектор играат важна улога во развојот на целиот систем на ЈВФК, кој ги вклучува и ФУК и внатрешната ревизија.

Треба да се нагласи дека и Државниот завод за ревизија има важна улога во развојот на системот за ФУК во јавниот сектор, кој ги оценува системите за внатрешна контрола и дава препораки за нивно подобрување.

Владата добива информации од ЦЕХ и од Советот за внатрешна финансиска контрола во јавниот сектор за состојбата на системот на ЈВФК, кој вклучува ФУК и внатрешна ревизија.

Од друга страна, Парламентот добива информации за системите за внатрешна контрола од Државниот завод за ревизија.



Улогата на ЦЕХ и Советот за внатрешна финансиска контрола во јавниот сектор е опишана подолу.

Улогата на Централната единица за хармонизација (ЦЕХ)

ЦЕХ е организациона единица во рамките на Министерството за финансии задолжена за координација на активностите за воспоставување и развој на системот за внатрешна финансиска контрола во јавниот сектор во Република Северна Македонија.

Согласно Законот за системот на внатрешна финансиска контрола во јавниот сектор, Централната единица за хармонизација е задолжена за:

- подготовка на законски и подзаконски акти од областа на ФУК и внатрешната ревизија,
- координација на развојот на системот за внатрешна финансиска контрола во јавниот сектор со министерствата надлежни за реформи во администрацијата и други институции,
- подготовка на методологија и стандарди за развој на финансиско управување и контрола и внатрешна ревизија,
- координација на обуки за раководители и лица вклучени во координацијата на развојот на финансиското управување и контрола и внатрешната ревизија, со цел ширење на пропишаната методологија и стандарди за работа,
- подготовка на Консолидиран годишен извештај за функционирање на системот на внатрешна финансиска контрола во јавниот сектор,

- воспоставување и одржување на регистри на единиците за внатрешна ревизија, внатрешните ревизори и овластените внатрешни ревизори за јавниот сектор,
- воспоставување и одржување на регистар на организациски единици за финансиски прашања и раководители на организационите единици за финансиски прашања,
- вршење преглед квалитетот на развојот на системот за внатрешна контрола заради соодветно следење на развојот кај буџетските корисници и прибирање информации за подобрување,
- вршење преглед на квалитетот на активностите на внатрешната ревизија.



Координативната улога на ЦЕХ во развојот на финансиското управување и контрола

Координативната улога на ЦЕХ истовремено вклучува соработка со голем број чинители со цел да се постигне хармонизиран и координиран развој на финансиското управување и контрола наспроти случувањата во буџетскиот систем и реформите на јавната администрација и унифициран пристап кон развојот на финансиското управување и контрола за националните и ЕУ фондовите.

Координацијата, исто така, вклучува соработка со Европската комисија со цел да се развие овој систем во согласност со стандардите и најдобрите практики на Европската унија, притоа земајќи ги предвид нашите специфичности и околности, особено нивото на развој на овој систем во пракса и областите кои бараат подобрување.

Координативната улога, исто така, вклучува тековно следење на напредокот и известување на Владата на Република Северна Македонија и Европската комисија за системот.

Покрај соработката со носителите на одредени реформи во јавниот сектор и усогласеноста со стандардите и најдобрите практики на Европската унија, за да се имплементира овој систем во секојдневната практика, клучна е соработката на ЦЕХ со јавните субјекти.

Ова покажува дека ЦЕХ конкретно развива активна соработка и координација со:

- Министерството за финансии (особено Сектор за буџет и трезор),
- Министерството за јавна администрација,
- Министерството за локална самоуправа,

- Субјекти вклучени во управувањето и спроведувањето на претпристапните фондови на Европската унија,
- Меѓународни експерти во рамки на проекти финансирани од Европската унија,
- Државниот завод за ревизија,
- Советот за внатрешна финансиска контрола во јавниот сектор и
- Субјекти на централно и локално ниво (вклучувајќи претпријатија во јавна сопственост)

Улогата на Советот за внатрешна финансиска контрола во јавниот сектор

Советот за внатрешна финансиска контрола во јавниот сектор (во натамошниот текст: Совет на ЈВФК) е советодавно тело на министерот за финансии и без никакви органи на управување.

Неговата улога е да дава препораки за развој на финансиското управување и контрола и внатрешната ревизија.

Задачите на Советот се:

- давање препораки за развој на финансиското управување и контрола и внатрешна ревизија,
- следење на спроведувањето на препораките дадени од Советот и Министерството за финансии,
- давање совети и мислење за нацрт-Консолидираниот годишен извештај за системот на внатрешна финансиска контрола во јавниот сектор пред негово одобрување од министерот за финансии и пред доставување до Владата на Република Северна Македонија.

ЦЕХ го запознава Советот на ЈВФК со најактуелните случувања во јавната внатрешна финансиска контрола и сите отворени прашања. Се очекува Советот на ЈВФК да разгледа некои отворени прашања во врска со делови од системот за внатрешна финансиска контрола, да даде препораки за засилен развој на овој систем и да ги промовира најдобрите практики.

Членовите на Советот на ЈВФК се именуваат меѓу лицата кои поседуваат знаење и искуство во областа на ФУК, внатрешната или надворешната ревизија, како и меѓу раководителите на субјектите од јавниот сектор. Претседавач на Советот е Министерот за финансии. На предлог на Министерот за финансии, Владата ги именува и разрешува членовите на Советот.

Советот на ЈВФК, на пример, може да предложи одредени мерки што треба да ги преземат буџетските корисници во наредниот период со цел да се развие ФУК или внатрешна ревизија. Може да предложи и вршење на одредени заеднички ревизии и слично. Таквите предлози Министерството за финансии ги испраќа до Владата, која донесува заклучок и го задолжува да постапи по донесените мерки. За спроведувањето на овие мерки ЦЕХ ќе објави во следниот годишен извештај.

ПРАШАЊА ЗА САМООЦЕНУВАЊЕ:

Која е улогата на Министерството за финансии (Централна единица за хармонизација) во развојот на ЈВФК?

Која е улогата на Советот на ЈВФК?

Која е улогата на Владата? (Поврзете ја улогата на владата во извлекувањето заклучоци кои ги обврзуваат јавните субјекти да спроведат одредени мерки за подобрување на системот на ЈВФК).

8. КОМПОНЕНТИ НА СИСТЕМОТ ЗА ВНАТРЕШНА КОНТРОЛА

Финансиското управување и контрола се спроведува преку пет меѓусебно поврзани компоненти на внатрешната контрола, вклучувајќи: **контролна средина; управување со ризик; контролни активности; информации и комуникации; мониторинг и проценка.**

Улогата на внатрешната ревизија е да ги проценува системите за ФУК и врз основа на тоа да дава препораки за нивно подобрување. Затоа е исклучително важно внатрешниот ревизор да ги знае елементите на секоја од 5-те наведени компоненти.

Поважно е тоа што секоја од горенаведените компоненти опфаќа бројни активности, начини на спроведување и процедури кои ги спроведуваат институциите, притоа почитувајќи ги законите и прописите и земајќи ги предвид специфичностите на својата институција.

Иако претходно зборувавме за рамката COSO, која првенствено е поттикната од проблемите во приватните корпорации и приватниот сектор, секоја од компонентите може да се прилагоди на потребите на јавниот сектор. Некои земји ги приспособија начелата на COSO рамката на потребите, регулативите и практиките во јавниот сектор и дефинираа свои начела до кои мора да се придржуваат субјектите од јавниот сектор. На овој начин, можно е подобро да се разбере што се очекува од субјектите од јавниот сектор при примената на овие компоненти или развојот на ФУК.

Она што е важно да се истакне е дека Законот за системот на внатрешна финансиска контрола во јавниот сектор е главниот закон што го дефинира ФУК на едно место и ја пропишува обврската на Раководителите да воспостават и да го развиваат системот за ФУК. Меѓутоа, на прашањето кои прописи ги регулираат системите за ФУК и внатрешна контрола, одговорот ќе биде различен за секој корисник. Тоа зависи од областа за која е одговорен корисникот. Покрај главните прописи како што се Законот за системот на внатрешна финансиска контрола во јавниот сектор, Законот за буџети, Законот за јавни набавки, кои се однесуваат на сите буџетски корисници, постојат бројни прописи кои регулираат одредена област поврзана со секој корисник, на пример, во областа на образование, здравство, култура, градежништво итн. При спроведувањето и развојот на ФУК, корисниците треба да ги почитуваат сите прописи кои се однесуваат на нивниот опсег.

Внатрешните ревизори треба да го разберат значењето на овие активности. Тие, исто така, треба да ги препознаат активностите, начините на спроведување и процедурите содржани во компонентите како нивна секојдневна деловна активност (а не како дополнителна работа). Понатаму, тие треба да го сфатат начинот на кој компонентите се меѓусебно поврзани и комбинираното влијание што тие го носат во однос на стабилноста на финансискиот менаџмент и контрола.

Следниот дел дава понатамошна елаборација на компонентите и начинот на кој тие се меѓусебно поврзани.

8.1 КОНТРОЛНА СРЕДИНА

Контролна средина

Контролната средина подразбира етички вредности, интегритет и компетентност на вработените, начин на раководење и стил на управување, постоење на плански пристап кон работењето, добро воспоставена организациска структура со јасно дефинирани овластувања и одговорности за извршување на функциите, постигнување на поставените цели и управување со буџетските средства.

Таа е основа за развој на други компоненти на финансиското управување и контрола. Доколку субјектот нема стабилна контролна средина, развојот на управувањето со ризици, изготвувањето внатрешни прописи и процедури, развојот на системи за известување и другите активности ќе бидат само формалност за исполнување на законските обврски и барања од насоките на Министерството за финансии. Ниту би се примениле во пракса, ниту би ги земале предвид придобивките што субјектот би можел да ги добие од стабилното управување.

Етички вредности, интегритет и компетентност на вработените

Секој систем се потпира на своите луѓе, а системот за финансиско управување и контрола не е исклучок. Иако управувањето со човечките ресурси може навидум да се одвои од финансиските ефекти, тоа претставува една од важните области за развој на систем за финансиско управување и контрола.

Вработените се тие кои го градат системот и кои функционираат во рамките на воспоставениот систем..

Управување со човечки ресурси, бирање и вработување професионални и компетентни луѓе, инвестирање во нивно тековно професионално усовршување во согласност со оперативните потреби, систем за мотивација и наградување на вработените, канали за комуникација, земајќи ги предвид мислењата навработените, сето тоа се важни предуслови за воспоставување стабилна контролна средина.

Етичките вредности, моралот и интегритетот на вработените се појдовна точка за создавање на стабилна контролна средина.

Етичките вредности и интегритетот на вработените се двигатели кои ги насочуваат во нивната работа. За возврат, тоа се одразува во нивната самодоверба, дисциплина и подготвеност за извршување на задачите.

Етичките кодекси и писмените изјави со цел избегнување потенцијален конфликт на интереси се некои од средствата за обезбедување стабилна и етичка средина. Сите вработени мора да се запознаени со таквите механизми и мора да се инсистира на доследно почитување на пропишаните стандарди на однесување. Меѓутоа, иако практиката покажува дека одредени стандарди за етичко однесување често се дефинирани, правилата за постапување во случаи кога се открива неетичко однесување често не се дефинирани. Во секој случај, ова треба дополнително да се разработи со цел да се воспостави стабилна и етичка средина.

Покрај етичките вредности и интегритетот, важна е и компетентноста на вработените.

Колку еден субјект ќе биде успешен во постигнувањето на своите стратешки цели во голема мера зависи од професионалната компетентност на вработените, нивната подготвеност и мотивација за соработка. Компетентноста е мешавина од знаења, вештини и методи за исполнување на нечија одговорност кон постигнување на целите на субјектот, како и на позицијата на поединецот. Затоа, неопходно е да се дефинира

потребното ниво на компетентност на вработените и да се обезбедат соодветни политики и практики во оваа област.

Во развојот на човечките ресурси, посебно внимание треба да се посвети на:

- Вештини и компетенции на вработените. Дали постојното ниво на знаење и вештини на вработените е усогласено со стратегијата на субјектот? Дали се способни да се справат со секојдневните предизвици и можности поврзани со дадените задачи?
- Мотивација на вработените. Дали субјектот има такво опкружување кое ги мотивира вработените да ги насочат своите компетенции и да работат на постигнување на стратешките цели на организацијата?

Сè поголеми барања во однос на стручност и ниво на обука се поставуваат пред вработените и раководните структури во јавниот сектор. Вработените подготвени да учат и преземаат нови предизвици претставуваат основни ресурси и движечката сила на промените во јавниот сектор. **Способните кадри кои развиваат нови идеи, создаваат нови вредности и воведуваат новини во работењето на субјектот се клучен ресурс.**

Во тој контекст, следењето на работата на вработените, нивната мотивација, вештини, професионални компетенции, нивното професионално напредување и извршување на задачите претставуваат важна област на системот за финансиско управување и контрола, бидејќи директно придонесува за дизајнирање и спроведување на овој систем во пракса.

Ниту најдобрата опрема, ниту најсовремената информатичко-комуникациска технологија не можат да придонесат за успешно работење на еден субјект, освен ако не постојат стручни и добро обучени луѓе кои ќе знаат како да ја користат.

Задоволните вработени се подобри извршители, а со тоа придонесуваат за подобро извршување на мисијата и визијата на субјектот. Во овој контекст е важен системот за мотивирање и наградување на вработените.

Јавниот сектор нема воспоставен систем за наградување на вработените преку обезбедување парични бонуси. Сепак, вработените може да бидат наградени преку напредување во кариерата, годишен одмор или финансирање на одредени активности (на пр. платени студии или дополнителна обука, учество во студиски посети итн.).

Успешното извршување на задачите на вработените во голема мера зависи од опциите дадени за учење, обука и практикување нови вештини на вработените. Затоа, учењето и професионалната обука треба да станат составен дел од секојдневната работа, бидејќи таквиот пристап може:

- да ја подобри вредноста за субјектот преку нови и подобрени услуги;
- да развие нови деловни можности;
- да развие нови или да ги подобри постојните работни процеси;
- да ја намали стапката на грешки и поврзаните трошоци;
- да ја подобри одговорноста и времето потребно за извршување на некоја активност;
- да ја подобри продуктивноста и перформансите на ресурсите;
- да ги подобри перформансите на субјектот во извршувањето на своите општествено одговорни задачи.

Раководење и стил на управување

Развојот на финансиското управување и контрола зависи од свеста на раководителите на јавните субјекти и другите раководители и нивното разбирање за одговорноста што ја имаат за финансиското управување и контрола.

Начинот на кој раководството на субјектот управува и раководи со работењето, ги надгледува одлуките и дејствијата преземени од повисокото раководство, воспоставува организациска структура и односот на раководството кон системите на контрола, има значително влијание врз развојот на финансиското управување и контрола.

Доколку раководителите се проактивни во нивниот пристап кон управувањето, што подразбира поставување на долгорочни цели, поврзување на таквите цели со целите на организациските единици, преземање контролни активности со цел решавање на најзначајните ризици, дефинирање клучни показатели на успешност за следење на постигнатите резултати, систематски начин на известување итн., ова значително ќе влијае и на вработените и ќе ги мотивира да посветат поголемо внимание на тие прашања при извршување на своите активности.

Ваквиот проактивен пристап или стил на управување често бара редовно да се одржуваат состаноци на највисоко раководно ниво за да се разговара за целите, работните планови, буџетот/финансискиот план, постигнувањето на поставените цели, отстапувањата во постигнувањето на целите и очекуваните резултати, како и мерките за решавање на утврдените отстапувања.

Целите на субјектот мора да бидат јасно поставени и познати на вработените, за да можат вработените да заземат став и да го поддржуваат постигнувањето на таквите цели. Важно е кадарот да се информира за поставените цели. Треба да им биде јасна улогата и придонесот што го даваат за постигнување на поставените цели, како и укажување на оперативните ризици кои им се познати на вработените на нивното ниво.

Наспроти ова, комуникацијата помеѓу раководството и вработените е исклучително важна. Таквата комуникација значи дека вработените се запознаени со целите и дека го разбираат начинот на кој целите на организациската единица се вклопуваат во севкупните цели на субјектот.

Од друга страна, тоа значи дека раководството добива повратна информација за постигнувањето на целите, можните тешкотии, ризиците и можностите за подобрување на работењето.

Плански пристап во работењето

Планскиот пристап кон работењето претставува една од исклучително важните области за финансиско управување и контрола. Тоа подразбира дека јавните субјекти:

- ја разбираат нивната мисија (причината за нивното постоење);
- имаат јасна визија за своето работење;
- ги утврдуваат стратешките цели врз основа на анализи на тековната состојба (јаки страни, слабости, можности и закани);
- дефинираат програми за постигнување на целите;
- обезбедуваат поврзаност помеѓу стратешките планови, програми, оперативни и финансиски планови со цел секојдневните активности да го поддржат постигнувањето на стратешките и програмските цели во согласност со финансиските ограничувања;
- при планирањето на финансиските ресурси ги земаат предвид сите можни извори на финансирање (буџетски ресурси, средства од Европската унија, донации итн.) и се осигурат дека финансиските ефекти на работењето се соодветно следени;

- ги идентификуваат ризиците наспроти поставените цели;
- го следат постигнувањето на целите и навремено ги прилагодуваат целите кон промените во средината;
- ги координираат активностите насочени кон подготовка на планските документи со субјектите под нивна надлежност.

Мисијата е причина за постоењето и работењето на субјектот и се состои од области на делување, вредности и цели што треба да се постигнат.

Стратешко планирање

Стратешкото планирање е систематски начин на донесување стратешки одлуки, поставување цели и стратегии и спроведување активности кои го водат јавниот субјект кон посакуваната иднина. Се работи за напорен процес на континуирано следење на постигнатиот напредок во однос на поставените цели.

Едноставно кажано, на сите јавни субјекти им се препорачува мерките/проектите/активностите што се или ќе бидат финансирани од буџетот (национални/локални/финансиски средства од Европската унија) да се засноваат на стратешки документ, во кој се наведува што е планирано да биде постигнатото и како владата/локалната самоуправа има намера да се соочи со сложените проблеми кои можеби нема да се решат на краток рок или на ад хок начин.

Во Република Северна Македонија стратешкото планирање во министерствата и во другите органи на државната управа е процес кој се спроведува во среднорочна тригодишна рамка, што значи дека субјектите подготвуваат план кој ги одразува приоритетите, целите и програмите за остварување на стратешките приоритети на Владата.

Процесот на стратешко планирање им овозможува на министерствата систематски и структуриран начин да ги анализираат, планираат, следат и оценуваат своите надлежности и одговорности, предностите и недостатоците на субјектот, животната средина, развојот, политиките и програмите во соодветната област и резултатите и ефективноста на предвидените политики и програми. На овој начин планирањето е основа за различно управување - со стратешкото планирање фокусот е ставен на постигнатите резултати.

Значи, успешноста на работењето на министерствата не се мери само по потрошените ресурси, туку и по тоа дали постигнатите резултати ја подобриле состојбата во областа за која е надлежно министерството.

Циклусот на стратешко планирање е формално дефиниран со воспоставена правна рамка (закони и подзаконски акти). Клучните правни акти и документи кои го дефинираат процесот се:

- Законот за влада на Република Северна Македонија
- Законот за буџети
- Деловник за работа на владата на Република Северна Македонија
- Методологијата за стратешко планирање и подготовка на Годишната програма за работа на владата на Република Северна Македонија
- Упатство за формата, содржината и начинот на изработка на стратешките планови на министерствата и другите органи на државната управа.

Воспоставената законска рамка го дефинира и поврзува процесот на формулирање на развојната стратегија на највисоко (државно) ниво, преку утврдување на стратешките

приоритети и приоритетните цели за секоја фискална година, процесот на формулирање стратешки планови на ниво на орган на државната управа (буџетски корисник) во согласност со дефинираните стратешки приоритети, надлежност, како и стратешките определби кои произлегуваат од националните развојни документи (Претпристапна економска програма, Национална програма за приближување на законодавството на европската унија и сл.), процесот на подготовка на Буџетот на Република Северна Македонија (буџетски циклус) како ефективна алатка за спроведување на тековните политики на годишно ниво, и процесот на подготовка на Годишната програма за работа на Владата на Република Северна Македонија.

Новиот Закон за буџети го предвидува следното:

Владата ќе ги утврди стратешките приоритети најмалку за следните пет години најдоцна до 15 јануари во тековната година, имајќи ги предвид Изјавата за фискална политика, фискалните принципи и правила, Програмата за работа на Владата, анализата на остварените резултати од спроведувањето на стратешките приоритети на Владата од претходната година, развојните стратешки плански документи, секторските и мултисекторските стратегии и проценка на актуелните општествено-економски и социјални состојби во државата.

Матичните буџетски корисници подготвуваат стратешки план за активностите и проектите од во рамки на нивните надлежности, задолжително следејќи ги стратешките приоритети и приоритетните цели на Владата.

Потребните трошоци за спроведување на активностите содржани во програмите, потпрограмите, проектите и мерките вклучени во стратешкиот план треба да бидат во рамките на максималните износи на расходи (лимити на расходи) утврдени во Фискалната стратегија. Стратешкиот план се усогласува и утврдува согласно со ревидираната фискална стратегија и донесениот буџет.

Организациската единица во рамките на Генералниот секретаријат на Владата на Република Северна Македонија одговорна за координирање на процесот на стратешко планирање на матичните буџетски корисници, во соработка со Министерството за финансии, доставува детални упатства и насоки за подготовка на стратешкиот план.

Законот за финансирање на локалната самоуправа ги обврзува општините и градот Скопје Буџетот на општината да се состои од општ, од посебен дел и развоен дел. Развојниот дел го содржи планот на програмите за развој на општините.

Планот на програмите за развој ги содржи среднорочните проекции на одобрени средства по:

- одделни буџетски програми и потпрограми,
- години во кои истите ќе се реализираат и
- извори на финансирање, односно буџети.

Планот на програмите за развој се ревидира секоја година.

Стратешките документи претставуваат суштински предуслов за развој на други компоненти за финансиско управување и контрола. Јасни цели и задачи, нивно поврзување со реален финансиски план, со јасна програма и економски класификации, добро дизајнирани индикатори за успешност кои овозможуваат следење на целите и задачите, сето ова комбинирано создава стабилна средина, бидејќи јасно ја покажува насоката во која се движи институцијата. Ги дефинира приоритетите и им овозможува на институциите да ги насочат своите ресурси и начинот на вршење на својата дејност кон постигнување на целите.

Развојот на план заснован на деловен пристап во Република Северна Македонија исто така треба да се гледа и од аголот на процесот на пристапување на Република Северна Македонија во ЕУ.

Со оглед на обврската за подготовка на плански/програмски документи за повлекување на претпристапните финансиски средства од Европската унија, важно е секторските и локалните стратешки документи да бидат конзистентни со целите во стратешките документи на Република Северна Македонија, односно стратешките цели во сите од овие документи мора да се координираат.

Програмско буџетирање

Програмското буџетирање е процес кој се врти околу дефинирањето на програмите, нивните соодветни цели и показатели за успешност, како и околу групирањето на трошоците и расходите околу активностите и проектите што ја сочинуваат програмата, чија реализација придонесува за постигнување на заедничка цел.

Врската помеѓу целите и буџетските средства е содржана во програмите. Програмите даваат преглед на трошоците и расходите поделени по активности и проекти, фокусирајќи се на постигнувањето на дадената стратешка цел.

Развојот на стратешкото планирање врз основа на Законот за буџети ја наметна и потребата од развој на програмско буџетирање.

Важноста на програмското буџетирање произлегува од фактот дека тоа претставува клучна врска помеѓу стратешкото планирање и буџетирањето.

Стратешките плански документи (на пример, тригодишните стратешки планови, стратегиите за развој на единиците на локална самоуправа итн.) ја утврдуваат насоката во која субјектите преземаат активности, додека буџетот ги утврдува ресурсите потребни за постигнување на првото.

Горенаведените аспекти ги претставуваат клучните елементи на стабилниот систем за финансиско управување и контрола. Затоа, обврската за изработка на стратешки планови претставува важен чекор кон развојот на системот за финансиско управување и контрола.

Поврзувањето на стратешкото и буџетското планирање по пат на програми, исто така, поттикнува промена во начинот на кој се дефинираат програмите. На пример, матичните буџетски корисници можат значително да го намалат/зголемат бројот на нивните програми.

Тие дефинираат програми кои најдобро ја одразуваат областа на работење, додека насловите на програмите се усогласени со целите на трошење.

Воведена е и дефиниција за постигнување на програмските цели и показатели за успешност, за мерење на постигнувањето на тие цели.

Целта на воведувањето на постигнувањето на програмските цели е да се одговори на следните прашања:

- Што треба да постигне програмата?
- Како планираме да ја имплементираме програмата?
- Кои се крајните корисници или приматели на услуги?

Потребно е да се дефинираат показатели за успешност за да се следи постигнувањето на целите на програмата. Показателите за успешност се користат за мерење на успешноста на програмата и за целите на известување за извршувањето на буџетот. Тие укажуваат на лоши програми и ги охрабруваат субјектите да си ги постават следниве прашања: Дали е

потребна оваа услуга? Која е целта на оваа услуга? Кои се очекуваните резултати? Како можеме да создадеме услуга која ќе даде добри резултати?

Показателите за успешност служат како механизам кој укажува на целисходноста и оправданоста на инвестициите во одредени програми. Може да има можности за зголемување на финансиските средства за програми со добри перформанси/успешност, додека на програмите со слаби перформанси/успешност им се заканува повлекување или исклучување на дел од средствата од буџетот.

Оперативно планирање

Оперативното планирање е составен дел од процесот на планирање и е функција на натамошна разработка на човечките, материјалните и финансиските ресурси, како и активностите потребни за постигнување на поставените цели.

Оперативното планирање резултира со подготовка на плански документи за работа, како што се:

- годишен план за работа,
- план за набавки
- план за вработување
- инвестициски план
- план за одржување (згради, опрема, возила итн.)
- планови за обука
- и други документи кои содржат подетален опис на материјалните и човечките ресурси, како и активностите што треба да се преземат на ниво на субјект и на нивоа на одделни организациски единици. Тие обично се однесуваат на период од една година (за некои документи, периодот може да биде подолг).

Оперативните/работните планови треба да покажат поврзаност помеѓу ресурсите и активностите со стратешките и програмските цели што тие ги поддржуваат, секогаш кога е можно.

Разработувањето на ресурсите потребни за постигнување на поставените стратешки цели преку планирање на работата помага за во секојдневното работење да се поддржи постигнувањето на поставените стратешки цели и придружните програми, проекти и активности. Според Законот за организација и работа на органите на државната управа, Министерот, Директорот на самостоен државен орган или управна организација е должен да донесува планови/програми и други акти за спроведување на законите и другите прописи, кога тоа е проишано со закон. Во согласност со Методологијата за стратешко планирање и подготовка на Годишниот план за работа на Владата, органите на државната управа се должни да изготват годишен план за работа.

Структурата на годишниот план за работа ги содржи следните елементи:

- краток преглед на програми и потпрограми, нивните цели и поврзаност со стратешките приоритети на Владата,
- годишен работен план (програми на стратешкиот план на органот на државната управа, цели на програмата, показатели за успешност)
- потпрограми на стратешкиот план, цели, резултати, мерки, активности, рок, потребни финансиски средства и одговорна организациска единица,

- нови иницијативи на органите на државната управа утврдени во годишната програма за работа на Владата, рок, потребни финансиски средства и одговорна организациска единица.
- мерки и активности кои се резултат на работата на органите на државната управа (опис, цел, активност, рок, потребни финансиски средства и одговорна организациска единица).

Финансиско планирање - Предлог буџетско барање (финансиски план)

Системот за планирање треба да ги поврзе стратешкото, програмското и оперативното планирање, а финансискиот план треба да произлезе од нивната комбинација.

Финансискиот план е монетарна спецификација на ресурсите потребни за постигнување на целите.

Буџетските средства се дефицитарни и затоа е неопходно да се земат предвид финансиските ограничувања при поставување на цели и дефинирање на програми, активности и проекти. Приоритетната листа на програми, проекти, активности треба да се постави во зависност од расположливите ресурси и потребите што треба да се задоволат.

Министерството за финансии секоја година доставува Буџетски циркулар или упатства за изработка на финансиски планови или буџет како што следува:

- најдоцна до 01 јуни до матичните буџетски корисници за изработка на финансиски план (државен буџет)
- најдоцна до 30 септември до општините за подготовка на општинскиот буџет

Буџетскиот циркулар се заснова на усвоените документи:

- Изјава за фискална политика
- Стратешки приоритети на Владата
- Нацрт стратешки планови
- Фискална стратегија
- Максимални износи на одобрени средства (лимита на расходи) за матичните буџетски корисници

Буџетскиот циркулар содржи:

- информација за тековните и проектираните макроекономски индикатори;
- максимални износи на одобрени средства– расходни лимити по матичните буџетски корисници за наредните пет години утврдени од Владата
- упатства и насоки за подготовка на предлог-буџетските барања
- временска рамка за доставување на предлог-финансиски планови и подготовка на предлог буџет
- други потребни информации

Раководителот на матичниот буџетски корисник е одговорен за распределба на максимални износи на одобрени средства – расходни лимити– на буџетските корисници под негова надлежност.

Раководителот на буџетскиот корисник е одговорен за подготовка на финансискиот план пред раководителот на матичниот буџетски корисник.

На ниво на матичен буџетски корисник и буџетски корисник, финансиското планирање не треба да започне сè додека Министерството за финансии не го достави Буџетскиот циркулар. Во оваа фаза, матичните буџетски корисници и буџетските корисници треба добро да се запознаат со нивните севкупни финансиски потреби и приоритети, да бидат подготвени за преговори со Министерството за финансии и да се обидат средствата да ги распределат што е можно подобро во рамки на расходните лимити. Фазата во која Министерството за финансии го доставува Буџетскиот циркулар за буџетските корисници треба да претставува технички дел од работата во која буџетските корисници треба да ги усогласат своите потреби и приоритети со максималните износи на одобрени средства според дадените упатства и временски рамки од Буџетски циркулар.

На оваа фаза мора да и претходи добрата подготвителна работа на ниво на матични буџетски корисници и буџетски корисници.

Квалитетот на финансиските планови, на пример, ќе зависи од следново:

- финансиските средства за остварување на целите, програмите и проектите реално се проценети
- приоритетите се поставени во согласност со расположливиот буџет
- ризиците поради недостаток на финансиски средства се идентификувани и проценети
- развиени се алтернативи во случај некои проекти и/или активности да треба да се напуштат или да се спроведат во намален обем поради недостаток на финансиски ресурси
- расходите и приходите се сеопфатно анализирани, на пример земени се предвид сите договорни обврски; проценети се расходите и приходите поврзани со тековните проекти и завршените проекти кои се ставени во функција (на пр. изградени училишта и пуштена во употреба опрема кои започнуваат да создаваат нови трошоци итн.)
- анализирана е наплатата на приходите и утврдени се нови мерки за наплата и слично.

Подготовката на финансискиот план е сложен процес, кој на ниво на матичен буџетски корисник и буџетски корисник меѓу другото бара:

- поврзување на стратешките и оперативните планови со финансиските планови (на пр. користење на пропишаните обрасци за изразување на потребите, кои содржат врска со целите и програмите, временско усогласување помеѓу набавката и подготовката на финансиските планови итн.);
- дефинирање на процедури, чинители и рокови, на пр. кој е овластен да ја утврди потреба од финансиски средства и за кои видови трошоци/приходи;
- дефинирање на начинот на кој треба да се изрази, оправда и контролира потребата од финансиски средства;
- одлучување за приоритети за финансирање врз основа на листата на приоритети на програми, проекти и активности;
- проценка на влијанието на финансирањето на предложените програми, проекти и активности во однос на очекуваните буџетски ресурси;
- координација на активностите при изготвување на финансискиот план со буџетскиот корисник под негова надлежност и сл.

Тешкотии во извршувањето на финансискиот план се можни дури и кога финансискиот план е добро подготвен.

Сепак, тешкотиите дефинитивно ќе ги има и ќе бидат многу пообилни доколку финансиските планови се лошо подготвени.

Иако е можно лошо да се спроведе добро подготвен финансиски план, невозможно е добро да се спроведе лошо подготвен финансиски план.

Солиден финансиски план или буџет обезбедува доволно информации на начин што им олеснува на носителите на одлуки ефикасно да ги распределат оскудните буџетски ресурси за приоритетните трошоци.

Многу поголем број чинители учествуваат во извршувањето на финансискиот план во споредба со бројот на чинители вклучени во неговата подготовка. Затоа, постои потреба да се воспостави стабилен комуникациски систем меѓу оние кои го подготвуваат финансискиот план и оние кои ќе го спроведат. „Инпутите“ за финансискиот план треба точно да се соопштат и да се земат предвид повратните информации генерирани од минатите искуства во извршувањето на финансискиот план. Успешното спроведување на финансискиот план зависи од многу фактори.

Сепак, начинот на кој буџетските корисници управуваат и ги контролираат буџетските средства е несомнено најважен меѓу нив. Ефикасните системи за финансиско управување и контрола ќе обезбедат извршувањето на финансискиот план да ја следи фазата на неговото планирање. Исто така, ќе се овозможи побрз и полесен одговор на променетите околности.

Сите организациски единици одговорни за постигнување на целите и спроведување на програми, проекти и активности треба да бидат во позиција да ги изразат своите потреби за финансиски средства и да бидат вклучени во подготовката на финансискиот план.

Бидејќи развојот на буџетскиот систем, а пред сè развојот на стратешкото планирање и програмското буџетирање ставаат акцент на целите и резултатите, изработката на финансискиот план повеќе не се фокусира само на висината и видот на планираните трошоци. Фокусот се проширува на резултатите од планираните финансиски ресурси, односно целите и резултатите што треба да се постигнат.

Делот за објаснување на финансискиот план станува сè поважен во подготовката на финансискиот план.

Согласно Законот за буџети, матичните буџетски корисници и буџетските корисници се должни да го подготват и достават Образложението на предлог-финансиски план.

Образложението на предлог-финансискиот план содржи најмалку:

- опис и надлежности на буџетскиот корисник;
- образложение запоставените цели согласно со програмската класификација усогласени со стратегиите и долгорочните развојни документи;
- правни и други основи за планирани одливи;
- извори на финансирање;
- индикатори кои се основа за пресметка и проценка на средства потребни за имплементација на програмите (активности и проекти);
- родово одговорни показатели каде што е изводливо;
- други објаснувања и документи во согласност со насоките и упатствата во буџетскиот циркулар.

Овие образложенија се основа за анализа на резултатите и дизајнирање на идните цели. Тие, исто така, помагаат да се насочи текот на активностите и да се дефинираат соодветните одговорности.

Планирање кај буџетските корисници под надлежност на матичните буџетски корисници (културни, образовни, здравствени субјекти итн.)

Буџетските корисници под надлежност на матичните буџетски корисници (агенции, центри итн.) како и буџетските корисници под надлежност на градовите и општините (културни, образовни и други субјекти) треба да ја координираат подготовката на нивните оперативни/работни планови (годишни работни планови и програми, планови за набавки, планови за регрутирање, планови за одржување на инвестиции итн.) и финансиски планови тесно поврзани со нивните надлежни буџети, т.е. со министерство или единица на локална самоуправа под чија надлежност спаѓаат.

Носители на стратешките политики се матичните буџетски корисници. Согласно Законот за буџет, раководителот на матичниот буџетски корисник е одговорен за:

- распределба на расходните лимити по буџетските корисници во рамки на неговата надлежност; координација, подготовка и поднесување на предлог-финансиски планови на буџетските корисници во рамките на неговата надлежност; препраќање на сите материјали согласно со овој закон, доставени од Министерството за финансии на буџетските корисници во рамките на неговата надлежност.

Стратешките планови се подготвуваат на ниво на матичен буџетски корисник, односно на ниво на министерства.

При подготовката на нивните стратешки планови, министерствата и единиците на локалната самоуправа треба да ги вклучат буџетските корисници од нивна надлежност (агенции, културни, образовни, здравствени субјекти итн.), бидејќи тие субјекти ќе бидат вклучени во спроведувањето на стратешките цели. Како такви, тие исто така треба да бидат вклучени во нивниот дизајн.

По добивањето на Буџетскиот циркулар од Министерството за финансии, матичните буџетски корисници се должни циркуларот заедно со расходните лимити да го достават до буџетските корисници кои се во негова надлежност.

Матичните буџетски корисници (агенции, центри, културни, образовни, здравствени субјекти итн.) ги подготвуваат своите финансиски планови во согласност со инструкциите добиени од нивните надлежни буџети.

Согласно Законот за буџети буџетските корисници треба да подготват образложение на предлог финансискиот план кој содржи најмалку:

- опис и надлежности на буџетски корисник;
- образложение за поставените цели согласно со програмската класификација усогласени со стратегиите и долгорочните развојни документи;
- правни и други основи за планирани одливи;
- извори на финансирање;
- индикатори кои се основа за пресметка и проценка на средства потребни за имплементација на програмите;
- родови индикатори и родово одговорна буџетска изјава таму каде што е можно;
- други објаснувања и документи во согласност со насоките и упатствата во буџетскиот циркулар.

Организациска структура

Организациската структура, односно внатрешната организација на буџетскиот корисник, треба да го поддржува остварувањето на основните функции на буџетскиот корисник и поставените цели, што значи дека треба да се воспостави внатрешна организациона структура која го обезбедува следново:

- постојат јасно дефинирани овластувања и одговорности за остварување на основните оперативни функции во организациската структура;
- организациската структура, т.е. начинот на кој се формирани дирекциите, секторите, службите, административните одделенија итн., е соодветна за да се овозможи елаборирање на овластувањата и одговорностите за постигнување на целите и управувањето со буџетските средства;
- описите на работните места на внатрешните организациски единици на матичните буџетски корисници (министерства, градови и општини) јасно ја прикажуваат нивната компетентност во однос на буџетските корисници кои се под негова надлежност;
- организациската структура е ажурирана во контекст на оперативните трошоци што произлегуваат од промените во околностите, прописите, целите на работењето, режимот на работа итн.

Препорачливо е органограмот на организациската структура да се објави на веб-страницата на буџетските корисници.

Сите вработени треба да сезапознаени со организациската шема за да им помогне да ја разберат организацијата како целина, односите помеѓу различните делови од организацијата и начинот на кој тие се вклопуваат во организацијата.

Дефиниција на овластувања и одговорности

Актите за внатрешна организација (Правилникот за внатрешна организација и Правилникот за систематизација на работните позиции) го уредуваат обемот на работа на организациските единици, или тие акти содржат описи на должностите што ги извршуваат нивните посебни единици.

Добро уредениот систем за финансиско управување и контрола бара и подетално дефинирање на надлежностите и одговорностите за остварување на поставените цели и управување со буџетските ресурси.

Овластувањата и одговорностите, задачите и обврските за известување во врска со постигнувањето на целите треба да бидат јасно дефинирани за секој дел од организациската структура во писмена форма и да се доставуваат до кадарот.

Раководителот на буџетскиот корисник делегира овластувања и одговорности за спроведување на целите и управување со буџетот со Решенија за делегирање генерални или посебни овластувања за спроведување на стратешкиот план и одговорност за управување со буџетските средства предвидени во финансискиот план и/или Решението за внатрешна распределба на вкупниот одобрен буџет.

Се препорачува министерствата да назначат заменици или помошници министри како лица одговорни за реализација на конкретни цели, а помошници министри или раководители на сектори како лица одговорни за мерките за реализација на целите.

Лицата назначени како одговорни за извршување на стратешкиот план – т.е. за поединечни специфични цели/мерки за спроведување – исто така се одговорни за извршување на дел од буџетот поврзан со таквата специфична цел/мерка за спроведување.

Основа за овие одлуки е финансискиот план (Решение за внатрешна распределба на вкупниот одобрен буџет) за годината во која се распределуваат расходите и одливите по програмска и економска класификација.

Раководителите на буџетски корисници донесуваат Решение за делегирање на овластувања и одговорност за управување со буџетските ресурси предвидени во Финансискиот план за да се утврди одговорноста на раководителите за извршување на буџетските средства.

Финансискиот план за дадена година е основа за изработка на ова Решение. Со оваа Решение раководителите на организациските единици овластени и одговорни за управување со буџетските средства се должни да водат евиденција за извршување на финансискиот план, да изготвуваат релевантни интерни извештаи и да ја усогласат својата евиденција за извршување на буџетот со евиденцијата на единиците/одделенијата за финансиски прашања.

При подготовката на Решението за делегирање овластување и одговорност за управување со буџетските средства предвидени во финансискиот план, раководителот на буџетскиот корисник треба да го земе предвид Решението за делегирање овластување и одговорност за потпишување на налозите за плаќање (доколку такво решение постои во субјектот). Доколку треба да се направат какви било измени или дополнувања на финансискиот план во текот на годината, ќе треба да се ажурира и донесеното Решение за делегирање овластување и одговорност за управување со буџетските средства.

Секој проект и активност може да биде ставен под одговорност само на едно лице, при што истото лице може да биде одговорно за спроведување на повеќе програми, односно проекти и активности.

Одлуката за делегирање овластување и одговорност за управување со буџетските ресурси е тешко, всушност, невозможно да се имплементира кај оние субјекти каде што целите не се јасно поставени или каде што програмите се спроведуваат низ повеќе организациски единици. Дефинирањето на индивидуалните одговорности е тешко доколку буџетот или финансискиот план не е разработен по организациски единици.

Делегирањето на овластувањата и одговорностите не ја исклучува крајната одговорност на раководителот на буџетскиот корисник. Наместо тоа, обезбедува појасни и поконкретни одговорности на раководителите на внатрешните организациски единици кон раководителот на буџетскиот корисник за постигнување на целите, трошењето и контролата на буџетските ресурси.

Систем за известување

Делегирањето на овластувањата и одговорностите треба да биде придружено со воспоставување на систем за известување. Раководителите кои делегираат овластувања и одговорности треба да имаат навремени информации за тоа како раководителите на кои

им делегирале овластувања и одговорности го испорачуваат она што се очекува од нив, дали тоа е во согласност со правилата и колку добро работат.

Затоа, треба да се воспостави систем на внатрешно известување, пред сè за постигнување на целите, управување со буџетските ресурси итн.

Внатрешните извештаи треба да даваат информации до високото раководство за истите да надгледуваат како се управуваат приходите, расходите, средствата и обврските и како се постигнуваат целите низ целата организација.

Матичните буџетски корисници треба да имаат добро развиен систем за известување со буџетските корисници под нивна надлежност со цел да имаат навремени информации за надзор и насочување на работењето за да се идентификуваат потенцијалните тешкотии и да се преземат соодветни мерки за подобрување.

Повеќе детали за системот за известување може да се најдат во Поглавје 9.4. за информации и комуникации.

ПРАШАЊА ЗА САМООЦЕНУВАЊЕ:

Зошто компонентата за контролна средина се смета за основна компонента на внатрешните контроли?

Кој елемент од контролната средина го сметате за најважен?

8.2. УПРАВУВАЊЕ СО РИЗИК

Следната компонента на внатрешните контроли се однесува на управувањето со ризик.

Законот за системот на внатрешна финансиска контрола во јавниот сектор пропишува дека раководителот на јавниот субјект треба да обезбеди управување со ризикот.

Раководителот на јавниот субјект го воспоставува управувањето со ризиците како севкупен процес на утврдување, проценка и следење на ризиците во однос на поставените цели и преземање неопходни мерки за намалување на ризиците. Раководителот на јавниот субјект гарантира дека најрелевантните ризици се документирани во регистарот на ризици.

Целите како предуслов за управување со ризик

Без јасно дефинирани цели, идентификувањето на ризикот или генерално управувањето со ризикот нема посебна цел.

Целите обично се делат на стратешки и оперативни цели, односно долгорочни, среднорочни и краткорочни.

Прашање за дискусија:

Како е регулиран системот за стратешко планирање во јавниот сектор на РСМ?

Дали вашиот субјект има дефинирани долгорочни и среднорочни цели? Во кои документи?

Дали вашиот субјект усвојува годишен план за работа?

Систематски пристап во управувањето



При изготвување на стратешки документи, често се користи SWOT анализа за да се идентификуваат слабостите, можностите, предности и заканите за јавниот субјект. Она што е идентификувано како закана за субјектот претставува потенцијален стратешки ризик.

Ризиците се оние настани што субјектите од јавниот сектор сакаат да ги избегнат бидејќи нивните последици можат:

- да го загрозат остварувањето на стратешките и оперативните цели на субјектот, програми, проекти, активности
- да го нарушат квалитетот на услугата за граѓаните
- да му наштети на угледот на субјектот и да ја намали довербата на јавноста
- да го изложат субјектот на негативни финансиски ефекти
- да ја загрозат професионалноста и етичкото однесување во работењето
- да доведе до злоупотреба на средства, неовластено користење или злоупотреба на имот или информации.

Значењето на зборот „ризик“ честопати не е разбрано во јавните субјекти.

Понекогаш, може да ги слушнете следните изјави од раководителите на организационите единици: „Нашата активност/проект нема ризици“ или „Немаме ризици“

Дали тоа е правилно размислување?

Ризиците се насекаде околу нас. И во приватниот и деловниот живот. Секоја активност содржи одреден ризик и не може да се каже дека нема ризик.

„Ризикот е можност да се случи настан кој што може негативно да влијае на постигнувањето на целта“.

Од ова може да се заклучи следното:

- Ризикот се однесува на идни настани, а не на оние што се случиле
- Неизвесност - ризиците имаат одреден степен на веројатност или можност за одреден настан (оваа веројатност не е 0%, а не е ни 100%, но е некаде помеѓу)

- Ризикот е негативен настан (иако во пракса можеме да зборуваме за пропуштени или изгубени можности, ризиците традиционално се нарекуваат негативни појави или настани.)

Важно е внатрешниот ревизор да ја знае врската помеѓу целта, ризикот и контролата.



Врз основа на проценката на ризикот, внатрешните ревизори треба да ги дефинираат областите и процесите што ќе ги ревидираат во наредниот период. Исто така, ќе се идентификуваат очекуваните контролни механизми и ќе се дадат препораки за подобрување врз основа на проценката на ризикот. Затоа е важно добро да се познаваат ризиците и нивното значење.

Кои ќе бидат ризиците на единицата за внатрешна ревизија?

Како да се идентификуваат основните карактеристики на добро дефиниран ризик? Таква табела може да се користи за анализа дали настанот е настан, дали настанот е неизвесен и дали последиците и причината за ризикот се јасни.

опис на ризик - примери

Ризик	Настан	Неизвесност	Последица - причина
Менувањето на рокот за изработка на предлог-Законот за Санација на Штети од Непогоди, поради недоволна координација, може да доведе до одложување на реконструкцијата...	✓	✓	✓
Недоволен број на вработени	✗ (секогаш има недоволен број на вработени)	✗ (не постои неизвесност, веројатноста е 100%)	✗
Заминувањето на вработените поради неконкурентни примања ќе доведе до доцнење на деловните активности XY...	✓	✓ (Не сме сигурни дека таа/тој ќе замине)	✓
Дефектите на машините, компјутерите и печатачите ќе доведат до неможност за пристап до податоците на XY...	✓	✓	✓

Основни поими

Во пракса, ризикот често се поистоветува со негација на целта или недостаток на контрола.

На пример, субвенциите имаат за цел да го поттикнат развојот на малите бизниси и да креираат нови работни места до крајот на 2024 година.

Не постои ризик од негација на целта, односно дека нема да се отворат нови работни места.

Ризикот исто така не е недостаток на контрола: Нема јасни критериуми за распределба на субвенционирани средства.

Во овој случај, ризикот може да биде: субвенционираниите средства не се користат за подобрување и развој на претприемништвото (злоупотреба на средства). Во овој случај, ризиците може да бидат:

- субвенционираниите средства ќе му бидат дадени на корисник кој нема право на тоа
- корисникот ќе ги потроши доделените средства за друга намена (злоупотреба на средства)

Како што можеме да видиме овде, ова е настан (некој што нема право може да ја добие нашата субвенција), неизвесност (не знаеме дали некој навистина ќе добие средства што не му припаѓаат).

ПРАШАЊА ЗА САМООЦЕНУВАЊЕ:

Размислете кои се според вас клучните стратешки ризици на вашиот субјект?

Циклус за управување со ризик

Идентификување на ризикот

Идентификувањето е првата и најважна фаза, бидејќи таа е основа за сите други чекори во процесот на управување со ризик.

Опис на ризик (во пракса)

Формулирањето ризик не е лесна задача.

Лицата често имаат тешкотии да го изразат со зборови она што е очигледно, како на пример кога треба да го дефинираат ризикот со кој се соочуваат.

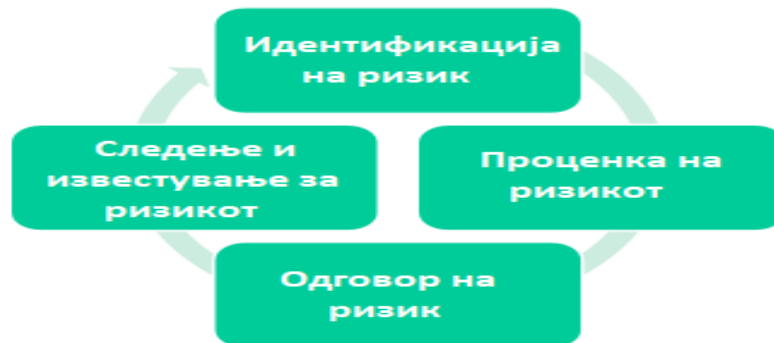
Некои настани лесно се забележуваат - промена на каматните стапки, конкурент што лансира нов производ или сајбер напад. Другите се помалку видливи, особено кога се комбинираат повеќе мали настани за да се создаде тренд или состојба.

На пример, може да биде тешко да се идентификуваат конкретни настани поврзани со глобалното затоплување, но оваа ситуација се прифаќа како настаната. Во некои случаи, организациите можеби дури и не знаат или не можат да идентификуваат кои настани може да се случат. Организациите обично се фокусираат на ризици кои можат да резултираат со негативен исход, како што се оштетување од пожар, губење на клучен клиент или појава на нов конкурент. Сепак, настаните можат да имаат и позитивни исходи, па затоа мора да се земат предвид. Исто така, настаните кои се корисни за постигнување на една цел можат истовремено да претставуваат предизвик за постигнување други цели. Некои ризици

имаат минимално влијание врз организацијата, додека други имаат поголемо влијание. При идентификувањето исто така треба да се земе предвид и меѓусебната зависност што може да постои помеѓу ризиците. Меѓусебната зависност може да се појави кога повеќе ризици влијаат на една деловна цел или кога еден ризик предизвикува друг. Ризиците може да се појават истовремено или последователно.

Улогата на управувањето со ризикот е идентификување и фокус на оние ризици кои можат да го спречат создавањето, зачувувањето, остварувањето на вредноста или може да ја намалат постоечката вредност.

Циклус на управување со ризик



Постојат два основни пристапи:

- Пристап од горе надолу
- Пристап од долу нагоре

Кога ги идентификува ризиците, организацијата може да користи пристап одозгора надолу. Според овој пристап, раководството прво идентификува ограничен број на стратешки ризици кои можат да го загорзат постигнувањето на целите, а секоја организациска единица и/или процес потоа развива цели и ризици во рамките на својата област на одговорност. Во ваквото сценарио, секој соговорник одредува претходно договорен број (на пр. десет) значајни ризици;

Кога го идентификуваат ризикот, организациите можат да користат пристап одоздола нагоре. Во овој пристап, секоја организациска единица и/или процес идентификува што е можно повеќе можни ризици кои можат да го загорзат нивното секојдневно работење (во овој случај, бројот на идентификувани ризици може да биде поголем);

Без оглед на избраниот пристап, организацијата мора да најде заедничка основа помеѓу двата пристапа, што значи дека во одреден момент ризиците мора да бидат поврзани еден со друг;

Методи за утврдување на ризик

- Анализа на податоци/информации од плански документи, извештаи, регулативи
- Прашалници за идентификување на ризик
- Заеднички состаноци/работилници за размена на мислења

Најчестиот метод за идентификување на ризикот е да разговарате со луѓе кои најдобро ја познаваат организацијата. Техниките за собирање информации вклучуваат работилници

за размена на мислења, состаноци, интервјуа, преглед и споредба на релевантни документи, итн. Други корисни извори на информации се статистиката за претходни настани и извештаите на внатрешната ревизија.

Може да се организираат работилници за различни групи вработени, но мора да бидат водени од експерти. Најчестите учесници на работилницата се носители на процеси, раководители на организациски единици и поединци кои ја познаваат работата на организацијата (на пр. раководител на сметководство, финансии, контрола, итн.)

Работилницата треба да започне со основни информации и план за работа, цели за идентификување на ризик и презентација на основните начела за управување со ризик.

Секое идентификување на ризик треба да се заснова на целите на организацијата и/или организациските единици и/или процеси.

Посебно внимание треба да се посвети на факторите од надворешното и внатрешното опкружување кои влијаат на постигнувањето на целите. Иако на прв поглед може да изгледа полесно да се раководат настаните во организацијата (на пр. човечки ресурси, финансиски и сметководствен систем, опис на процесот итн.) отколку надворешни фактори (политички одлуки, промени во законодавството, промени во деловните партнери итн.), организациите треба да бидат подготвени да управуваат со двата фактори.

- Опис на ризик

Идентификуваните ризици мора да бидат опишани на таков начин што описот на ризикот мора да содржи информации за:

- причини за ризик
- последици од ризик.

Подетални информации за причините за ризикот ќе овозможат полесна проценка на веројатноста за појава на ризик и идентификување на мерките насочени кон елиминирање на причината за ризикот.

Информациите за можните последици од ризикот ќе ја олеснат проценката на ефектот од ризикот.

ПРАШАЊА ЗА САМООЦЕНУВАЊЕ:

Ако го преземеме следниот ризик, на пример: Испорачаната стока во квантитет и/или квалитет не одговара на договорениот квалитет и квантитет. Што мислите, кои би биле причините и последиците од таквиот ризик?

Разгледајте ги причините и последиците за следните ризици:

- Фактурите не се целосно и навремено евидентирани и согласно пропишаните сметководствени начела
- Неисправност на компјутерот

Откако ќе се идентификуваат ризиците и ќе се идентификуваат причините и последиците, следниот чекор во циклусот на управување со ризикот е Проценка на ризик.

Ризиците треба да се проценат за да се:

- *рангираат*
- *идентификуваат приоритетни ризици*
- *обезбедат информации за донесување одлуки за управување со ризик.*

За пообјективна проценка на ризикот, неопходно е да се анализираат:

- *можните причини и последици од ризикот*
- *показатели за ризик.*

Управувањето со ризик бара квалитетни влезни податоци и анализа на податоци со цел:

- идентификување на значајни ризици наместо прекумерно создавање ризици,
- пообјективни проценки на ризикот и
- утврдување на соодветни мерки за справување со ризици

Ризикот е настан, а влијанието / веројатноста / последиците од ризикот се проценуваат!

Последиците можат да бидат финансиски, репутациски, правни, здравствени, еколошки штети итн.

Област врз која ќе влијае ризикот	НИВО НА ВЛИЈАНИЕ НА РИЗИК		
	Мало (1 поен)	Умерено (2 поени)	Големо (3 поени)
Постигнување стратешка цел	Доцнење или пречка што влијае врз остварување на целта	Сериозни доцнења во остварување на целите	Неможност за остварување на целите
Финансиски штети / загуби	Финансиското влијание е пониско од хх МКД *	Финансиското влијание е поголемо од хх МКД, а пониско од хх МКД*	Финансиското влијание е поголемо од ХХ МКД*
Правни постапки	Жалби против постапки/решенија	Покренување судски постапки	Изгубен судски спор
Репутација	Непосакувано објавување во медиумите	Постојано внимание во медиумите (делумно губење на довербата во јавноста)	Негативна масовна медиумска кампања (значително губење на довербата во јавноста)
Човечки фактор	Полесни повреди на вработените/корисниците на услуги	Тешки повреди на вработените/корисниците	Смрт на вработен / корисник
Континуирано работење	Ограничен/минимален прекин во работењето	Значителен прекин во работењето на одреден број организациски единици	Прекин на нормалното работење во целата институција
Штети врз животната средина	Незначително влијание врз животната средина (воздух, вода, почва)	Привремено оштетување врз животната средина (воздух, вода, почва)	Постојано оштетување на животната средина (воздух, вода, почва)
Мислење/проценка од надворешни страни (на пр. надворешна ревизија)	Мислење без резерва од надворешна ревизија, но со конкретни информации за помали неправилности / слабости	Мислење со резерва од надворешната ревизија	Негативно мислење или Воздржување од мислење од надворешната ревизија

Табела: Проценка на влијанието на ризик по области

Веројатност е проценка за тоа колку е веројатно да се случи ризичен настан, што може да се должи на внатрешни или надворешни фактори.

Исто така, потребно е да се подготват скали за мерење на веројатноста. Скалата мора да им овозможи на сите вклучени во проценката да ги разберат методите на оценување.

Мерењето на веројатноста зависи од:

- познавањето на претходните настани,
- комплексноста на бизнисот.

Показатели за ризик

Еден дел од анализата на ризик е воспоставување и следење на различни показатели за ризик.

Показатели за ризик/последници кои може да укажуваат на постоење на ризици кои претходно не биле идентификувани.

При идентификувањето и проценката на ризиците не треба да се занемарат заедничките карактеристики на поединечните ризици и интеракцијата на различните ризици. Ако се поврзани повеќе ризици, нивното комбинирано влијание може да биде значајно и затоа организациите треба да воспостават начин за следење и, уште подобро, управување со тие ризици.

Еден дел од анализата на ризик е воспоставување и следење на различни показатели за ризик.

Некои примери на показатели за ризик се:

- Број на жалби, број на нови вработувања, преглед на очекувани законски измени,
- Студии за однесување и очекувања на клиентите,
- студии за задоволство од работата, износи на инвестиции во софтвер,
- број на ИТ поддршка што не е вклучена во целиот систем.

Матрица за проценување на вкупната изложеност на ризик

ЕФЕКТ	голем			неприфатливи ризици
	умерен			
	Мал	прифатливи ризици		
		ниска	средна	висока
		ВЕРОЈАТНОСТ		

Ризиците од категорија А обично не се клучни за организацијата. Тоа се ризици со помала веројатност и ефект. Организациите можат да ги предвидат овие ризици и да не ги решаваат. Прифаќањето на ризикот е адекватно решение за ризиците од категорија А, каде што веројатноста за настанување и очекуваната штета се мали.

Ризиците од Б категорија се најчести и затоа добиваат најголемо внимание. Тие вклучуваат ризици од различни категории. Доколку се материјализираат овие ризици, тие би влијаеле на постигнувањето на целите на организацијата. Организациите управуваат со овие ризици преку внатрешни контроли.

Управувањето со ризик значи намалување на ризикот. Обично ја намалуваме веројатноста за појава, а понекогаш и последиците. Ние ги намалуваме ризиците со спроведување на внатрешни контроли и овој одговор е соодветен за ризици од категорија Б со голема веројатност и мало влијание.

Најтипични примери за ризик од категорија Б се рутинските контроли кои раководството ги воспоставува за секојдневните активности и процедури како што се финансиските процедури, контролата на квалитетот, заштитата на средствата итн.

Ризиците од категоријата Ц се повремени катастрофи кои можат да се случат во секоја организација и, бидејќи се ретки, дневната подготвеност за реакција на истите би била прескапа. Оттука, организациите можат да изберат да прифатат такви ризици. Ова се однесува на ризиците од природни катастрофи како што се повремени поплави (во области со помал ризик од поплави) кои можат да загрозат некои од целите, но организациите нема да ја копираат целата документација однапред, туку ќе обезбедат соодветна заштита или складирање.

Карта на ризик

ЕФЕКТ	голем	Ц	Д
	мал	А	Б
		ниска	висока
		ВЕРОЈАТНОСТ	

Ризици кои не се клучни за организацијата (Категорија А)
 Најчести ризици се ризиците од категоријата Б - им се посветува најмногу внимание
 Ризиците од категорија Ц се повремени катастрофи што може да се случат
 Ризиците од категоријата Д можат да го загорзат бизнисот и опстанокот на организацијата.

Трансферот на ризик е пристап кој се обидува да го премести ризикот надвор од организацијата. Ова е соодветно за ризици од категорија Ц со повремени, но големи загуби.

Финансиските организации имаат многу софистицирани процедури за пренос или ублажување на ризикот, на пример, ако вредноста на одредена акција премногу падне или цената на одредена стока премногу се зголеми. Најдобар пример е осигурувањето. За секоја организација, трошокот за надоместување на штетата од пожарот на главната зграда би била катастрофална. Осигурителните компании често се многу големи организации кои можат да си дозволат да ги покријат овие трошоци што ги надоместуваат за премиите што ги плаќаат клиентите.

Ризиците од категоријата Д може да го загорзат работењето и постоењето на организацијата. Доколку организацијата сака да развие многу ризичен нов производ и/или услуга (на пр. поврзан со високи трошоци за развој што може да го загорзат секојдневното работење на организацијата, додека веројатноста за успех на овие производи/услуги е мала), раководството треба да ги смета производите премногу ризични за организацијата.

Дискусија и вежби

Регистрите на ризици во пракса обично не ги вклучуваат целите, но дефиницијата на целите, пак е од суштинско значење дефинирање на ризиците. Целите треба да бидат поврзани со целите на стратешкиот план, кој честопати ќе биде поставен во многу широки термини. Годишните или тригодишните цели треба да бидат директно поврзани со буџетската достапност, а ако не се, тогаш целите се шпекулативни. Исто така, менаџерите можат да управуваат само со ризиците што се под нивна менаџерска контрола.

Разгледајте ги целите и ризиците на организациските единици за финансии и набавки (одделенија за поддршка во рамките на организацијата)

Организациона единица за јавни набавки: цели (кои би биле договорени со надлежниот министер и пресликани во расположливиот буџет)

1. Барањата за набавки на сите организациони единици на Министерството се целосно се исполнуваат во роковите утврдени од раководителите на организационите единици, иако фактичките договори за испорака зависат од посебните договори направени со добавувачите.
2. 90% од сите набавки целосно ги исполнуваат барањата на регулативата за јавни набавки (и подзаконските акти) одобрени од законодавниот орган, вклучувајќи ги и централните договори за набавки, а сите исклучоци (до 10%) се посебно овластени од надлежниот заменик-министер, освен ако станува збор за исклучителни барања за јавни набавки на заменик-министер кои мора да бидат одобрени од министерот.
3. Сите исплати кон добавувачите се вршат во рамките на договорените услови со добавувачот.
4. Сите новоименувани раководители на организациони единици задолжително ја завршуваат обуката за набавки во рок од 6 месеци од назначувањето.
5. Сите жалби против одлуките за набавки се разгледуваат согласно утврдените процедури.

Ризици на организационата единица за набавки:

1. Недоволно обучен кадар за набавки достапен за исполнување на барањата на целта 1.
2. Раководителите на организационите единици не ги одредуваат соодветно временските рокови за набавките, што доведува до премногу големо оптоварување на вработените за набавки во периоди на врвна активност.
3. Раководителите на организационите единици не се запознаени со барањата на законот за набавки и подзаконските акти.
4. Вработениот во организационата единица за сметководство не е запознаен или не обрнува внимание на проблемите, или недостигот на средства предизвикува доцнења во исплатите, што пак доведува до зголемување на цените против Министерството.
5. Новите раководители не ги сметаат таквите обуки за приоритет и ги сметаат за неважни.
6. Недоволно обучен персонал за управување со процесот на жалби.

Забелешка: Ова би биле оперативни, а не стратешки ризици за соодветниот министер, освен ако обемот на неуспехот не биде таков што ќе предизвика сериозни негативни последици. Сепак, за државниот секретар тие може да бидат стратешки ризици, бидејќи може да влијаат на неговите/нејзините односи со други државни секретари, заменици-министри и министерот, а тоа може да влијае на неговите/нејзините идни кариерни перспективи.

Активности за ублажување:

1. Обезбедување дека секој раководител на организациона единица подготвил годишен план за набавки, кој ќе вклучува предложено време за набавки и дека овие документи ќе се користат за проценка на обемот на работа.
2. Годишен состанок помеѓу државниот секретар и раководителите на организационите единици за да се договорат активностите за набавки во пошироки рамки, со цел да се осигура дека барањата за набавка ќе бидат ефективно исполнети и во соодветен рок.
3. На годишниот состанок да се оцени свесноста на раководителите за разбирањето на регулативата за набавки.

4. Да се побара од раководителите на организациони единици да идентификуваат ситуации во кои регулативата за набавки најверојатно ќе се покаже неадекватна и каде ќе треба да се направат специјализирани договори.
5. Системски да се следат исплатите од организационата единица за сметководство/трезор за да се идентификуваат неуспеси во исполнувањето на условите за исплата според договорите.
6. Да се следат жалбите против одлуките за набавки и да се утврдат главните причини за жалбите, со цел во иднина да се намали бројот на жалби.

Цели на организационата единица за човечки ресурси (кои ќе бидат договорени со соодветниот министер и пресликани во достапниот буџет):

1. Одржување на организациска структура, по консултација со раководителите на организационите единици, земајќи ги во предвид достапните буџетски средства, која е соодветна на деловните потреби на Министерството во однос на големината и потребните вештини, и која ќе овозможи организационите единици на Министерството да ги исполнат своите работни цели.
2. Осигурајте дека постојат описи на работни места за сите вработени и дека тие се ажурирани.
3. Инвестирајте во професионални и технички програми за развој за подобрување на лидерските способности, работните вештини и продуктивноста на вработените, осигурувајќи дека 50% од соодветните вработени ќе учествуваат во овие програми.
4. Обезбедете програми за обука во користење на информациона технологии за вработените на различни нивоа во организацијата и осигурувајте дека во текот на годината 50% од вработените ќе учествуваат во овие програми.
5. Воспоставете способност за управување со кариера, кој ќе го олесни развојот на внатрешни унапредувања.
6. Договорете со раководителите на организационите единици за модернизација на објектите и опремата за вработените и осигурете дека соодветни средства за оваа модернизација се вклучени во буџетите на организационите единици или во буџетот на Министерството.
7. Обезбедете програма за поддршка на вработените која ќе поттикне социјална кохезија и подобро физичко и ментално здравје на вработените преку билтени за вработени и социјални активности, со особено внимание на информациите потреби на вработените.
8. Извршете годишен преглед на мислењата и ставовите на вработените со цел да се идентификуваат нови проблеми кои би можеле да влијаат на перформансите.
9. Формирајте „работнички совет“ за да ги истражите поплаките и грижите на вработените со цел да се спречи незадоволството и намалувањето на продуктивноста, а исто така и да се идентификуваат случаи на дискриминација, без разлика дали врз основа на пол или етничко потекло.
10. Генерално намалување на флукуацијата на персоналот и отсуствата од работа за 50% од сегашните нивоа.

Организациона единица за човечки ресурси:ризичи

1. Националниот систем за плати на вработените во јавниот сектор негативно влијае на можноста за регрутирање и задржување на кадар.
2. Министерите и заменик-министерите настојуваат да назначат свои кандидати без оглед на барањата за вештини и искуство.
3. Во пракса, буџетските средства не се достапни за инвестирање во обуки.
4. Раководителите на организациони единици не се заинтересирани за прашањата поврзани со управување со вработените и нема да соработуваат во однос на прашања што се однесуваат на вработените.
5. Синдикатите на вработените или други претставнички тела нема да соработуваат со раководството во однос на акциите за подобрување на социјалната кохезија меѓу вработените и други активности за учество.

Човечки ресурси: активности за ублажување

1. Идентификување на клучни фактори кои влијаат на привлекувањето и задржувањето на вработените и начини за ублажување на нивните ефекти преку алтернативни пристапи како подобри услови за работа и кариерни перспективи, како и претставување на докази за штетни фактори пред релевантните органи.
2. Побарајте промени во договорите за вработување за да се осигурате дека назначувањата во министерствата се ограничени само на пропишани работни места или нивоа на назначување.
3. Обезбедете високо министерско залагање за задржување на буџетите за инвестиции во обука на вработените и преку ова, раководителите на одделенијата да не можат да ги пренасочуваат тие буџети за цели кои не се поврзани со вработените, или да се согласите за воспоставување централизиран буџет за обука.
4. Активно соработувајте со раководителите на организационите единици за да се договорот политиките за вработување, вклучително и ослободување на вработените за обука.
5. Активно соработувајте со синдикатите и други претставнички тела на вработените на континуирана основа и идентификувајте ги сите проблеми кои може да бидат причина за несогласувања.

Одговор на ризик

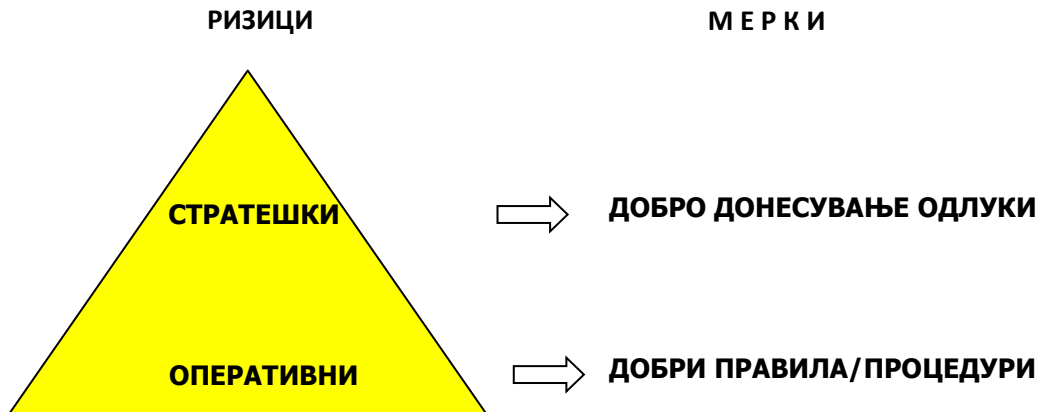
За справување со ризиците вообичаено се користат четири методи:

- *Намалување/ублажување на ризикот*
- *Пренесување на ризик*
- *Прифаќање ризик*
- *Избегнување ризик*

Мерките што треба да се преземат за одговор на ризикот првенствено зависат од видот на ризиците и идентификуваните причини.

Мерките за решавање или ублажување на стратешките ризици бараат одлуки на ниво на стратегија, политики, измени на правната рамка и/или институционална рамка.

Мерките за справување или ублажување на оперативните ризици обично бараат измени на оперативните правила и процедури, зајакнување на контролните процедури, подобрување на деловните системи, активности и процеси.



Намалување/ублажување на ризикот значи преземање мерки со цел да се намали веројатноста за појава и/или влијание на ризик. Мерките што ги презема субјектот опфаќаат имплементирање на елементи на системот за внатрешна контрола со цел да се контролира ризикот и да се продолжи со активноста без да се загрози постигнувањето на целите. Доколку се одлучи дека одредени ризици треба да се намалат, раководството треба да определи мерки, рокови и лица одговорни за нивно извршување.

Пренесувањето на ризик значи пренесување ризик на трето лице или споделување ризик со трето лице. Пренесувањето на ризикот на трето лице е одлука што треба да се донесе со претходно разбирање на природата на таквиот ризик, правилен избор на партнер кој е најспособен ефикасно да управува со него и анализирање на трошоците за пренос на ризици (на пр. трошоци за премии за осигурување).

На пример, во случај на прифатени ризици, потребно е да се развијат планови за процедури и да се создадат посебни резерви (во готовина, инвентар, опрема итн.) кои ќе се активираат доколку ризикот се реализира. Овој метод е вообичаен за ризик од природни катастрофи.

Избегнување на ризик се врши преку делумна или целосна промена на активноста или процесот изложен на ризик. Овој метод е вообичаен за на пр. ризици кои се јавуваат при реорганизација на постоечки или воведување нови програми, проекти, системи, процеси и активности и кога се проценува дека последиците од ризикот се неприфатливи. Овој метод за справување со ризиците вклучува на пр. менување на плановите за управување со проекти со цел да се избегнат негативните ризици (на пр. дефинирање барања со поголема прецизност, подобрување на комуникацијата, вклучување експерти итн.), одвојување на целите на проектот од влијанијата на ризик или менување на целите изложени на ризици (на пр. продолжување на рокот или намалување на опсегот на проектот).

Прашањето е како да се управува со идентификуваните ризици? Одговорот на ова прашање е индивидуален за секој субјект од јавниот сектор, но картата на ризик прикажана подолу може да помогне.

Следење на ризикот и известување

Следење на ризикот значи следење на спроведувањето на мерките за ублажување на ризикот и следење на изложеноста на ризик.

Известувањето за ризик се состои од извештаи за спроведените мерки и статусот на изложеноста на ризици кои се подготвуваат за управување.

Известувањето за ризици може да биде дел од редовните состаноци на раководството, дел од извештајот за реализација на стратешките цели и мерки како и спроведување на оперативните плански документи.

Раководителот на субјектот од јавниот сектор треба да има информации за следните ризици:

- ризици што можат да ја загрозат реализацијата на стратешките цели
- ризици што можат да доведат до злоупотреба на јавните средства
- ризици што можат да доведат до неточни финансиски извештаи
- ризици што можат да резултираат со штетни публикации во медиумите
- ризици што можат да резултираат со судски спор со вработените/корисниците на услугите

Документирање на процесот на управување со ризик

Податоците за ризикот треба да се документираат за да се осигура дека системот е информиран за ризиците и со цел да се олесни следењето на податоците за најважните ризици.

Регистарот за ризици треба да вклучува мерки за одговор на ризик и лица одговорни за спроведување на мерките, како и рокот за нивно спроведување. Регистрите за ризици на министерствата или општините може да содржат и информации за ризици за буџетските корисници и другите субјекти под нивна надлежност, особено за субјектите кои се помали во однос на расположливите финансиски средства и бројот на вработени.

На пример, регистарот на ризици на министерството може да вклучува ризици од помалите агенции под надлежност на министерството, а регистрите на ризици на општините може да вклучуваат ризици за нивните училишта, градинки, музеи, помали комунални претпријатија итн.

Регистрите за ризици се ажурираат, доколку е потребно, најмалку еднаш годишно, како дел од редовниот годишен циклус на управување со ризици со цел следење на спроведувањето на мерките планирани за ублажување на ризикот.

Раководна одговорност во процесот на управување со ризик

Раководителот на субјектот од јавниот сектор е одговорен за воспоставување на целокупниот процес на управување со ризик.

Раководителите на организациските единици се одговорни за управување со ризици кои можат да влијаат на постигнувањето на деловните цели од нивниот делокруг, односно кои се поврзани со функциите, активностите и процесите од нивниот делокруг.

Раководителите одговорни за работење и постигнување на целите се исто така клучни луѓе одговорни за управување со ризик и треба да го разберат управувањето со ризикот како составен дел од нивниот бизнис, особено кога се донесуваат одлуки. Во овој поглед, важно е да се нагласи дека управувањето со ризикот (процесот) треба да биде добро поврзано и вградено во планските аранжмани на организацијата.

Важно е да се запамети!

- **Ризикот е настан кој ја содржи компонентата на неизвесност** (може, но не мора да се реализира)
- Секоја активност/задача во себе содржи одреден ризик
- Секоја организациска единица во своето работење е соочена со одредени ризици
- Пропуштените можности исто така се сметаат за ризик. Пример за такви ризици е недоволното искористување на можното финансирање со средства од ЕУ.

ПРАШАЊА ЗА САМООЦЕНУВАЊЕ:

Што е ризик? Што е управување со ризик?

Наведете пример за ризик како пропуштена можност

„Ние немаме никаков ризик во бизнисот!“ - Како би ја коментирале ваквата изјава на раководител на организациска единица?

Кој е одговорен за управување со ризикот?

Дали координаторот за ризик е одговорен за управување со ризикот? Ако не, зошто да не?

Кои се стратешките ризици и наведете пример за вашиот субјект?

Што се оперативни ризици и дајте еден пример за оперативен ризик!

Што е важно да се земе предвид при опишување на ризик? Да го содржи настанот, причината и последицата.

Зошто е важно да се утврди причината за ризикот?

Кои се 4-те основни фази на управување со ризик?

„Нема луѓе“, „Нема доволно средства“ - Да го коментирате горниот опис на ризикот

Кои се ризиците од измама? Наведете примери на показатели за ризик од измама во процесот на набавка.

Како се проценува ризикот? Врз основа на веројатноста за настанување на настанот и ефектот или последицата доколку ризикот ќе се реализира.

Кои ќе бидат ризиците на единицата за внатрешна ревизија?

УЛОГАТА НА ВНАТРЕШНАТА РЕВИЗИЈА ВО УПРАВУВАЊЕТО СО РИЗИК

Внатрешните ревизори ѝ помагаат на организацијата да ги постигне своите цели со воведување систематски, дисциплиниран пристап за оценка и подобрување на делотворноста на процесите за управување со ризик, контрола и управување.

Евалуацијата и подобрувањето на управувањето со ризикот значи дека внатрешната ревизија има две основни улоги во однос на управувањето со ризик:

- Давање гаранција за делотворноста на рамката за управување со ризик во организацијата. Ова вклучува обезбедување гаранција за управувањето (на организацијата) и известување за клучните ризици.
- Спроведување на консултантски активности со цел да се подобри рамката за управување со ризик на организацијата.

Обезбедувањето уверување за делотворноста на процесите за управување со ризикот е мислење што произлегува од проценката на внатрешниот ревизор дека:

- Целите на организацијата ја поддржуваат и се усогласени со мисијата на организацијата.
 - Значајните ризици се идентификуваат и проценуваат.
 - Избрани се соодветни одговори на ризик кои ги усогласуваат ризиците со апетитот за ризик на организацијата; и
 - Релевантните информации за ризикот се собираат и навремено се доставуваат низ организацијата, овозможувајќи им на кадарот, раководството и одборот да ги извршуваат своите одговорности.

Активностите за уверување кон процесите за управување со ризик на организациите се задолжителен дел од Меѓународните стандарди за професионална практика на внатрешна ревизија (IPPF).

Со цел да се подобри рамката за управување со ризик на организацијата, консултантските активности може да подразбираат различни активности, и тоа:

- Преку препораки засновани на осигурителни активности
- Преку олеснување/коучинг на управувањето за време на процесот на управување со ризик: идентификување на ризик, проценка на ризик и одговор на ризик
- Преку означување/известување за клучните ризици кон раководството кои можеби биле занемарени. Сопствената проценка на ризикот на внатрешната ревизија (која се спроведува како дел од годишниот процес на планирање на ревизијата) може да даде такви информации.
- Ставање на располагање на алатките и техниките на управување што ги користи внатрешната ревизија за анализа на ризиците и контролите.

- Претендент за воведување на управување со ризици во организацијата, искористување на нејзината стручност во управувањето со ризикот и контролата и целокупното знаење за организацијата.
- Давање совети, олеснување/потпомагање на работилниците, обука на организацијата за ризик и контрола и промовирање на развојот на заеднички јазик, рамка и разбирање.
- Дејствување како централна точка за координација, следење и известување за ризиците и поддршка на раководителите додека работат на идентификување на најдобриот начин за ублажување на ризикот.

Степенот до кој внатрешната ревизија може (или треба) да спроведува консултантски активности зависи од нивото на зрелост на управувањето со ризикот во рамките на нејзините услуги. Онаму каде што управувањето со ризикот е во рана фаза, може да биде потребна подлабока консултантска/инструктивна/промотивна улога на внатрешната ревизија. Како што созрева управувањето со ризик, акцентот на улогата на внатрешната ревизија се повеќе ќе се префрла на уверување и совет преку препораки.

Друг фактор што влијае на обемот на консултантски активности во насока на управување со ризик од страна на внатрешната ревизија е дали организацијата има (или може да привлече) други ресурси (внатрешни или надворешни) што би можеле да придонесат за степенот на зрелост на управувањето со ризикот.

Во своите активности за уверување и консултации во насока на управување со ризик, внатрешната ревизија мора да ја задржи својата независна и објективна улога и позиција. Затоа, клучен фактор во одлучувањето дали консултантските услуги се компатибилни со улогата на уверување е да се утврди дали внатрешната ревизија презема каква било одговорност на раководството. Во случај на управување со ризик, внатрешната ревизија може да обезбеди консултантски услуги сè додека таа нема улога во вистинското управување со ризик - тоа е одговорност на раководството - и сè додека повисокото раководство активно го одобрува и поддржува управувањето со ризик. Заштитните мерки/услови кои мора да се постават при консултантски активности за внатрешна ревизија поврзани со управувањето со ризикот се:

- Треба да биде јасно дека раководството останува одговорно за управувањето со ризикот.
- Природата на одговорностите на внатрешниот ревизор треба да биде документирана во повелбата за внатрешна ревизија и одобрена од одборот за ревизија.
- Внатрешната ревизија не треба да управува со ниту еден од ризиците во име на раководството.
- Внатрешната ревизија треба да обезбеди совети, предизвик и поддршка во одлучувањето за управувањето, наспроти самото одлучување за управување со ризик.
- Внатрешната ревизија, исто така, не може да обезбеди објективно уверување во кој било дел од рамката за управување со ризик за која е одговорна. Таквата гаранција треба да биде обезбедена од други соодветно квалификувани страни.
- Секоја работа надвор од активностите за уверување треба да се препознае како консултантски ангажман и треба да се следат стандардите за спроведување во однос на таквите ангажмани.

На внатрешната ревизија и е дозволено да спроведува консултантски активности само кога се достапни соодветни вештини и знаења за управување со ризик.

Покрај услугите за уверување и консултации кон самата рамка за управување со организацискиот ризик, внатрешната ревизија исто така постапува со ризиците и на други начини:

- Внатрешната ревизија годишно спроведува проценка на ризикот на клучните ризици на организацијата како основа за планирање и организирање на ревизорската работа за претстојната година (годишен план за ревизија). Оваа анализа на ризик може (делумно) да се заснова на проценките/регистрите на ризик од страната на раководството. Ова зависи од нивото на зрелост на управување со ризик во организацијата. Проценката на ризикот спроведена од внатрешната ревизија во секој случај треба да се спореди и да се соочи со проценката на ризикот што ја врши раководството за да се постигне оптимална основа за планирање на работата на внатрешната ревизија.
- Во секој поединечен ревизорски ангажман, внатрешната ревизија треба да ги процени ризиците поврзани со предметот на ревизијата, што го вклучува степенот до кој раководството е свесно за овие ризици и како раководството постапува по нив.

Резултатите од работата на внатрешната ревизија треба да се пренесат во регистарот на организациски ризици во случај внатрешната ревизија да открие ризици кои не се добро управувани или (сè уште) не биле во опсегот на управување. Ова исто така важи и за препораките на ревизијата во случај тие да бидат правилно поврзани со ризиците во регистарот на ризици на организацијата.

Идентификувајте ја улогата на вашата функција за внатрешна ревизија во однос на управувањето со ризикот и поставеноста на корпоративно управување на вашата организација.

8.3. Контролни активности

Во претходното поглавје научивме дека највообичаен начин да се одговори на ризиците е да се намали ризикот со воведување нови или менување на постоечките мерки или контролни активности.

Во ова поглавје ќе ја разгледаме третата компонента на системот за внатрешна контрола, а тоа се контролни активности.

8.3.1. Контролни активности - општо

Контролните активности вклучуваат процедури и мерки кои буџетските корисници ги преземаат со цел да го намалат нивото на ризик со цел да се постигнат целите.

Целта на контролните активности е да се обезбеди законитост и регуларност на работењето, економично, ефикасно и делотворно искористување на приходите, расходите, средствата и обврските и да се спречат незаконитости и неправилности, неовластено преземање и ракување со средства и други ресурси со кои располага буџетскиот корисник.

Начинот на кој се развиени контролните активности и нивната разновидност се одраз на тоа колку добро се развиени другите компоненти на системот на внатрешни финансиски контроли. Тоа оди и на друг начин, ако другите компоненти се во подобра состојба на

развој, контролните активности ќе бидат многу поголеми во однос на нивната количина и разновидност.

Во систем кој има развиен планиран пристап кон работењето, систематски пристап кон управувањето со ризикот, подетално уредување на системот за внатрешно известување, ќе има многу повеќе и разновидни контролни активности наспроти само оние „класични контролни активности“, од кои повеќето често се сосредоточуваат само на тоа дали се обезбедени или не ресурси во финансискиот план за извршување на плаќањата.

Контролните активности се динамични и подложни на промени. Тие мора да се развиваат со тек на времето за да можат да одговорат на надворешните фактори, ризиците, променетите приоритети, техничките достигнувања, промените во организациските односи итн.

Контролните активности се менуваат на иницијатива на раководството или како одговор на наодите и препораките дадени од внатрешна и/или надворешна ревизија.

Важно е контролните активности да бидат исплатливи, т.е. трошоците за контрола не треба да ја надминуваат добиената корист.

Воспоставените контролни активности мора да функционираат конзистентно како што е планирано во секое време, треба да се спроведуваат од целиот кадар вклучен во нивната работа и не треба да се занемаруваат кога клучниот кадар е отсутен или обемот на работа е прекумерен.

Секое несовпаѓање од стандардната процедура мора да биде оправдано, поткрепено и навремено доставено до лицата овластени да одобрат такво несовпаѓање или исклучок од стандардната процедура.

Особено е важно да се документираат контролните активности. Мора да има ревизорска трага за тоа што се контролирало, кој ја извршил контролата и кога. Ова е причината зошто листите за проверка, шаблони, формулари, писмени или електронски траги од спроведените контролни активности се особено важни.

Понатаму, контролните активности, процедури и мерки што тие ги опфаќаат, начинот на нивната примена и фазите на процесот во кој тие се применуваат, како и написот кој е овластен и одговорен за нивно спроведување, треба потемелно да се предвидат преку писмени процедури.

8.3.2 Пишани правила - процедури

Во пракса често може да се слушне ова прашање: „Зошто ми е потребна внатрешна процедура кога веќе е во законот?“

Сепак, одговорот е многу едноставен. Дали пишува, на пример, во Законот за јавни набавки, кој конкретно подготвува план за набавки во вашиот субјект, кој ги собира потребите за набавки и ја анализира нивната оправданост итн.? Секој субјект од јавниот сектор треба подетално да ги регулира правилата, да ги дефинира надлежностите и одговорностите и контролните процедури.



Особено е важно да се регулираат процесите од буџетскиот циклус со внатрешни акти или процедури, особено процесот на стратешко планирање, подготовка и спроведување на финансискиот план, набавки и склучување договори, евиденција на деловни настани и трансакции, управување со средства...

Зошто се наведени овие процеси? Голем број на организациски единици директно и индиректно се вклучени во спроведувањето на овие процеси и важно е јасно да се регулираат правилата на однесување, да се дефинираат учесниците, нивните овластувања и одговорности, контролни процедури, пропишани обрасци, обрасци.

Законот за ЈВФК предвидува дека раководителот на субјектот од јавниот сектор донесува интерни акти преку кои ќе се разработуваат процедурите за спроведување на клучните процеси за финансиско управување и контрола на ниво на субјект, вклучително и разгледување на ex-ante и ex-post контроли засновани на улогите и задачите, овластувањата и одговорностите на внатрешните организациски единици вклучени во спроведувањето на клучните процеси за финансиско управување и контрола.

Со оглед на тоа што во претходните поглавја ја нагласивме меѓусебната поврзаност на 1-во и 2-ро ниво, важно е да се истакне дека министерствата и локалните единици преку писмени процедури треба да го регулираат начинот на соработка и активности што ги очекуваат од субјектите кои се во нивна надлежност.

Законот за ЈВФК ги дефинира внатрешните акти како акти донесени од раководителот на субјектот од јавниот сектор, кои се засноваат на закони и други прописи и кои ги земаат предвид специфичните Карактеристики на субјектот од јавниот сектор и подетално ги регулираат клучните процеси на финансиско управување и контрола преку разгледување на процедури, дефинирање на учесниците и нивните овластувања и одговорности, преку разработка на контролни активности за намалување на ризикот со цел да се обезбеди законитост и регуларност, економичност, ефикасност и делотворност во управувањето со фондовите;

Прашањето е, кој иницира подготовка на внатрешни акти со кои се регулираат буџетските процеси?

Ова е една од најважните координативни активности на единицата за финансии. Меѓутоа, неопходно е да се вклучат и други организациски единици во изготвувањето и подготовката на интерните акти.

Поглавјето 10 - Поврзаноста на ФУК и буџетскиот систем подетално се занимава со внатрешните акти од буџетскиот циклус.

8.3.3. Видови и форми на контролни активности

Законот за ЈВФК ги дефинира ex-ante и ex-post контролите.

За внатрешните ревизори, важна е и поделбата на превентивни, дијагностички, корективни и насочувачки контроли.

Ex ante контроли

Ex ante (претходни) контроли се контроли насочени кон обезбедување законитост и регуларност на финансиските и други одлуки пред да се донесат финансиски одлуки, односно пред одлучување за користење на буџетски средства и средства од други извори, при реализација на финансиски и други одлуки, до фаза на плаќање;

Ex-ante контролите вклучуваат контролни активности кои се фокусираат на постигнување законитост и регуларност на финансиските и други одлуки и се спроведуваат:

- a. пред да се донесе финансиска одлука, односно пред да се донесе одлука за користење на буџетските ресурси;
- b. во текот на извршувањето на финансиските решенија, затворање со фазата на плаќање.

Ex-post контроли

Ex post (последователни) контроли се контроли насочени кон обезбедување законско, намерно и навремено собирање и користење на буџетски средства и средства од други извори, постигнување на очекуваните резултати и откривање на можни грешки, отстапувања и неправилности;

Тие се спроведуваат по донесена финансиска или друга одлука или по завршување на некој деловен процес.

Ex-post контролите ги вклучуваат сите постапки што треба да ги спроведат буџетските корисници по донесување на финансиските одлуки, односно по извршување на одредени деловни трансакции (на пример, по плаќање на фактури за набавената стока, исплата на донации, помош и други трансфери итн.).

Целта на ex-post контролите е да се обезбеди дополнително уверување дека буџетските средства се потрошени на законски, утврден и наменски начин, дека се постигнати очекуваните резултати и исходи и дека разликите во перформансите се соодветно потврдени, документирани и одобрени.

Покрај тоа, овие контроли се наменети за откривање на потенцијални грешки, отстапувања и неправилности, како и за преземање корективни мерки (на пр., последователно може да се открие дека купениот уред не е тестиран или пак е тестиран, но неуспешното работење не е пријавено).

Доколку сè уште постои гарантен рок, може да се поднесе ex-post барање за замена или поправка на уредот и со тоа да се избегнат дополнителни трошоци за замена или сервисирање на уредот).

Ex-post контролите се сосредоточуваат на:

- проверка дали стоките, работите и услугите се примени или извршени во согласност со договорените спецификации и дали нивната вредност се совпаѓа со платените износи,

- дали се користат купените стоки, работи и услуги;
- проверка дали програмите, проектите и активностите се извршени во согласност со договорените услови;
- проверка на одржливоста на резултатите по конкурсот на програма, проект или активност;
- проверка дали, во случај на разлики во испораката на програмите, проектите и активностите во споредба со оригиналната верзија на договорот, измените на договорот се заклучени и соодветно документирани;
- проверка дали плаќањата се засноваат на комплетна документација со која се докажува извршувањето на деловните трансакции и дали се одобрени од надлежните лица;
- проверка дали донациите, помошта, грантовите, субвенциите и други трансфери се исплаќаат на законски и наменски начин.

Ex-post контроли треба особено да се спроведат за платени донации, помош, грантови, субвенции и други трансфери до крајните корисници.

Најчесто користените контролни процедури за спроведување на ex-post контроли вклучуваат:

- проверка на извештаите за трошење/спроведување на проектот;
- теренски проверки кај крајните корисници.

ПРАШАЊА ЗА САМООЦЕНУВАЊЕ:

Можете ли да наведете примери за неколку ex ante контроли?

Можете ли да наведете примери за неколку ex post контроли?

Категории на контроли

При одредувањето на контролите за справување со ризикот, раководството може да избере од четири различни видови на контроли (дијагностички, насочувачки, превентивни и корективни контроли).

- Дијагностички контроли.

Овие контроли се дизајнирани да идентификуваат настани кога се случиле несакани исходи. Нивниот ефект е, по дефиниција, „по настанот“, така што тие се соодветни само кога е можно да се прифати загубата или штетата што настанала. Примери за детективски контроли вклучуваат проверки на залихи или имот (кои откриваат дали залихите или средствата се отстранети без овластување), усогласување (што може да открие неовластени трансакции) и „Прегледи по спроведувањето“ кои откриваат лекции што треба да се научат од проектите за примена во идна работа.

- Насочувачки контроли.

Овие контроли се дизајнирани да гарантираат дека е постигнат специфичен исход. Тие се особено важни кога е од клучно значење да се избегне несакан настан - вообичаено поврзан со здравјето и сигурноста или безбедноста. Примери за овој вид на контрола би вклучувале барање да се носи заштитна облека додека врши опасни задачи или кадарот да биде обучен со потребните вештини пред да му биде дозволено да работи без надзор.

- Превентивни контроли.

Овие контроли се дизајнирани да ја ограничат можноста за несакан исход. Колку е поважно да не дојде до несакан исход, толку поважно станува спроведувањето на соодветни превентивни контроли. Повеќето од контролите што се спроведуваат во

организациите обично спаѓаат во оваа категорија. Примерите за превентивни контроли вклучуваат раздвојување на должностите кога ниту едно лице нема овластување да дејствува без согласност на другото (како на пример, лицето кое го одобрува плаќањето на сметката е одвоено од лицето кое ја нарачало стоката, спречува едно лице да ја обезбеди стоката на јавен трошок за негова сопствена корист) или ограничување на дејствијата на овластени лица (како што се само оние кои се соодветно обучени и овластени, ним им е дозволено да се занимаваат со истраги за медиумите, што спречува несоодветни коментари за печатот).

- *Корективни контроли.*

Овие контроли се дизајнирани да ги поправат случените несакани исходи. Тие се прибегнување кон дејствија за да се постигне одредено закрепнување од загуба или штета. Пример за ова би било дизајнирање договорни услови што ќе овозможат враќање на преплатените средства. Осигурувањето може да се гледа и како форма на корективна контрола бидејќи го олеснува финансиското закрепнување од реализацијата на ризикот.

Видови контроли

По разгледувањето на дизајнот и планираното функционирање на контролите од горенаведените категории, раководството потоа може да разгледа низа видови на контроли. Повеќето типични контроли спаѓаат во еден од осумте вообичаени видови:

Поделба на должностите. Ниту едно лице не треба да биде одговорно за евидентирање и обработка на целосна трансакција. Едно од главните средства за контрола е поделбата на тие одговорности или должности кои, доколку се комбинираат, ќе му овозможат на едно лице да евидентира и обработи целосна трансакција. Поделбата на должностите го намалува ризикот од намерна манипулација или грешка и го зголемува елементот на проверка. Функциите што треба да бидат одделни се оние на овластување, извршување, чување, евидентирање и, во случај на компјутерски сметководствен систем, развој на системи и секојдневно работење. Треба да се внимава таквите поделби да ги одразуваат практичните аспекти на организацијата, на пр. во многу мала организација можеби нема да биде возможно да има целосна сегрегација во трансакциите. Во овие околности потребно е да се разгледа соодветноста на компензаторните контроли, на пр. преглед на раководството.

Организација. Претпријатијата треба да имаат план на нивната организација кој ги дефинира и распределува одговорностите и ги идентификува системите за известување за сите аспекти од работењето на претпријатието, вклучувајќи ги и контролите. Делегирањето на овластувањата и одговорностите треба да бидат јасно специфицирано. Типични примери за такви контроли може да вклучуваат организациски графикони или описи на работни места кои се корисни за да се идентификува дека нивото на кое е распределена одговорноста е соодветно.

Овластување и одобрување. Сите трансакции треба да бараат овластување или одобрување од соодветно одговорно лице. Треба да се наведат границите за овие овластувања. Примери на активности каде што вообичаено се воспоставуваат такви контроли вклучуваат отпис на лоши долгови, потписници на чек, овластување за плати итн.

Физички. Овие контроли се однесуваат главно на чување на имотот и вклучуваат процедури и безбедносни мерки дизајнирани да обезбедат дека пристапот до средствата е ограничен на овластениот кадар. Ова вклучува и директен и индиректен пристап преку документација. Овие контроли преземаат важност во случај на

вредни, преносливи, разменливи или пожелни средства. Таквите контроли може да се користат и за заштита на информациите, на пример, контроли со лозинка за пристап до ИТ системи.

Надзор. Секој систем на внатрешна контрола треба да вклучува надзор од страна на одговорните службеници на секојдневните трансакции и нивно евидентирање. Целта на таквите надзорни контроли е да се осигура дека процедурите се почитуваат наместо да бидат одговорни за самата контролна активност.

Кадри. Треба да има процедури за да се осигура дека кадарот има способности сразмерни на нивните одговорности. Неизбежно, правилното функционирање на кој било систем зависи од компетентноста и интегритетот на оние што го управуваат. Квалификациите, изборот и обуката на кадарот, како и вродените лични карактеристики на инволвираниот поединец се важни карактеристики што треба да се земат предвид при поставувањето на секој контролен систем. Исто така, важно е да се разгледа како влијанието на кадарот врз контролите се менува со текот на времето, на пр. ако моралот на кадарот е низок поради проблеми со платите, внатрешните контроли може да не функционираат според планираното и гаранцијата е ослабена. Важно е да се признае дека внатрешните контроли многу зависат од луѓето, така што тие се исто толку добри како и луѓето кои управуваат со нив.

Аритметички и сметководствени. Тоа се контролите во рамките на функцијата за евидентирање кои проверуваат дали трансакциите што треба да се евидентираат и обработат се целосни и валидни, дали се сите вклучени и дали се правилно евидентирани и прецизно обработени. Ваквите контроли вклучуваат проверка на аритметичката точност на записите, одржување и проверка на вкупните збирки, усогласувања, контролни сметки и пробни биланси и сметководство за документи.

Управување

Ова се контролите што ги спроведува раководството надвор од секојдневната рутина на системот. Тие ги вклучуваат севкупните надзорни контроли што ги спроведува раководството, преглед на сметките за управување и нивна споредба со буџетите и сите други посебни процедури за ревизија. Функцијата за внатрешна ревизија може да се смета како компонента на севкупната контрола на управувањето. Иако внатрешната ревизија не треба да има никаква одговорност за оперативните контроли, раководството ќе се потпре на внатрешната ревизија за да известува за нивната проценка за соодветноста и делотворноста на внатрешните контроли.

Контроли и внатрешни ревизори

- Ќе знаете дека внатрешните ревизори одговараат само пред раководството и нивните цели варираат во зависност од барањата на раководството.
- Примарната одговорност на внатрешниот ревизор е испитување, евалуација и известување до раководството за соодветноста и делотворноста на системите за внатрешна контрола.
- Затоа, внатрешната ревизија има должност да:

Идентификува цели на раководството за секој систем.

Идентификува контроли (доколку ги има) што раководството ги поставило за да ги постигне тие цели.

Ги испитува и проценува тие контроли.

Тестирајте ги контролите за да се уверите дали тие функционираат ефикасно.

- Затоа внатрешните ревизори му помагаат на раководството во исполнувањето на одговорностите на раководството. Како и надворешните ревизори тие немаат одговорност да се осигурат дека контролите се соодветни или функционираат делотворно. Доколку пронајдат слабости или области каде што системите би можеле да се подобрат, тие треба да дадат соодветни препораки до раководството, но на раководството е да ја донесе конечната одлука дали да имплементира или не какви било промени.

ПРАШАЊА ЗА САМООЦЕНУВАЊЕ:

Што одредува кои контролни активности треба да се воспостават во вашиот субјект?

Вашиот раководител ве прашува за совет за тоа на што да се фокусираат при развивањето на ФУК во институција. Што ќе му кажете? Ќе ги земете предвид најризичните области на вашиот субјект, можете да ги земете предвид оние области кои трошат најмногу буџет, најсложените процеси.

Дали фокусот во сите министерства ќе биде на исти области? Зошто?

Преглед на информациски системи

Овие се посложени прегледи поради нормалната сложеност на информациските системи и зголемената употреба на информатичката технологија за нивна поддршка.

ИТ станува сè повеќе критичен за делотворно управување со информации, но сепак треба да се има на ум дека секој ИТ хардвер или софтвер е само дел од информацискиот систем кој често ќе има значајни рачни елементи и секако ќе има значителен простор за човечки грешки.

Типичен преглед на информацискиот систем треба да се фокусира на области на активност или проток на информации кои најверојатно ќе доведат до грешка или каде што било која грешка би имала особено значаен ефект. Типични фази на таков преглед може да вклучуваат:

- Преглед на внесување: Преглед на веродостојноста на изворните податоци и контрола врз внесувањето на податоците.
- Преглед на управување и обработка на податоци: Преглед на процесите на управување, обработка, чување податоци, безбедност и пристап до податоци.
- Преглед на резултати: Преглед на веродостојноста на излезните податоци и контрола врз нив. Исто така, преглед на соодветноста на форматот на податоците и начинот на кој информациите се пренесуваат до администрацијата или до кој било друг корисник (излезните податоци можат да станат влезни податоци за друг процес).

Ова е пристап кој може да се примени на речиси секој информациски систем.

Покрај општите ризици во организацијата, постојат и поспецифични ризици за ИТ корисниците, како што се:

- Компјутерите се сложени и често бараат специјално знаење, вештини и обука за работа.

- Брзината на промени во развојот на ИТ може да го зголеми ризикот од застареност, губење на конкурентска предност и/или недостаток на техничка поддршка и соодветно одржување.
- Ризик од прекумерно потпирање на ИТ ресурси. Техничката природа на системот може да доведе до претпоставки за непогрешливост на корисниците и раководителите кои немаат вештини да ги оспорат или тестираат овие претпоставки.

При проценка на ризиците при користењето на ИТ, важно е да се препознае дека таквите ризици можат да се појават во широк опсег на ИТ активности. Овие ризици не се поврзани само со употребата на големи, скапи и сложени апликации, туку можат да произлезат и од употребата и потпирањето на ИТ во секојдневните активности. На пример, употребата на едноставни табели за управување со податоци и поддршка на широк опсег на активности е вообичаена, но нивното лесно користење и пристапноста на таквите пакети ги прави инхерентно склони кон грешки.

Покрај ризиците поврзани со употребата и потпирањето на ИТ системите, постојат и својствени ризици поврзани со самата технологија, како што се:

- Природна катастрофа. ИТ системите се ранливи на природни катастрофи како што се загуба на енергија, удари од гром, поплави итн. Затоа постои ризик од губење на опремата (хардверот) и/или самите податоци.
- Пад на систем. Иако технолошкиот напредок значи дека компјутерските системи стануваат посигурни, ИТ е сè уште ранлив на падови на системот. Затоа, може да постои ризик од сериозно нарушување на деловните активности и испораката на услуги.
- Физичко осигурување. Компјутерските системи се од голема вредност и стануваат се помали и попереносливи како што се подобрува технологијата. Ова може да ги направи предметите како што се персоналните компјутери, лаптопите и рачните компјутери многу ранливи на кражба. Кражбата на податоците зачувани на информатички медиуми исто така претставува сериозен ризик, а локацијата и пристапот до датотеките со податоци, дисковите итн. треба да се контролираат за да се заштити безбедноста на податоците.
- Локација на околината. Посложената ИТ опрема може да бара специјализирани локации и услови како климатизација, контрола на температурата и заштита од пожар. Во пораспространетите мрежни операции (засновани на десктоп компјутери) постојат еколошки ризици од оштетување, пристап итн.
- Надворешни напади. Може да има зголемена ранливост што произлегува од пристапот до интернет/мрежите за е-пошта, вклучувајќи го и ризикот од оштетување/загуба од вируси, хакери итн.
- Законодавно и регулаторно. Користењето на ИТ за управување и зачувување на податоци може да бара од организациите конкретно да се справат со ризиците за усогласеност, како што се пристапот и заштитата на личните податоци.

Конечно, покрај ризиците поврзани со употребата на ИТ, организациите можеби ќе треба да ги идентификуваат и управуваат ризиците поврзани со ИТ набавките. Купувањето нови ИТ системи и опрема често претставува значителна капитална инвестиција во многу организации. Многу организации се соочија со одложувања и прекумерни трошења поврзани со планираната имплементација на ИТ системот. Вообичаените ризици поврзани со стекнување капитал често се влошуваат од специфичните ризици поврзани со стекнувањето на ИТ:

- Новите ИТ системи/опрема може да не се компатибилни со друга опрема што се користи во организацијата или да не се во согласност со ИТ стратегијата на организацијата.
- Законските услови за наддавање и склучување договор не се исполнети. На пример, правото на Европската унија бара договорите за јавни услуги со висока вредност, кои често вклучуваат сложени ИТ набавки, да мора да бидат понудени и дозволени според специфични барања и според одреден распоред. На пример, повиците за изразување интерес за такви договори мора да бидат објавени во Службениот весник на Европската унија.

Овие специфични ИТ ризици дополнително се влошуваат со ризиците за управување со проекти:

- Несоодветна буџетска контрола што доведува до прекумерно трошење.
- Несоодветното управување со проекти доведува до доцнење во спроведувањето, предизвикувајќи прекини на услугата.

ПРАШАЊА ЗА САМООЦЕНУВАЊЕ:

Во поглед на компјутерските апликации со кои сте запознаени, идентификувајте ги различните контроли и обидете се да ги класифицирате како управувачки или системски контроли.

- Законодавни и регулаторни контроли

Има сè повеќе законски и/или регулаторни стандарди што бараат од организацијата да користи ИТ и да управува и да складира податоци.

Типичните правни и регулаторни барања може да вклучуваат:

- Заштита на податоци.
- Слобода на информации.
- Авторско право, дизајн и патенти.
- Средства за злоупотреба на компјутер.

Спецификите на правната и регулаторната рамка ќе се разликуваат од земја до земја и може да бидат специфични за секторот и активноста. Раководството мора да ги земе предвид специфичните барања што се применуваат на нивните организации со цел соодветно да управуваат со ризикот од неусогласеност со таквите барања, а вие мора да сте запознаени со законите што се применуваат во вашата земја.

Контролните точки за ревизори во однос на ИТ системите се резимирани подолу:

РЕВИЗОРСКИ КОНТРОЛНИ ТОЧКИ ЗА СИСТЕМИ НА ИНФОРМАТИЧКИ ТЕХНОЛОГИИ

ОПШТИ КОНТРОЛИ

- Постои делотворно и ефикасно набавување, имплементирање и одржување на системскиот софтвер потребен за функционирање на системот и извршување на апликациите.
- Воспоставена е и оперативна соодветна поделба на должностите.
- Овластен е соодветен пристап за оние кои имаат потреба од системите за да ја извршат саканата работа.
- Може да се користат различни практики за давање или ограничување на пристапот, на

пример, специјални броеви за „бирање“, преглед на кориснички профили, употреба на лозинки или кориснички ID.

- Постои коегзистенција на информатичките технологии.

КОНТРОЛИ НА АПЛИКАЦИЈАТА

- Преглед на влезните контроли: соодветно овластување, хаш контроли, контроли со цифри итн.
- Преглед на контролите за обработка: проверки на валидност, целосни контроли итн.
- Преглед на контролите за излез: уредување списоци, усогласување со влезни информации итн.

8.4 Информации и комуникација

Во претходното поглавје, можевте да научите за контролните активности и видовите на контроли. Во ова поглавје ќе се запознаете со 4-та компонента на внатрешните контроли, а тоа е компонентата Информации и Комуникации.

Важноста на информациите и комуникацијата - општо

Информациите и комуникацијата се една од компонентите на секој систем за финансиско управување и контрола. Како што е случај со која било друга компонента, ова исто така не може да се разгледува одделно. Наместо тоа, треба да се гледа во контекст на тоа како е меѓусебно поврзано со другите компоненти.

Важноста на информативните и комуникациските канали преку кои се пренесуваат информациите може да се види директно во процесот на донесување одлуки. Квалитетот на одлуката е условен од квалитетот на информацијата во однос на нејзината навременост, соодветност, точност и достапност.



Слика – Систем за известување на традиционален начин на управување и во проактивно управување

Потребни се соодветни, навремени, целосни и точни податоци за да се управува со приходите, расходите, средствата, обврските, да се следи постигнувањето на целите и резултатите, да се анализираат несовпаѓањата, да се носат одлуки итн.

Стабилното финансиско управување и контрола бара постоење на информациски системи за управување. Тие вклучуваат добри бази на податоци, системи на евиденција, системи за известување, јасно дефинирани системи за известување итн.

За да го применат начелото вредност за парите, раководителите во јавниот сектор треба да имаат финансиски информации (информации за состојбата на приходите, расходите, средствата и обврските) како и нефинансиски информации (информации за постигнатите резултати и цели, ризиците и нивното влијание, очекувањата на клиентите на јавните услуги итн.).

Покрај информациите, важно е и да се има воспоставен комуникациски систем кој ги пренесува таквите информации (кој ги пренесува, на кого и како).

Комуникацијата во рамките на еден субјект е многу важна (јасна дефиниција на задачите, следење на перформансите, давање инструкции и насоки, комуникација помеѓу раководителите и кадарот, комуникација помеѓу поврзаните сектори, служби и дирекции, комуникација помеѓу матичните буџетски корисници и буџетските корисници кои се под нивна надлежност, итн.), како и комуникација помеѓу различни буџетски корисници.

Со оглед на фактот дека буџетските корисници функционираат за доброто на граѓаните, важно е и добрата комуникација со граѓаните. Постојат две причини за тоа. Прво, да се утврдат потребите и очекувањата на граѓаните и, второ, да се покаже отчетност и транспарентност во работата на буџетските корисници. Затоа е важно да се информира јавноста за стратешките и оперативните цели, резултатите кои се планираат да се постигнат и се постигнати, критериумите врз основа на кои се доделуваат правата и слично.

Информациските системи за управување би можеле да се разработат од различни агли. Меѓутоа, за потребите на овој Прирачник акцентот е ставен на сметководствениот систем, кој претставува основа за информациски систем за управување. Посебно се истакнува трезорскиот систем за цели на финансиско управување и контрола, ниво на документација на клучните деловни процеси, поднесување документација и комуникација.

- Сметководствен систем

Сметководството е основа на секој управувачки информациски систем, бидејќи обезбедува информации за трошоците, приходите, средствата и обврските, односно за категориите во фокусот на финансиското управување и контрола.

Нивото на развиеност на сметководствениот систем во однос на тоа колку детални информации обезбедува, кои се извештаите што се генерираат од него, кои се приматели на информациите и до кој степен сметководствените информации се користат во процесот на донесување одлуки, ќе влијае врз развојот на финансиското управување и контрола.

Сметководствениот систем воспоставен кај буџетските корисници е првенствено во функција на финансиското сметководство.

Финансиското сметководство обработува информации за минати деловни настани, тоа е пропишано и првенствено во функција на надворешно известување.

Согласно Законот за буџет, буџетските корисници се должни да го применуваат Законот за сметководство на буџетот и буџетските корисници⁹ за водење на сметководствена евиденција и изготвување финансиски извештаи.

Сметководствената евиденција и финансиските извештаи треба да се чуваат и составуваат соодветно врз основа на општоприфатените сметководствени начела како што се: точност, доверливост, веродостојност и индивидуално претставување на деловни настани

⁹ Службен весник бр.61/2002, 98/2002, 81/2005, 24/2011 и 145 /2015

и на меѓународните сметководствени стандарди за јавниот сектор. Сметководствената евиденција и финансиските извештаи треба соодветно да ги евидентираат и да ги одразуваат буџетските трансакции и салда според буџетската класификација како што е утврдена во Законот за буџет: организациска класификација; економска класификација; функционална класификација; програмска класификација и класификација по извори на финансирање.

Согласно Законот за сметководство на буџетот и буџетските корисници буџетските корисници се должни да ги водат деловните книги за евиденција на состојбата и движењата на средствата, обврските, приходите и другите приливи, расходи и други одливи.

Задолжителни деловни книги за буџетските корисници се: регистар; главна книга; трезорска книга (извештај од каса); книга на капиталниот имот (основни средства) и помошни книги (аналитичка евиденција).

Задолжителни помошни книги се: книги на влезни фактури; книги за излезни фактури; резервни книги; инвентарни книги; книги на побарувања и книги на обврски.

Покрај задолжителните деловни книги, буџетските корисници можат да водат и други помошни книги.

Внесувањето на податоците во деловните книги се заснова на сметководствени документи (писмен доказ за настанатата финансиска промена – трансакција) кои треба да бидат автентични, вистинити и уредни. Буџетските корисници го водат сметководството и ги распределуваат сметките во главната книга со примена на основните сметки како што е пропишано во Контниот план. За потребите на нивните потреби, буџетските корисници можат да ги поделат основните сметки од Контниот план на повеќе аналитички сметки.

Приходите и другите приливи, расходи и други одливи се покажуваат/евидентираат во главната книга во согласност со сметководствениот принцип на парична декларација.

Сметководствениот принцип на парична декларација значи:

- приходите и другите приливи се признаваат во пресметковниот период кога се наплатени/настанале според критериуми за мерливост и расположливост.
- расходите и другите одливи се признаваат во пресметковниот период кога е извршена исплатата

Согласно Законот за пријавување и евидентирање на обврски¹⁰ буџетските корисници се должни да ги евидентираат и пријават ненаплатените обврски и заостанати долгови. Известувањето и евидентирањето на обврските од страна на буџетските корисници треба да се врши во согласност со начелата на транспарентност и отчетност. Транспарентност, што вклучува пристап до податоците од извештаите за обврските на буџетскиот корисник. Отчетност која вклучува обврска за буџетскиот корисник целосно, точно и навремено да ги пријави соодветните обврски.

Известувањето и евидентирањето на обврските се врши преку Електронскиот систем за известување и евидентирање на обврските (ЕСИЕО). Министерството за финансии е одговорно за воспоставување, управување и одржување на ЕСИЕО. Буџетските корисници се должни да ги пријавуваат обврските до Министерството за финансии преку ЕСИЕО на месечно ниво, до 10-тиот ден во месецот за претходниот месец.

Согласно Законот за сметководство на буџетот и буџетските корисници, буџетските корисници се должни да ги подготват основните финансиски извештаи кои вклучуваат: биланс на состојба; биланс на успех и консолидираниот биланс. Основните финансиски

¹⁰ Службен весник бр. 64/2018

извештаи треба да обезбедат правилен, точен и целосен преглед на приходите и другите приливи, расходи и други одливи, како и состојбата на средствата, обврските и изворите на средствата.

Буџетските корисници се должни **да обезбедат систем на редовна внатрешна сметководствена контрола со цел да се контролира дали:**

- финансиските промени/транзакции се извршени во согласност со прописите
- сметководствените документи кои ги докажуваат трансакциите и врз основа на кои податоци ќе бидат внесени во сметководствената евиденција се автентични, вистинити и уредни
- финансиските извештаи обезбедуваат целосни, точни и реални информации за резултатите од финансиските промени и финансиските трансакции.

Доколку сметководствениот систем кај буџетските корисници се одржува само на ниво на законски барања (на пр. пропишаниот сметководствен план, организациска класификација, финансиски извештаи), нема да има доволно информации потребни за целите на внатрешното финансиско управување.

Развојот на финансиското управување и контрола бара од буџетските корисници да ја подобрат ефикасноста и делотворноста во своето работење и да ја зајакнат раководната одговорност за управување со расположливите ресурси, обврски, трошоци и резултати.

Раководната одговорност подразбира одговорност на раководителот за начинот на кој се планираат ресурсите, управувањето со трошоците (контролирани и намалени каде што има простор за тоа), управувањето со приходите, како и одговорноста за извршувањето на програмите, постигнувањето на целите и одлучувањето.

Раководителите од кои се бара да преземат одговорност за управување со ресурсите и постигнување резултати треба да имаат многу подетални информации за трошоците, приходите, средствата, обврските, постигнатите резултати итн.

Затоа е исклучително важно за развојот на финансиското управување и контрола да се користат содржината и структурата на податоците содржани во финансиското сметководство како основа за понатамошна обработка на податоци, евиденции и извештаи за внатрешните потреби на организацијата.

Разработувањето на податоците, евиденцијата и извештаите го претставуваат развојот на сметководството за трошоци и управување.

Развојот на сметководството на трошоците се однесува на развојот на сметководствени делови фокусирани на трошоците. Ова вклучува подетално идентификување на трошоците, нивна класификација (според видот, целта, начинот на кој тие реагираат на промените во нивоата на активност, стандардната дефиниција на трошоците итн.), поврзувањето и следењето на трошоците по програми, проекти, активности и организациски единици, подетална анализа на трошоците, следење на несовпаѓањата наспроти планот, анализа на причините за трендовите на трошоците итн.

Развојот на сметководство за раководството се однесува на развојот на сметководствени делови кои се фокусираат на евиденција и извештаи за потребите на раководството, особено за подобра планирање и контролни цели.

За разлика од финансиското сметководство, сметководството за трошоци и за раководството не е пропишано со посебни прописи бидејќи е наменето за внатрешни цели на организацијата.

Содржината на внатрешните извештаи и методите на обработка на податоците, по правило не може да се пропише или прецизно да се дефинира, ниту се препорачува,

бидејќи би ја елиминирало можноста за препознавање на одредени активности во сметководствена смисла и евидентирање на нивните специфики, како и флексибилност во креирањето внатрешни извештаи во согласност со барањата на поединечните внатрешни корисници.

Внатрешното известување треба да биде дизајнирано од самите буџетски корисници, земајќи ги предвид:

- спецификите на работењето, целите и задачите на буџетските корисници
- активностите и деловните процеси,
- барањата за информации на раководителите
- состојбата на развојот на нивниот сметководствен систем

Сметководството за трошоци и за раководството ќе се развива во ситуација кога раководителите се заинтересирани и бараат подетални информации за трошоците, приходите, средствата, обврските, резултатите итн.

Ваквата состојба ќе биде почеста во случаите кога раководителите јасно знаат кои се нивните овластувања, кој дел од буџетот или финансискиот план им е ставен на располагање, кои се нивните одговорности и што се очекува од нив.

Од раководителите треба да се побара да пријават и да дадат одговори на следниве прашања: *Што е направено? Како беше направено ова? Каде може да се заштеди, без да се доведуваат во прашање некои активности или проекти? Зошто некои трошоци се толку високи? Дали може да се дадат предлози за да има неколку опции за спроведување на активност или проект?*

Многу е важно да се одговори на овие и други слични прашања, бидејќи, дури и ако постои јасна дефиниција на овластувањата и одговорностите, доколку постои недостиг од надзор што го вршат претпоставените на раководителите врз нивната работа, исто така може да има и недостаток на интерес за и разбирање на потребата за развој на системи за сметководство за трошоци и управување.

Развојот на сметководствените системи во голема мера е олеснет со соодветна ИТ поддршка.

Бидејќи ИТ поддршката бара значителни ресурси, треба да се направи детална анализа на реалните потреби пред да се донесе каква било одлука. Она што треба да се види е што бара буџетскиот корисник во однос на информациите, колку треба да бидат детални и во кои делови од неговиот бизнис и да донесе одлука во зависност од приоритетите и расположливите ресурси.

Кога се дигитализираат сметководствените системи, особено е важно да се земе предвид фактот дека развојот на сметководствените системи за трошоци и за раководството повлекува надградба на базите на податоци и извештаи од финансискиот сметководствен систем и негово поврзување со други оперативни системи (на пр. сектор за човечки ресурси, единица за набавки, помошна евиденција на основните материјални средства и сл.).

Развојот на сметководствените системи за трошоци и за раководството е заедничка задача што ја споделуваат раководителите воопшто и раководителот на финансиската единица.

Како што беше споменато претходно, во поглед на трошоците и управување сметководството обезбедува информации за раководителите за да ги поткрепи:

- одлуките за програми, проекти, активности и процеси во надлежност на раководителите
- управувањето со финансиските ефекти кои произлегуваат од одлуките на раководителот и
- да му помогне на раководителот да го следи спроведувањето на своите одлуки.

Раководителот на финансиската единица има улога да им помага на раководителите во развојот на сметководството и управувањето со трошоците на начин да:

- им помага на раководителите да ја разберат целта и придобивките од сметководството за трошоци и управување
- бидат проактивни и да бараат од раководителите подетални анализи на трошоците, приходите и основата за пресметување на нивното финансиско барање, а не само да ги сумираат нивните потреби,
- бара дополнување на финансиските извештаи, кои треба да содржат детално објаснување за отстапувањето, објаснување за постигнатите резултати за потрошениот буџет, објаснување на показателите за успешност постигнати или неостварени итн.
- се погрижат основното финансиско сметководство (евиденција и извештаи) да биде добро уредено, и ажурирано следејќи ги сите законски барања

Во согласност со потребата од подетални информации, раководителот на финансиската единица треба да работи заедно со другите раководители во насока на развивање и надградба на евиденцијата и извештаите за внатрешни цели.

Трезорски систем

Во Народната Банка е отворена Единствена трезорска сметка (ЕТС) заради наплата на сите буџетски приходи и други приливи и извршување на сите буџетски расходи и други одливи од државниот буџет и од општинските буџети. Согласно Законот за буџети, буџетските корисници и општините се должни да отвораат сметки и да ги депонираат средствата само во Трезорот.

Системот ЕТС заедно со системот за трезорска книга претставуваат организациска и информативна основа за добро, делотворно, ефикасно и транспарентно управување со јавните финансии во согласност со единствените правила за државниот буџет, буџетите на општината, сите буџетски корисници и другите јавни субјекти кои учествуваат во системот ЕТС.

Согласно Законот за буџет, Трезорот – организациона единица во рамките на Министерството за финансии, е овластен да управува со системот на ЕТС и системот на трезорска книга. Работењето преку ЕТС и обврските на субјектите кои учествуваат во системот на ЕТС подетално се уредуваат преку посебни упатства издадени од Министерот за финансии врз основа на Законот за буџети.

Трезорот е важна област во рамките на системот на финансиско управување и контрола, бидејќи воспоставувањето на ЕТС во основа подразбира поефикасна контрола и подобро управување со приходите и расходите за буџетските корисници.

Предностите од примената на ЕТС во контекст на добро финансиско управување и контрола се следните:

- интеграција на сметководствени, буџетски и општи деловни процеси
- подобра контрола на трошењето и наплатата на буџетските средства наменети за буџетските корисници

- подобрена ефикасност и навременост во работата и користењето на човечките ресурси, поради избегнување повеќекратно внесување на исти податоци во ИТ системот
- учесниците во ЕТС имаат ажурирани информации кои можат да ги користат во согласност со доделените овластувања и задачи
- точност на податоците за извршување на буџетот на ниво на индивидуални буџетски корисници.
- подобро управување со ликвидноста поради фактот што ажурираните информации за неискористениот дел од средствата создаваат можност расположливите средства да се насочат кон други проекти за кои недостигаат средства
- заштеда/избегнато непотребно задржување пари на посебни сметки, исплата на камата на позајмени средства и трансакциски трошоци за трансфер на пари помеѓу различни сметки на буџетскиот корисник
- подобра организираност и транспарентност на процесот на буџетски циклус

Понатамошни подобрувања на системот за финансиско управување и контрола ќе следат со имплементирање на Интегрираниот информациски систем за финансиско управување (ИФМИС).

Според програмата за Реформа на управувањето со јавните финансии за периодот 2018-2021 година усвоена од владата, имплементирањето на новиот ИФМИС има за цел да ги трансформира постојните системи за Управување со јавните финансии (УЈФ) од нивните сегашни полунезависни модулари компоненти во еден интегриран модерен ИФМИС способен да ги задоволи барањата на идниот свет.

Воспоставувањето на ИФМИС е пропишано во Закон за буџети, и неговите основните компоненти на се:

- буџетско планирање (повеќегодишно; вклучително планирање на капитални проекти/јавни инвестиции);
- извршување на буџетот (вклучувајќи ги сите расходи/приходи и операции на ЕТС);
- водење евиденција за потребите на системот за трезорска книга и известување;
- управување со долговите;
- изготвување и управување со потребните регистри и класификации;
- поврзување со други системи за автоматска размена на податоци во рамките на владата и во државата;
- база на податоци и алатки за известување за поддршка и следење на одлуки;
- веб портал за обезбедување безбеден пристап до сите овластени буџетски корисници и за други овластени буџетски корисници и други овластени субјекти; и
- други неопходни компоненти за поддршка на спроведувањето на Законот за буџети и стабилното управување со јавните финансии.

Ниво на системска документација

Секоја финансиска и друга трансакција мора да има ревизорска патека или документарна патека од почеток до крај за да се овозможи реконструкција на поединечни активности и нивни одобренија.

Сите финансиски и други трансакции мора да бидат соодветно документирани, плаќањата мора да се засноваат на веродостојна документација, материјалната и финансиската документација мора да бидат соодветно обработени (сите елементи мора да бидат наведени, прикажувајќи линкови до договори, формулари за апликации, барања, позиција во финансискиот план, шифри или контен план, програмски кодови,

проект итн.). Документацијата мора да ги содржи и сите потребни потписи, вклучувајќи ги и потписите на оние кои го поднеле барањето, кои го одобриле барањето, кој извршил контрола, кој извршил плаќање итн.

Еден уреден систем на финансиско управување и контрола бара постоење на писмена или документирана постапка.

Она што е особено важно е да се имаат јасни процедури кои се однесуваат на процесите на буџетскиот циклус, процесот на стратешко планирање, подготовката на финансискиот план, извршувањето на финансискиот план, вклучувајќи ги процесите на склучување договори и набавки, сметководствените процеси (сметководствено евидентирање и финансиско известување).

Изведбата на горенаведените процеси вклучува голем број организациски единици. Благодарение на внатрешните пишани процедури, учесниците во процесот можат да бидат информирани за тоа кој што прави, кои се нивните овластувања и одговорности и кои контролни процедури треба да ги спроведат. Ова овозможува да се преземат активности во согласност со процедурата, учесниците да се информираат што треба да направат и последователно да се реконструира настанот по потреба.

Покрај регулирањето на процесите на буџетскиот циклус, неопходно е да се регулираат и клучните процеси што придонесуваат за постигнување на стратешките цели на буџетските корисници. Овие процеси се одвиваат во организациски единици под надлежност на раководителите на внатрешните организациски единици.

Врз основа на проценката на ризикот, раководителите ќе дефинираат кој од процесите треба подетално да се регулира. На пример, ова вклучува процеси кои имаат значителни финансиски ефекти, сложени и важни процеси без ИТ поддршка и слично.

Подетални информации за деловните процеси може да се најдат во Поглавје 10 од овој модул.

- Архивирање на документација

Во согласност со прописите, субјектите се должни да се грижат за сите прашања кои се однесуваат на организацијата, обработката, депонирањето и чувањето, изборот и издвојувањето на архивскиот материјал преку сопствени уредби за чување и обработка на архивскиот материјал.

Архивски материјал се сите белешки и документи, службени и деловни записи и документација изготвена, собрана или користена во работата на буџетски корисник.

Преку своите уредби за чување и обработка на архивски материјал, субјектите треба да го регулираат своето канцелариско работење, начинот на изработка, обработка и постапување со списите и документацијата во постапка, внатрешниот начин и рокови за преземање, начинот на водење на канцелариска евиденција и друга евиденција за имотот, техничка опрема, етикетирање и депонирање на имотот, местото, условите и начинот на складирање на архивската граѓа, начинот на користење на архивот, роковите и начините на евалуација и издвојување на имотот, постапките за уништување на одвоените имоти и доставување на имотите до надлежните архиви, како и задачите и одговорноста при постапување, обработка и заштита на имотите.

Сите досиеја и документи изготвени врз основа на активностите на субјектот, како и техничката и деловната документација, се чуваат во согласност со одредбите содржани во регулативата.

Меѓу другото, треба да се водат деловни книги, евиденции, анализи, пресметки, фактури, извештаи, сметководствени листови, договори и материјална сметководствена евиденција.

Покрај сметководствената и финансиската документација, треба да се водат и други прописи и документи. На пример, тие вклучуваат документација за статусот (на пр. статuti, одлуки за регистрација на буџетски корисници итн.), правна и општа документација (на пример, спогодби и договори за деловна соработка, судски постапки, записници и одлуки на инспекциските тела, безбедност при работа, интерни белешки, известувања, итн.), документација за човечки ресурси (главни податоци за кадарот, досиеја за кадар со придружни прилози, евиденција за договори за вработување, апликации за работа, известувања за резултатите од изборот испратени до апликантите итн.), техничка документација за инвестиции (инвестициски документи со проектна документација, документација за тендери за работи, документација за инвестициско одржување, инвестициски одлуки и сл.).

- Комуникација

Комуникацијата во рамките на субјектот (меѓу раководителите и кадарот, помеѓу различни организациски единици, помеѓу единиците/одделенијата за финансиски прашања и другите организациски единици), комуникацијата помеѓу матичните буџетски корисници и корисниците под нивна надлежност, како и надворешната комуникација помеѓу буџетските корисници и клиентите/граѓаните претставуваат важен дел во системот за финансиско управување и контрола.

- Комуникација помеѓу раководителите и вработените

Важноста на комуникацијата помеѓу раководителите и вработените во контекст на финансиското управување и контрола произлегува од фактот што таквата комуникација му помага на раководството да пренесе информации за целите, задачите, инструкциите итн. и му укажува што очекува раководството од кадарот. Од друга страна, таквата комуникација обезбедува повратна информација од кадарот до раководството за предусловите што треба да се исполнат за постигнување на целите и извршувањето на задачите, за ризиците и слабостите во системот.

Квалитетот на таквата комуникација зависи од нејзината двонасочна природа (раководители ↔ кадар), раководителите треба да бидат јасни во поставувањето на целите и очекувањата на кадарот, од друга страна, кадарот треба да биде јасен во давањето конструктивни предлози. Резултатите ќе бидат јасна слика што се очекува од кадарот и како тие можат да придонесат. Од друга страна, раководителите ќе бидат подобро информирани за оперативното извршување на задачите, потенцијалните тешкотии и мерките што треба да се преземат.

- Комуникација помеѓу организациските единици

Добро развиената комуникација помеѓу организациските единици придонесува за подобра размена на информации во рамките на буџетскиот корисник, навремена информација за воочените тешкотии, подобра комуникација во работата според поставените цели и основни работни функции, откривање на преклопување на работа или задача или недостаток на покриеност на некои области.

- Комуникација помеѓу Одделението за финансиски прашања и другите единици

Развојот на финансиското управување и контрола бара и развој на комуникација помеѓу Одделението за финансиски прашања и другите единици. Суштината на развојот на овој систем се однесува на развивање на раководна одговорност на раководителите на

буџетските корисници и раководителите на внатрешните организациски единици одговорни за финансиските ефекти од работењето. Со други зборови, раководителот на буџетските корисници и раководителите на внатрешните организациски единици треба да се грижат за финансиските ефекти од работењето, бидејќи тоа е нивна одговорност, а не раководителот на Одделението за финансиски прашања.

Она што често се случува во пракса е раководителите на Одделението за финансиски прашања да се грижат за севкупните финансии, додека другите раководители тоа не го сфаќаат како своја примарна одговорност. Развојот на финансиското управување и контрола се движи кон промена на оваа практика. Затоа, важно е да продолжи да се развива комуникацијата помеѓу сите организациски единици и Одделението за финансиски прашања како поддржувач на таквата промена. Од одделенијата за финансиски прашања се очекува да ја развијат својата советодавна улога и поддршка за раководителите при преземањето на нивната раководна одговорност, додека другите организациски единици се очекува да ги земат предвид таквите совети и поддршка, како и активно да бидат вклучени во изготвувањето насоки, правила и процедури кои ги покриваат процесите на буџетскиот циклус. Точно е дека одделенијата за финансиски прашања најчесто се тие што иницираат изработка на вакви правила, но потребно е активно вклучување на сите учесници во ваквите процеси за да се земат предвид специфичностите на дадениот дел од работењето.

- Комуникација со буџетските корисници во рамки на системот

Матичните буџетски корисници мора да воспостават и развијат ефикасна комуникација со субјектите под нивна надлежност. Ова особено се однесува на информациите за оперативната цел и вклучувањето на корисниците под нивна надлежност во подготовката на планските документи.

Ваквото вклучување не подразбира само учество во изработката на финансискиот план, туку вклучува и подготовка на стратешки развојни документи, работни планови и плански документи итн. Понатаму, раководителите на корисници под овластување на матичните буџетски корисници треба да учествуваат на состаноци на високо ниво (колегиум на министри, градоначалници, раководители на општини), а треба да продолжи да се развива и соработката и координацијата помеѓу надлежните дирекции/административни одделенија на подредените буџетски корисници. Исто така, се очекува дека ваквите буџетски корисници ќе укажат на одредени оперативни ризици и ќе го предупредат матичниот буџетски корисник во време на деловни тешкотии. Комуникацијата со буџетските корисници во системот е важна поради потребата од координиран пристап кон финансиското управување и контрола.

- Комуникација помеѓу буџетските корисници

Постојат бројни области во јавниот сектор кои спаѓаат во доменот на надлежност на повеќе буџетски корисници. Ова, на пример, се однесува на здравствениот сектор (Министерство за здравство, Фондот за здравство, општини, болници и други здравствени установи); социјален сектор (Министерство за социјални прашања, центри за социјална заштита, социјални институции, општини). Дополнително, некои активности често бараат меѓуинституционална соработка, како што е гаснењето пожар (соработка меѓу армијата и полицијата).

Комуникацијата помеѓу буџетските корисници поврзани преку некои функции од јавниот сектор е исклучително важна за да биде целосно успешно спроведувањето на активностите.

Меѓу другото, развојот на финансиското управување и контрола опфаќа и развој на канали за комуникација помеѓу буџетските корисници со цел да се постигне подобра достапност на потребните информации, намалување на трошоците за обработка на податоците, постигнување подобро вмрежување и со тоа побрзи и поефикасни услуги за граѓаните, подобри бази на податоци за донесување одлуки и многу други придобивки.

На пример, следењето и контролирањето на правото на социјални бенефиции би било далеку побрзо и поефикасно во систем кој ги поврзува податоците на испитаниците за придобивките од приходите од Даночната управа, податоците од пензискиот систем кои се однесуваат на пензиските бенефиции на апликантите и слични бази на податоци.

- Комуникација со корисниците на услугите, граѓаните и јавноста

Во своите изјави за мисија и визија, буџетските корисници често укажуваат дека се посветени на корисниците на нивните услуги и задоволување на нивните потреби. Тоа е сосема разбирливо, бидејќи буџетските корисници се во функција на давање услуги на граѓаните и тоа е нивната примарна улога. Затоа, комуникацијата со граѓаните, односно односите со јавноста е важен дел од системот за финансиско управување и контрола.

Важноста на комуникацијата со граѓаните може да се гледа од два агли.

Прво, како корисници, граѓаните бараат обезбедување квалитетна и сеопфатна јавна услуга. Тие особено ги ценат едноставните начини на извршување на работите, односно кога ја добиваат вистинската и специфична услуга. Затоа, важно е буџетските корисници да се свесни за потребите, интересите и желбите на корисниците на нивната услуга. Потребно е да се знае кои се потребите на корисниците, а одлуката за тоа кои услуги на крајот ќе ги понуди буџетскиот корисник треба да се донесе врз основа на информации за расположливите ресурси (финансиска, човечка, ИТ поддршка итн.). Оние буџетски корисници кои соработуваат со своите корисници на услуги активно ги вклучуваат во дискусии и им даваат можност да ги презентираат своите препораки за тоа како да обезбедат подобри и посоодветни услуги.

Од друга страна, граѓаните како даночни обврзници сакаат да видат дека нивните средства се трошат разумно и дека раководителите на јавниот сектор делуваат како добри чувари во ефикасното управување со буџетските ресурси.

Поради оваа причина, важно е да се објавуваат целите, финансиските планови, извештаите за извршување на буџетот, постигнатите показатели за успешност итн. Оваа информација е важна за граѓаните за да ги запознаат со целите, резултатите и транспарентноста во работата на буџетските корисници и истите да можат да реагираат доколку откријат некакви слабости.

ПРАШАЊА ЗА САМООЦЕНУВАЊЕ:

Зошто е важна компонентата информации и комуникации и кои се нејзините клучни елементи?

8.5. СЛЕДЕЊЕ И ОЦЕНУВАЊЕ НА СИСТЕМОТ НА ФУК

Откако ќе ги научите клучните елементи во контролната околина на компонентите, управувањето со ризикот, контролните активности и информациите и комуникацијата, во ова поглавје ќе ги научите како да го оцените целиот ФУК систем и кој е одговорен за тоа.

Системот за финансиско управување и контрола бара постојан следење за да се овозможи евалуација на тоа колку добро функционира, навремено ажурирање во случај

на променети околности и начини на работење, како и да се идентификуваат мерки насочени кон континуиран развој на системот.

Раководителот на субјектот од јавниот сектор обезбедува континуирано следење и проценка на системот за внатрешна контрола заради оценување на ефикасноста и делотворноста на системот за финансиско управување и контрола и преземање на неопходни мерки за негово унапредување.

Проценката и следењето на системот за финансиско управување и контрола се врши од:

- **тековно следење;**
- **самооценување;**
- **внатрешна ревизија.**

а) Активности за тековно следење

Тековното следење вклучува редовно управување и надзор, како и други активности кои кадарот ги спроведува додека ги извршува своите должности. Вклучува и мерки преземени за справување со откриените слабости и тешкотии на ниво на поединечни активности, процедури или процеси.

Секој човек во организацијата има одредена одговорност во однос на следењето. Работната позиција на која било личност помага да се идентификува фокусот и обемот на таквите одговорности.

Затоа, вработените, средното раководство и раководството на високо ниво вршат следење на своите соодветни нивоа и во зависност од одговорноста што им е доделена.

Вработените - Вработените треба да се фокусираат на следење на сопствената работа за адекватно да ја извршува својата работа. Вработените се во позиција да ги поправаат неадекватностите и грешките уште пред активностите што ги извршуваат да бидат упатени на повисоко ниво на разгледување. Раководството треба да ги обучи вработените во поглед на контролните активности и да ги охрабри вработените да бидат внимателни и да известуваат за откриените слабости и неправилности. Со оглед на тоа што тие се вклучени во поединостите од секојдневното работење на нивната организација, вработените се во најдобра позиција да ги откријат можни проблеми во постојните контролни активности. Понатаму, тие треба да обрнат внимание на промените што се случуваат во нивните непосредни внатрешни и надворешни средини, да ги идентификуваат сите ризици и да известуваат за можностите за подобрување.

Раководители на служби/одделенија – Раководството на средно ниво треба да го земе предвид функционирањето на контролите во контекст на организациската единица под нивна надлежност (услуга или оддел) и колку добро лицата задолжени за одделни области на операции го надгледуваат работењето. Иако фокусот на овие раководители треба да биде ист како и на лицата кои го надгледуваат работењето, тој треба дополнително да се прошири за да ги опфати сите организациски единици под нивна одговорност.

Раководство на високо ниво (помошници министри, раководители на административни тела, раководители на сектори) – Поради нивниот поширок опфат на работа, извршните раководители треба да стават поголем акцент на постигнувањето на организациските цели.

Дополнително, извршните директори треба да го следат постоењето на ризици и можности во нивните внатрешни и надворешни средини, што може да ја поттикне потребата за правење промени во организациските планови.

Раководството треба да се погрижи да се преземат соодветни мерки во зависност од тоа какви биле резултатите од следењето. На пример, раководителите можат да донесат одлука за поставување на нови општи и конкретни цели со цел да се искористат новите можности; може да се консултира со кадарот или дополнително да го обучи за отстранување на процедурални неправилности и грешки; или може да ги приспособи контролните активности со цел да ги сведе на минимум промените на ризиците. Ова вклучува и следење на системот на внатрешни контроли кај буџетските корисници и другите субјекти под нивна надлежност.

b) Процедура за самооценување

За разлика од тековното следење, самооценувањето главно се спроведува годишно. Тоа е посеопфатен пристап за проценка на системот за финансиско управување и контрола во целина, односно клучните области.

За да се утврди моменталната состојба на финансиското управување и контрола, секој буџетски корисник треба периодично (најмалку еднаш годишно) да врши самооценување (или преглед) на системот за финансиско управување и контрола на својот субјект.

Преку самооценување, буџетскиот корисник треба да утврди дали има соодветен систем за финансиско управување и контрола со правила и процедури кои гарантираат дека работните процеси се спроведуваат редовно, етички, економски, ефикасно и делотворно.

Самооценувањето на системот за финансиско управување и контрола се спроведува со пополнување на Прашалникот за системот за финансиско управување и контрола.

Структурата и содржината на Прашалникот и начинот на неговото пополнување се предвидени во Правилникот за формата и содржината на извештаите за годишниот извештај за системот на ЈВФК.

Прашалникот за самооценување на системот на внатрешна контрола ги содржи прашањата во поглед на клучните процеси за финансиското управување (процеси на набавки и склучување договори и процеси од буџетскиот циклус, т.е. процеси на планирање, подготовка и извршување на буџетот, т.е. финансиски план, сметководство и известување) согласно Законот за систем за внатрешна финансиска контрола.

По завршувањето на вежбата за самооценување, потребно е да се испланираат активности за отстранување на констатираните слабости и недостатоци.

Буџетските корисници и јавните претпријатија се должни да ги известат своите матични буџетски корисници, а матичните буџетски корисници да го известат Министерството за финансии за резултатите од самооценувањето на системот за финансиско управување и контрола и за активностите што ги планираат, да се обврзат да ги отстранат откриените слабости и мерките за натамошно подобрување.

Покрај следењето на системот од страна на раководството и самооценувањето на функционирањето на системот преку различни прашалници, внатрешната ревизија обезбедува и независен приказ за тоа како функционира системот на ФУК.

с) Активности на внатрешната ревизија

Внатрешната ревизија (на оние субјекти од јавниот сектор кои се обврзани да ја воспостават како единица) претставува функција на објективна и независна оценка на системот за финансиско управување и контрола.

Иако внатрешната ревизија е организациона единица на субјектот од јавниот сектор, таа функционално и организациски се издвојува од другите организациски единици и директно му одговара на раководителот на субјектот од јавниот сектор. Ваквата функционална и организациска одделеност е важна за да се обезбеди независност и

објективност на внатрешната ревизија во планирањето на нејзините активности, т.е. во дефинирањето на областите што треба да се предмет на ревизија врз основа на проценка на ризик, ревизија на деловните системи и процеси и известување, што особено се однесува на директно известување до раководителот на субјектот од јавниот сектор.

Она што е поважно, е дека независноста на внатрешната ревизија не значи и нејзина изолација.

Се препорачува раководителите на единиците за внатрешна ревизија да учествуваат на состаноци организирани од раководителот на субјектот, односно на состаноци на високиот кадар со министри, директори, со цел да се стекнат со знаењето што им го пренесува највисоката раководна структура за насоката на движење на субјектот, приоритети за работењето, областите во кои се јавуваат тешкотии итн. Сето ова е важна информација за внатрешните ревизори што им овозможува да ги идентификуваат областите кои ќе бидат предмет на ревизија и кои бараат насочување на ревизорските ресурси со цел зајакнување на системите за внатрешна контрола. Понатаму, состаноците на високиот кадар на министрите, градоначалниците треба да бидат место на кое ќе се разговара за препораките од ревизијата, без разлика дали тие се спроведени или не, како и за преземени мерки за да се одговори на дадените препораки.

Она што е важно е дека извештаите на внатрешната ревизија се средство за да му се обезбедат на раководителот на субјектот од јавниот сектор дополнителни, независни информации за тоа како функционираат системите за внатрешна контрола во ревидираните области, колку добро работат раководителите со делегирани овластувања и одговорности во постигнувањето на целите и резултатите, како истите управуваат со буџетските средства кои се во нивна надлежност и кои се препораките за подобрување на работењето.

Внатрешната ревизија може да им помогне на раководителите да идентификуваат одредени слабости и неправилности кои можеби не биле идентификувани во текот на извршувањето на секојдневните активности. Тоа, исто така, им помага да преземат навремени мерки за решавање на таквите слабости.

Постојат неколку често поставувани прашања во праксата, како на пример: Како може внатрешната ревизија да даде препораки за подобрување на некои системи и процеси ако тие не ги имплементираат и не учествуваат во нив? Зарем одговорниот кадар и раководителите не треба да бидат оние кои се најдобро запознаени со тие системи и процеси бидејќи таквите ги имплементираат на дневна основа?

Внатрешната ревизија претставува „независен поглед на деловните системи и процеси од различен агол“, кој се заснова на јасно дефинирана ревизорска методологија, врз основа на која внатрешната ревизија може да ги провери системите и процесите, да ги идентификува слабостите и да дава препораки.

Внатрешната ревизија му пристапува на секој деловен систем и процес со тоа што ги разгледува и анализира од три агли, вклучувајќи ги целите на деловниот систем/процесот; ризици кои го загрозуваат постигнувањето на овие цели и очекуваните контроли; и утврдување, анализа и тестирање на постоечките контроли.¹¹

Ревизорските наоди до кои доаѓа внатрешната ревизија мора да се засноваат на докази, додека препораките што тие ги даваат мора да бидат реални и остварливи.

¹¹ Подетални информации за функцијата на внатрешната ревизија и методологијата на работа на внатрешната ревизија може да се најдат во Модул 2.

Посебно важен чекор во процесот на извршување на задачата за внатрешна ревизија се однесува на договарањето на нацрт-ревизорскиот извештај со субјектот на ревизија. Целта е да се утврди дали се земени предвид целата потребна документација и информации кои ги поддржуваат наодите на ревизијата и дали препораките на ревизијата се реални и остварливи или не.

Дадените препораки треба да се имплементираат во согласност со релевантните Акциски планови. Препораките што не се спроведени укажуваат на преостанатите слабости во системите и на тоа дека ризикот од оперативни недостатоци сè уште претставува закана.

Спроведувањето на препораките од ревизијата е одговорност на раководителите.

Акцискиот план за воспоставување и развој на системот за финансиско управување и контрола, кој е составен дел на годишниот извештај за системот на ФУК, вклучува и планирани активности за спроведување на препораките на внатрешната ревизија.

Следните поглавја содржат повеќе информации на оваа тема.

Честопати улогата на внатрешната ревизија се поистоветува со инспекција, што е сосема погрешно. Важно е јасно да се направи разлика помеѓу внатрешната ревизија од инспекцијата.



Досега можевте да видите како функционирањето на системот за ФУК може да се следи и оценува во рамките на субјектот.

Улогата на надворешната ревизија во оценката на системот за внатрешна контрола е исто така опишана подолу.

d) Надворешна ревизија

Во јавниот сектор издвојуваме три надворешни ревизии:

- **Државна ревизија,**
- **Ревизорско тело и**
- **Ревизорски друштва кои вршат ревизии согласно Законот за ревизија.**

Државен завод за ревизија

Следење и оцена на системот за ФУК ќе се врши и преку надворешна ревизија.

Покрај гореспоменатите облици на внатрешно следење и проценка на системот за финансиско управување и контрола, извештаите на Државниот завод за ревизија

претставуваат важен извор на информации за субјектите од јавниот сектор во однос на функционирањето на нивните системи за финансиско управување и контрола. Државните ревизори ги подготвуваат овие извештаи при ревизија на работењето на субјектите од јавниот сектор.

Наодите и препораките на Државниот завод за ревизија кои укажуваат на слабости во работењето на субјектот од јавниот сектор (на пр. неевидентирани побарувања, лошо обликувана евиденција итн.) му укажуваат на субјектот од јавниот сектор дека има слабости во системот за финансиско управување и контрола во тие области.

Оттука, покрај проценката на ефикасноста и делотворноста на системот за финансиско управување и контрола што ја вршат самите субјекти од јавниот сектор, надворешната ревизија што ја врши Државниот завод за ревизија во согласност со меѓународните стандарди и најдобри практики обезбедува дополнителни информации и уверување во врска со начинот на кој се управуваат и трошат јавните средства и укажуваат на слабостите кои треба да се решат.

Државната ревизија е клучен механизам во ревизијата на трошењето на народните пари во име на Собранието; оттука, синоним за државна ревизија е „чувар на јавните пари“. Државната ревизија се разликува од другите видови владини контроли со нагласување на нејзината независност и овластен пристап за испитување, ревизија и контрола на развојот на буџетот од страна на централната и локалната власт и активностите на ex-post ревизија.

Во Северна Македонија Државната ревизија е регулирана со Законот за државна ревизија¹². Активностите поврзани со државната ревизија во Северна Македонија ги врши ДЗР, како Врховна ревизорска институција (ВРИ). ДЗР започна со работа на почетокот на 1999 година, првите ревизии беа спроведени во 1998/99 година, а првиот Годишен извештај за работењето на ДЗР и извршените ревизии беше доставен до Собранието во 2000 година. Покрај ревизијата на регуларност (финансиска ревизија и ревизија на усогласеност), од 2005 година ДЗР спроведува ревизии на успешност. Во поново време, ДЗР почна да врши ревизии како следење на дадените препораки и тематски ревизии (ДЗР, 2020 година Согласно Законот за државна ревизија, државните ревизори се должни да го следат спроведувањето на тие препораки, а субјектите кои се предмет на ревизија се должни да доставуваат формулар кој опишува). Преземените мерки за упатување на препораките до ДЗР во рок од 90 дена од приемот на конечниот ревизорски извештај. За да проценат дали мерките се делотворно спроведени, државните ревизори вршат дополнителни проверки на наодите од ревизиите на регуларноста.

- Ревизорско тело

Ревизорското тело е основано со Законот за ревизија на ИПА како самостоен и независен правен субјект, функционално независен од сите чинители во системите за управување и контрола на ИПА. Законот го регулира предметот на ревизијата, организацијата и надлежностите на Ревизорското тело и начинот на вршење на ревизија на ИПА во Република Северна Македонија под децентрализирано управување со и без ex-ante контрола од страна на Европската комисија.

Целта на ревизиите извршени од страна на Ревизорското тело е да се добие разумно уверување и изразување мислење за делотворно и добро функционирање на системот за управување и контрола на ИПА, како и за веродостојноста на сметките и извештаите за расходи за средствата што се користат во рамките на Европската унија пред - пристапна помош во Република Северна Македонија.

¹² Службен весник бр.66, 2010

Во Модул 1 ќе научите која е разликата помеѓу внатрешна ревизија, надворешна ревизија и инспекција.

ПРАШАЊА ЗА САМООЦЕНУВАЊЕ:

1. Следниве се препораките од внатрешната ревизија. Обидете се да ја поврзете секоја препорака со една од компонентите на внатрешните контроли!

- правилно да ги евидентира нефинансиските средства
- да се изготви процедура за наплата на приходи
- следете ги упатствата за издавање и пресметување патни налози
- донесете одлука за овластувањата и одговорностите за средствата предвидени во финансискиот план

2. Пример за програмска цел. Наведете ги ризиците и контролите и наведете ги елементите од секоја компонента на внатрешните контроли кои ќе обезбедат делотворен систем на внатрешни контроли со цел спроведување на програмата.

3. Доаѓате кај субјектот на ревизија и таму ви велат: „Како ќе знаете подобро од мене како треба да функционира процесот за кој сум задолжен 20 години“? Што ќе му одговорите како внатрешен ревизор?

4. Наведете ги начините/видовите на следење на ФУК.

5. Од кои извори можете да добиете информации за функционирањето на системот ФУК?

Контролни точки за ревизорите во однос на компонентите на системот за внатрешна контрола

Контролна околина

Контролните за ревизорите во однос на Контролната околина се резимирани во Поле бр. 1 подолу:

ПОЛЕ БР.1
РЕВИЗОРСКИ КОНТРОЛНИ ТОЧКИ ЗА КОНТРОЛНА СРЕДИНА
<u>ИНТЕГРИТЕТ</u> ■ Кодексот на однесување дизајниран и одобрен од раководството е јасен, сеопфатен и содржи правила за дисциплински дејствија во случај на негово прекршување. ■ Кодексот на однесување и правилата во однос на судирот на интереси се доставуваат до сите вработени. ■ Кодексот на однесување и правилата во однос на судирот на интереси се соодветно применети. ■ Кодексот на однесување и правилата во однос на судирот на интереси се соодветно ажурирани со цел да се одразат промените во околностите што резултираат од активностите, програмите и проектите што ги спроведува ВРТ (Врховно ревизорско тело).
<u>ОРГАНИЗАЦИЈА И ДОДЕЛУВАЊЕ НА ОДГОВОРНОСТ И ДЕЛЕГИРАЊЕ НА ОВЛАСТУВАЊЕ</u> ■ Деталните внатрешни инструкции и/или прирачници за процедури ги утврдуваат правилата за спроведување на основните активности, програми и проекти. ■ Одобрена организациона шема со јасни системи за известување која и вертикално и

хоризонтално ги интегрира активностите, програмата и проектите на начин кој најдобро овозможува постигнување на целите.

- Одговорностите на вработените, ограничувањата на овластувањата, одговорноста, стандардите за изведба, контролните процедури и односите за известување се разјаснети во писмена форма.
- Поделбата на должностите е соодветна.
- Описите на работните места постојат, истите се ажурирани и се точни.
- Постои регистар за делегирање на овластувања; тој се доставува до соодветното раководно ниво и кадар. Регистарот се ажурира редовно.
- Вработените се добро запознаени со политиките и процедурите на ВРТ кои се однесуваат на нивните работни обврски.

ИДЕНТИФИКУВАЊЕ И ДЕФИНИРАЊЕ НА ЦЕЛИ

- Целите дефинирани од раководството се SMART (специфични, мерливи, остварливи, реални и зависни од времето).
- Целите се соодветно инкорпорирани во стратешките и годишните планови на ВРТ.
- Постојат показатели за успешност кои го мерат напредокот или недостатокот на напредок кон постигнување на целите.
- Се преземаат соодветни дејствија ако и кога целите не може да се постигнат.

Управување со ризик

Контролните точки за ревизорите во врска со проценката на ризикот се резимирани во Поле бр. 2 подолу:

ПОЛЕ БР. 2

РЕВИЗОРСКИ КОНТРОЛНИ ТОЧКИ ЗА ПРОЦЕНКА НА РИЗИК

ИДЕНТИФИКУВАЊЕ НА РИЗИЦИ

- Ризиците се идентификувани во поглед на целите.
- Идентификуваните ризици ги земаат предвид неуспесите, погрешните толкувања, неправилностите, грешките, слабостите, загубата, штетите и други внатрешни и надворешни фактори.
- Идентификуваните ризици ги опфаќаат активностите, програмата и проектите кои се повеќе загорзени.

ПРОЦЕНКА НА РИЗИЦИТЕ

- Проценката на ризикот во однос на влијанието и веројатноста е сигурна и релевантна.
- Проценката на ризиците води кон приоритизирање на активностите, програмите и проектите за кои треба да се преземат итни дејствија за нивно минимизирање.

ОДГОВОР НА РАКОВОДСТВОТО НА РИЗИК

- Одговорот на раководството на ризикот е адекватен, што резултира со немање потреба од акција или прифаќање на ризикот како таков, воспоставување контрола за ублажување на ризикот, пренесување на ризикот на надворешно тело доколку и каде што е соодветно, откажување на поврзаната активност, програма или проект доколку и кога е соодветно со цел воопшто да се избегне ризик.
- Или методологијата за проценка на ризикот изготвена и имплементирана од раководството е преточена во пракса за управување со ризик, инкорпорирана во секојдневното работење.
- Методологијата за ризик и поврзаните компоненти се ажурираат на редовна основа.
- Проценката и управувањето со ризикот се адекватни и делотворни и придонесуваат за постигнување на целите.

Контролни активности

Контролните точки за ревизорите во однос на контролните активности се резимирани во Поле бр. 3 подолу:

РЕВИЗОРСКИ КОНТРОЛНИ ТОЧКИ ЗА КОНТРОЛНИ АКТИВНОСТИ ПОЛЕ БР.3
<u>ПОДЕЛБА НА ДОЛЖНОСТИТЕ (ПРЕВЕНТИВНА И ДИЈАГНОСТИЧКА КОНТРОЛА)</u> ■ Поделбата на должностите е соодветна и на тој начин доведува до поделба на функциите во однос на: ■ Иницирање трансакција, ■ Одобрување трансакција, ■ Евидентирање трансакција, ■ Усогласување на биланси, ■ Располагање со средства, ■ Прегледување на извештаите. ■ Лицата задолжени за функциите наведени подолу не се подредени едни на други. <u>ОРГАНИЗАЦИЈА (ПРЕВЕНТИВНА И ДИЈАГНОСТИЧКА КОНТРОЛА)</u> ■ Организационата шема е достапна за целиот кадар, ажурирана и одобрена од раководството. ■ Раководителите ги имаат потребните овластувања за делотворно да ја вршат својата работа; затоа делегирањето на овластувањата е соодветно. ■ Постои соодветен и делотворен опсег на команда, со кој се избегнува примање наредби од две различни лица во врска со извршувањето на иста задача. ■ Овластувањата, одговорноста и отчетноста на целиот кадар се соодветни на соодветните задачи и се дефинирани во писмена форма. ■ Организацијата и поделбата на работата меѓу кадарот и тимовите придонесува за навремено, доверливо и делотворно спроведување на активностите, програмата и проектите. ■ Прирачниците, внатрешните инструкции и процедури се јасни, сеопфатни, ажурирани и се доставени до целиот кадар. <u>ОВЛАСТУВАЊЕ И ОДОБРУВАЊЕ (ПРЕВЕНТИВНА КОНТРОЛА)</u> ■ Овластувањето (или делегирањето на овластувањата) се усогласува на соодветно хиерархиско ниво. ■ Овластувањето е општо или специфично или комбинација од двете. На пример, општо овластување значи дека одделот има дозвола да троши средства од одобрен буџет. Специфичното овластување значи дека одделот треба да добие претходен потпис и/или одобрение за секоја трансакција од лице со орган за одобрување. ■ Сите одобренија се потврдени со придружна документација. Одобрувачите се задоволни дека соодветната активност, програма и проект се соодветни, точни и се усогласени со важечките закони, регулативи, политики и процедури. ■ Сите необични предмети се испитуваат од одобрувачите. Дополнително, тие се документираат и се пријавуваат со цел да се преземат соодветни корективни мерки. ■ Одобрувачите даваат одобрение само доколку им се достават документација и информации кои ја оправдуваат активноста, програмата и проектот. <u>ФИЗИЧКИ (ПРЕВЕНТИВНИ И ДИЈАГНОСТИЧКИ)</u> ■ Постојат докази дека се имплементирани соодветни контроли за пристап како што се лозинки, ID, заштита, компјутерска логирање.

- Постојат докази дека контролите за пристап се редовно ажурирани.
- Организацијата има постојана контрола на залихите за средствата и залихите што ги отелотворува сите набавки (аквизиции) и издавања.
- Постојат докази дека периодично се пребројуваат средствата и артиклите во пописот.
- Ова пребројување го вршат лица кои се независни од купувањето (стекнувањето), овластувањето и чувањето на средствата.
- Постојат докази за усогласување на резултатите од пребројувањето со состојбата на записите во постојаниот попис.
- Постојат докази дека се преземаат соодветни мерки во случај на несовпаѓање помеѓу физичките пребројувања и податоците во евиденцијата. Дополнително, се прават соодветни прилагодувања на постојаните записи.
- Средствата се усогласени со потребите на ВРТ.

НАДЗОР (ПРЕВЕНТИВНА, ДИЈАГНОСТИЧКА И НАСОЧУВАЧКА КОНТРОЛА)

- Постојат докази за проверки на усогласеноста извршени од страна на раководните и/или контролните тимови.
- Постојат докази за извршена инспекција на излезот, доколку и каде е потребно.
- Постои соодветен преглед на усогласувањата, извештаите и достигнувањата во однос на дефинираниот стандард и/или барање.

КАДАР (НАСОЧУВАЧКА КОНТРОЛА)

- Поставени се соодветни, јасни и транспарентни критериуми за избор.
- Обезбеден е развој на кариерата.
- Оценувањето на перформансите се врши најмалку еднаш годишно врз основа на транспарентна методологија која стимулира лична мотивација и подобри достигнувања.
- Планот за обука е соодветен и ги задоволува потребите за обука на кадарот.
- Планот за обука се надградува годишно.
- Стандардите за квалитет се јасни, доставени до кадарот и се применуваат.

АРИТМЕТИЧКИ И СМЕТКОВОДСТВЕНИ (ПРЕВЕНТИВНИ И ДИЈАГНОСТИЧКИ)

- Сметководствени стандарди се усвоени и применети.
- Сметководствениот план е достапен и соодветен.
- Се води соодветна сметководствена евиденција, вклучувајќи списанија и главни книги.
- Усогласување на фактурите и придружните документи и сметководствените книги.
- Пробно салдо е изготвено и усогласено со сметководствената евиденција.
- Усогласување меѓу сметководствените книги и банкарските изводи.
- Воведен е соодветен надзор на обврските.
- Воведен е соодветен надзор на побарувањата.
- Воведена е соодветна процедура за отпис.
- Воведена е соодветна процедура за исклучување.
- Воспоставена е соодветна политика за депрецијација (амортизација).
- Изготвени се периодични и финансиски извештаи и ги одразуваат активностите, програмата и проектите.
- Поставени се рокови за изработка на финансиски извештаи.
- Извршени се контролни зборови.
- Повторна пресметка на износите по извршени фактури и придружни документи.
- Извршени и евидентирани се проверки и надзор на сметководствената евиденција.

УПРАВУВАЊЕ (ДИЈАГНОСТИЧКА КОНТРОЛА)

- Развиени се стратешки и годишни планови.
- Целите се поставени во писмена форма, се доставуваат до соодветниот кадар и редовно

се разгледуваат.

- Достапна е табла со резултати за следење на показателите за успешност.
- Показателите за успешност се соодветни.
- Резултатите се идентификуваат и се мерат во согласност со показателите за успешност.
- Предвидена е програма за активности и проекти.
- Развиени се алатки за следење на предвидените активности, програма и проекти.
- Разгледување на достапноста и соодветноста на финансиските и оперативните информации.
- Се подготвуваат годишни и привремени извештаи за спроведување на стратешките и годишните планови и го подобруваат процесот на одлучување.
- Извештаите се изготвуваат за одредени активности, програми и проекти доколку и каде е потребно.

Системи за информатичка технологија

Контролните точки за ревизори во однос на системите за информатичка технологија се резимирани во Поле бр. 4 подолу:

РЕВИЗОРСКИ КОНТРОЛНИ ТОЧКИ ЗА СИСТЕМИТЕ ЗА ИНФОРМАТИЧКА ТЕХНОЛОГИЈА

ОПШТИ КОНТРОЛИ

- Постои делотворно и ефикасно набавување, ставање во функција и одржување на системскиот софтвер кој е потребен за функционирање на системот и извршување на апликациите.
- Воведена е и функционира соодветна распределба на должностите.
- Соодветен пристап е овластен за оние кои имаат потреба од системите со цел извршување на саканата работа.
- Може да се користат различни практики за давање или ограничување на пристапот, на пример, специјални броеви за „бирање“, преглед на кориснички профили, употреба на лозинки или кориснички ID.
- Постои коегзистенција на информатичките технологии.

КОНТРОЛИ НА ПРИМЕНА

- Преглед на контролите за внес на податоци: соодветно овластување, хаш контроли, контроли на цифри итн.
- Преглед на контролите за обработка: проверки на валидност, контролни вкупни зборови итн.
- Преглед на контролите за излезни информации: уредување списоци, усогласување со влезни информации итн.

Информација и комуникација

Контролните точки за ревизорите во врска со информацијата и комуникацијата се резимирани во Поле бр. 5 подолу:

РЕВИЗОРСКИ КОНТРОЛНИ ТОЧКИ ЗА ИНФОРМАЦИЈА И КОМУНИКАЦИЈА ПОЛЕ БР. 5

ИНФОРМАЦИИ

- Постојат редовни и повремени извештаи за успешното работење на ВРТ во однос на утврдените цели што му се обезбедуваат на раководството.
- Горенаведените извештаи се доставуваат до вистинските луѓе со доволно поединости и навремено за да им овозможат ефикасно и делотворно да ги извршуваат своите одговорности.
- Информациските системи се развиени и прегледани во согласност со стратешкиот план на ВРТ и одговараат на постигнување на целите на ниво на ВРТ и на ниво на активност.

- Системите за регистрација и пополнување на пошта се соодветни и обезбедуваат делотворност и ефикасност кога се вршат операции и трансакции.
- Раководителите и другиот кадар добиваат редовни, сигурни и лесно достапни информации за управувањето за извршување на буџетот, користење на ресурсите и напредокот на нивните стратешки и оперативни планови.

КОМУНИКАЦИЈА

- Постојат јасни системи за комуникација и известување кои им овозможуваат на луѓето ефикасно да ги извршуваат своите одговорности.
- Постојат соодветни механизми за повратни информации кои му овозможуваат на раководството да постане запознаено со проблематичните области и/или достигнувања постигнати во одредена област.
- Постојат канали за пријавување неправилности. Извештаите имаат соодветна содржина и облик што ги подобрува понатамошните активности.
- Преглед на договорните и/или други аранжмани со трети страни за да се осигури дека се заштитени интересите на ВРТ.
- Постојат докази за приемливост на раководството во поглед на препораките од вработените за начини за подобрување на делотворноста и ефикасноста, квалитетот и контролата или други слични подобрувања.
- Постојат навремени и соодветни последователни активности од страна на раководството кои произлегуваат од комуникациите надвор од организацијата.

Следење

Контролните точки за ревизорите во врска со следењето се резимирани во Поле бр. 6 подолу:

РЕВИЗОРСКИ КОНТРОЛНИ ТОЧКИ ЗА СЛЕДЕЊЕ ПОЛЕ БР. 6
<u>СЛЕДЕЊЕ</u> ■ Постојат докази за редовно следење од страна на раководството за примената на законите, правилата, политиките и процедурите. ■ Табелите со резултати се развиваат, користат и се следат. ■ Постојат формални процедури за пријавување на слабостите и за осигурување дека се соодветно преземени соодветни корективни мерки. ■ Постои одговор на препораките на внатрешните и надворешните ревизори за средствата за зајакнување на внатрешните контроли. ■ Акциските планови се подготвуваат, се спроведуваат и последователно се следат. ■ Режимот на следење не е повремени и затоа се применува само во случаи на падови на системот, неправилности, грешки и слабости. Тој е прилично тековен и интегриран во секојдневното извршување на активности, програми и проекти. ■ Постојат извештаи од евалуации за контрола на квалитетот што се вршат секоја година или на тригодишна основа од независни оценувачи. Постојат докази за соодветни мерки преземени како резултат на овие извештаи. ■ Постојат докази за идентификување на промени во активностите, програмите и проектите, како и нивното опкружување, што може да бара промени и во системите за внатрешна контрола. ■ Постои соодветна поддршка за јавните изјави за внатрешна контрола.

9. ПОВРЗАНОСТ НА ФИНАНСИСКОТО УПРАВУВАЊЕ И КОНТРОЛА И БУЏЕТСКИОТ СИСТЕМ

Во ова Поглавје ќе го научите следново:

- поврзување на ФУК и буџетскиот систем,
- како буџетскиот систем влијае на ФУК (развојот на ФУК бара развој на буџетски систем од буџет ориентиран кон влезните податоци, до буџет ориентиран кон резултати),
- начела на стабилно финансиско управување (економичност, ефикасност и делотворност),
- дефиниција за финансиско управување,
- кои се клучните процеси за финансиско управување,
- разликата помеѓу деловните процеси и проектите.

Развој на ЈВФК интегриран со други реформски процеси:

- Управувањето со јавните финансии

- Реформа на јавната администрација (и развој на одговорноста за управување)

Ако се вратиме на целта на системот за ФУК од Поглавје 5: Системот на ФУК е во функција на обезбедување правилно, законско, економично, ефикасно и делотворно управување со буџетските средства.

Дозволете ни да го поставиме следното прашање: Дали моментално воспоставениот систем за ФУК во вашиот субјект го обезбедува горенаведеното?

Ако ги погледнете наодите на Државната ревизија на ниво на јавен сектор, ќе можете да прочитате дека субјектите од јавниот сектор имале неправилности во областа на планирањето на буџетот, извршувањето на буџетот, сметководството, јавните набавки, известувањето. На пример

- набавена опрема или изграден објект што не се користи или е делумно користен,
- голем број нереализирани договори,
- плаќање на комуналии за неискористен имот,
- високи трошоци за несекојдневно одржување,
- субвенционирани корисници кои немаат право на тоа,
- се создаваат обврски што не можат да се подмират во финансиската година на која се однесуваат,

Ваквите слабости укажуваат дека системот за ФУК не функционира на задоволително ниво.

Последиците од неефикасното функционирање на овој систем може да доведат до незаконитост и неефикасност во трошењето на финансиските средства, но може да доведат и до неподготвеност на субјектите од јавниот сектор да користат сегашни и идни финансиски средства од ЕУ.

Но, да се вратиме малку на првата реченица во ова поглавје. Како што можеме да видиме, покрај законското и правилно управување со буџетските ресурси, системот за ФУК треба да обезбеди економично, ефикасно и делотворно управување со буџетските ресурси.

А внатрешните ревизори во своето работење не само што ќе анализираат дали нешто е во согласност со законите и другите прописи, туку ревизорите можат да дадат препораки за поекономично или поефикасно управување со буџетските средства.

Законот за буџети ги пропишува буџетските начела, а еден од начелата е:

Начелото на економичност, ефикасност и делотворност значи дека државниот и општинскиот буџет треба да се планираат и извршуваат на начин што ќе обезбеди делотворно и ефикасно користење на јавните средства за постигнување на поставените цели.

Законот за ЈВФК ги дефинира овие поими.

Економија е минимизирање на трошоците за ресурсите што се користат за извршување на некоја активност, имајќи го предвид соодветниот квалитет;

Ефикасност е максимизирање на ефектите или исходите од одредена активност во однос на вложените средства;

Делотворност е степенот до кој се постигнати целите на одредена активност или односот помеѓу планираното влијание (ефект) и реалното влијание (ефект) на одредена активност;

Економијата е насочена кон максимално намалување на трошоците за ресурсите што се користат во делување со цел постигнување на целите, земајќи го предвид нивниот квалитет. **Економично** работење значи нерасипнички и избалансирани операции.

Буџетски корисник кој работи економично набавува ресурси потребни за извршување на активности по најниски трошоци, без истовремено да ги нарушува барањата за квалитет, квантитет и навременост.

Што значи дека економијата не е да го набавуваме она што не ни треба, туку она што навистина ни треба и што ќе го користат.

Пример за трошок: Купување училишни и болнички материјали по прифатлива цена.

Ефикасноста е фокусирана на односот помеѓу постигнатите резултати (аутпути) и ресурсите (инпути) користени за нивно постигнување.

Ефикасноста не подразбира само намалување на трошоците, туку вклучува и мерење колку добро организацијата ги користи своите ресурси и ги претвора во резултати.

Ефикасно работење значи со минимално трошење на ресурси да се постигне одредена количина и квалитет на производи/услуги или максимален квалитет и квантитет на производи/услуги да се искористи утврдениот квалитет и квантитет на ресурси.

Буџетските корисници работат ефикасно кога постигнуваат максимални резултати со користење на расположливите ресурси, или пак кога се постигнува потребната количина и квалитет на услуги/производи со користење на минимални ресурси.

Едноставно, буџетскиот корисник е поделотворен кога испорачува повеќе услуги или кога дава подобри резултати со истите ресурси или кога одредено ниво на услуга може да се постигне со користење на минимални ресурси.

Примери за ефикасност:

Пример 1: Во случајот со болниците, доколку квалитетот на грижата и грижата за пациентите останат исти и покрај намалувањето на буџетот на болницата, тогаш болницата е поефикасна. Од друга страна, ако со користење на исто ниво на ресурси, се намалуваат болничките листи на чекање на пациенти, тогаш болницата е исто така поефикасна.

Пример 2: Ефикасноста се подобрува доколку индивидуалните трошоци за болничко лекување се намалат навреме или ако се достапни поголем број болнички кревети без дополнителни ресурси.

Пример 3: Намалувањето на трошоците за сервисирање и одржување, на пример, на возила, компјутери, опрема, печатачи е показател за мерење на успешноста.

Од друга страна, возниот парк во кој останале многу службени возила што не се користат или се расипани поради несоодветно одржување, се пример за неефикасност.

Делотворноста е насочена кон постигнување на однапред поставени таргети за одредени општи или специфични цели (специфични планирани активности), реалниот ефект (постигнати резултати) во споредба со ефектот што треба да се постигне.

Ефикасно работење значи вршење операции во кои резултатите од некои активности се совпаѓаат со целта, или треба да се постигнат саканите ефекти.

Буџетскиот корисник работи делотворно кога успешно ги постигнал посакуваните резултати, општите и специфичните цели и политики, кои мудро ги потрошил.

Со други зборови, тоа значи дека потрошените ресурси и имплементираните активности доведуваат до реализација на зацртаните цели на работењето и резултатите/ефектите што треба да се постигнат.

Пример за делотворност:

Намалена застапеност на болести како резултат на медицинска нега/здравствена заштита, подобрување на здравјето и квалитетот на животот и намалување на стапката на смртност.

Со примена на низа мерки и показатели за успешноста на работењето (како што се доверливост, точност, навременост итн.) можно е да се процени делотворноста на буџетскиот корисник.

Меѓусебно поврзување на економичност, ефикасност и делотворност

Економијата, ефикасноста и делотворноста треба да се гледаат како целина. На пример, нема смисла да се направи нешто на поевтин начин доколку не се постигне посакуваниот резултат.

Буџетскиот корисник може да направи нешто на поевтин начин и да работи економично, но не значи дека тоа е и делотворно доколку не ги постигне посакуваните резултати.

Економичноста, ефикасноста и делотворноста се меѓусебно поврзани, така што границите меѓу нив во праксата се ретко јасно прикажани.

За мерење на економичноста, потребна е ефикасност и делотворност за јасно да се знаат потребите на корисниците на услугите, деловните цели, да се воспостават показатели за успешноност со кои се следи реализацијата на ефектот, следење на оперативните трошоци и слично.

За полесно разбирање на оваа бројка и односите на економичност, ефикасност и делотворност, дополнително се појаснети поимите влезни информации, активности/процеси, резултати/излезни информации/исход и ефект.

ВЛЕЗНА ИНФОРМАЦИЈА ги вклучува сите ресурси кои се потрошени во рамките на програмата за да се обезбедат одредени услуги.

Тоа може да биде човечки и финансиски, како и користење на имот, како што се канцеларии.

АКТИВНОСТИ/ПРОЦЕСИ претставуваат нешта кои буџетскиот корисник презема да ги внесе за да постигне одредени резултати (аутпути) и исходи. Тоа е мерка која покажува колку е добар буџетскиот корисник кој ги користи своите инпути за да постигне резултати (аутпути).

Мерките на активност честопати се во форма на „глаголска фраза“ и често се иницијативни (*разработка на план, спроведување на студија, обука или изградба на патот*).

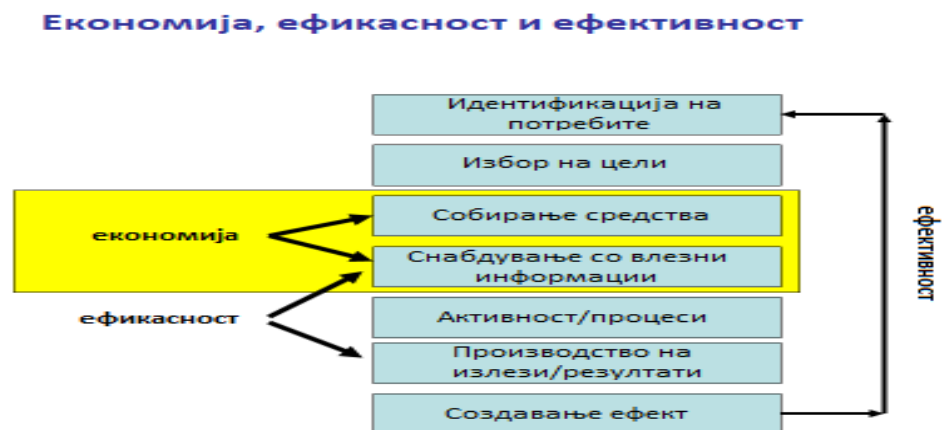
ИЗЛЕЗНИ ИНФОРМАЦИИ/РЕЗУЛТАТИ/ИСХОД е произведена стока или услуга обезбедена од буџетскиот корисник или директни производи или услуги што произлегуваат од активностите на буџетскиот корисник.

Резултатите (излезните информации) треба да се мерат според квалитетот и големината. Квалитетот на излезот често е потешко да се одреди од неговата големина.

Меѓутоа, со соодветна техника, квалитетот може да се мери земајќи ги предвид факторите како што се сигурноста, точноста и навременоста на резултатите или излезните информации. Тие се поставени во однос на количините/обемите на извршената работа (*број на изработени планови, број на градови во кои се одржува обуката или километри изграден пат*).

ВЛИЈАНИЕ/ИСХОД: посакуван резултат, постигнување на она што сакаме да го добиеме со некои активности. Се користи за приматели на услуги - граѓани, клиенти - или ефектот што го чувствуваат примателите на услуги кои се опфатени со посебна програма.

Посакуваниот ефект би бил, на пример, здрава популација, а за да се постигне тоа потребни се различни активности: неопходно е да се изградат болници, да се едуцираат луѓето за здрав живот, да се произведува здрава храна (сè што е наведено ќе биде резултат или излезна информација). Ефектот обично се мери во облик на „именска фраза“ (намалување на стапката на криминал, зголемување на вештините или процентуално намалување на времето потребно за секојдневна миграција на работници и сл.).



Вежба

Обидете се да го поврзете секој од овие искази со термините економичност, ефикасност и делотворност.

- a) да се троши паметно!
- b) да се троши помалку!
- c) да се троши добро!

Затоа во практиката финансиското управување и контрола всушност се толкувало како „финансиска контрола“ без да се води сметка за финансиското управување.

Традиционалното разбирање за финансиското управување и контрола беше дериват на разбирањето за тоа што е владата, имено трошење на јавни пари за да се задоволат дефинираните потреби на избирачкото тело и даночните обврзници како што било толкувано од тогашната влада. Следствено, финансиското управување и контрола се подразбирало како некоја гаранција дека сите трошења (и собирање на приходите) се во согласност со она што е одобрено во буџетот, дека буџетите не се трошат прекумерно и дека сите трошоци и собрани приходи се во согласност со барањата на различните закони и прописи.

Влезот во ЕУ додава акцент на потребата да се примени модерен пристап кон управувањето со јавните услуги воопшто, а особено кон финансиското управување. Тоа е затоа што за влез се бара многу поголем акцент да се стави на економската ефикасност. Ова значи дека, на пример, ќе се почитуваат лимитите на долгот, дека земјите признаваат дека даночните нивоа се конкурентни меѓу една и друга земја и дека економската ефикасност зависи подеднакво од ефикасен и делотворен јавен сектор, како и од ефикасен и делотворен приватен сектор.

Финансиското управување е насочување и контролирање на финансиските ефекти од работењето со цел да се постигнат деловните цели, користејќи ресурси на правилен, етички, економичен, ефикасен и делотворен начин.

Модерна дефиниција за финансиско управување и контрола подразбира дека „организацијата предвидува и одговара на предизвикот од променливите околности и гледа нанапред за да предвиди значајни настани. Ги доставува програмите според времето, трошоците и планираното ниво на квалитет, со многу малку исклучоци. Тоа бара ефикасност и ги подобрува услугите што ги испорачува а истовремено ги сведува на минимум потенцијалните зголемувања на трошоците. Постои софистицирано разбирање на базата на трошоци на организацијата во смисла на разбирање на клучните двигатели на различни услуги и производи”.¹³

Оваа дефиниција пак е поврзана со идејата за „управување со перформанси“. Управувањето со перформансите зависи од способноста да се постават голем број клучни прашања, на пример:

- Колку чинат услугите, активностите и процесите и која е причината за таквиот трошок?
- Како новите инвестиции влијаат на трошоците и приходите?
- Како може промените во начинот на кој се користат услугите или промените во начинот на кој се организираат операциите да влијаат на трошоците и приходите?
- Какви промени во перформансите веројатно ќе се случат на среден рок?
- Колкав е трошокот за алтернативните режими за давање услуги и перформанси?

Со цел подобро да се разбере односот помеѓу ФУК и буџетскиот систем, неопходно е да се знаат основните разлики помеѓу буџетот ориентиран кон влезна информација и буџетот ориентиран кон резултати.

¹³ Национална ревизорска канцеларија на Обединетото Кралство, Модел на зрелост за финансиско управување

Во зависност од моменталната ориентација на буџетскиот систем (влезна информација или резултати), од него ќе зависи и развојот на системот за ФУК.

Буџетски систем ориентиран кон влезна информација – стеснети можности за развој на ФУК

- фокус на влезни контроли
- акцент на законитоста и регуларноста
- целите - ако се поставени - не се поврзани со буџетски средства
- ограничено разбирање на ризиците (дали има некаков фонд за спроведување на активност или не)
- контролни активности насочени кон тоа да се осигура дека извршувањето не ги надминува одобрените средства
- низок степен, доколку има, за систематско следење на ефикасноста, економичноста и делотворноста

Буџетски систем ориентиран кон резултати – предуслови за сеопфатен развој на ФУК

- Стратешки цели поврзани со буџетски фондови
- Дефинирани показатели за успешност кои служат како основа за мерење „вредност за парите“.
- Поширок концепт на управувачка одговорност (покрај законитоста и регуларноста, отчетност за постигнување на целите, постигнати резултати, 3E)
- Разбирање
- Ex-ante и ex-post контролни активности во однос на донесување одлуки, одобрување на барања за средства, склучени договори итн.

Преместување од буџетскиот систем ориентиран кон влезна информација

Со централизиран пристап кон управувањето со буџетските средства, главната грижа е дали средствата се искористени во согласност со износот и видот на планираните средства. Резултатите и ефектите се секундарна грижа или воопшто не се следат.

Се поставуваат нови барања за буџетските корисници:

- Развој на програмско планирање и показатели за успех (поврзување на целите и буџетското финансирање)
- Воведување на управување со ризик во процесите на планирање
- Поврзување на процесите на планирање со други буџетски процеси, особено со сметководството
- Поголема одговорност не само за износот и видот на расходите туку и за постигнатите резултати

Програмското буџетирање вклучува активно управување, поставување прашања, барање одговори...

- Што добиваме за вложените финансиски средства?
- Дали може да се обезбеди истата услуга со трошење помалку финансиски средства?

- Како да се обезбеди највисоко ниво на квалитет на услугата со користење на финансиски ресурси кои се достапни во дадено време?
- Какви промени очекуваме во деловните активности?
- Колку чинат услугите, активностите, процесите?
- Што предизвикува трошоци?
- Како новите инвестиции ќе влијаат на расходите и приходите?

Кога ќе се воведат реформите на буџетскиот систем, тогаш системот за ФУК ќе треба да одговори на следниве прашања:

- Каде настанале трошоците?
- Дали го имаме целокупниот процес под контрола и дали секој денар (или дени) е предвиден за тој процес?
- Дали ги реализираваме целите поставени со овој буџет?

Важно! Внатрешните ревизори често имаат „тешка задача“ да му објаснат на раководството, каква додадена вредност е постигната со функцијата на внатрешна ревизија. Додадената вредност најдобро може да се прикаже во оние случаи кога спроведените препораки за внатрешна ревизија доведоа до зголемување на приходите, намалување на расходите и порамнување на сметководствената евиденција.

Начин на изработка на финансиски план со акцент на вклученост на раководителот, дефинирање на потребите и одлучување за приоритетите.

Реализација на финансиски план и одговорност на раководителот за контрола на расходите и приходите, создавање на обврски.

Финансиското управување ги поставува прашањата:

Како ги администрираме (управуваме) приходите, расходите, средствата и обврските?

Онаму каде што има проблеми – обично процесите се подетално организирани преку упатствата и процедурите.

Прашање кое треба да го одговорат раководителите:

Како управуваме со приходите?

Како управуваме со трошоците?

Како управуваме со средствата и обврските?

Дали знаеме од каде се трошоците?

Дали ги постигнуваме нашите поставени буџетски цели?

Како ги контролираме буџетските корисници и фирмите од јурисдикцијата?

Дали сме под контрола на процесите во јурисдикцијата?

9.1 Деловни процеси

Сега доаѓаме до значајната тема за внатрешните ревизори, а тоа се деловните процеси.

Управување со субјект/институција значи управување со своите деловни процеси.

Систематски пристап во управувањето



Процесот е збир на меѓусебно поврзани дејства или активности насочени кон постигнување заедничка цел и подразбира напредок кон целта.

Деловните процеси може да се опишат како серија логички поврзани активности кои ги користат ресурсите на субјектот, чија крајна цел е да се задоволат потребите и барањата на даночните обврзници за услуги со соодветен квалитет во одреден временски период.

„Процесот е збир на активности кои се меѓусебно поврзани или содејствуваат, што ги претвора влезните податоци во излезни/резултати.“

Процесите од една страна имаат одредени инпути (или влезни информации), додека од друга страна очекуваме одредени аутпути (резултати или излезни информации). Сето ова бара механизми или ресурси (средства, луѓе, знаење, финансии итн.) но и добро воспоставени правила и контроли за да се постигнат саканите цели на еден процес.

Како што гледаме на сликата погоре; буџетските корисници произведуваат различни резултати во споредба со претпријатијата во јавна сопственост.

Графички приказ на процесот



Основни карактеристики на процесот

- секој процес има цел,
- секој процес има носител,
- секој процес има почеток и крај,
- секој процес има инпути и аутпути,
- процесот е составен од поврзани активности,

- врз основа на инпутите и аутпутите на процесот, лесно е да се одреди успехот на процесот,
- процесот треба да има познати учесници и корисници
- подобрувањето на процесот е неизбежно

Процесите можеме да ги поделиме на различни начини:

1. главни процеси, процеси за поддршка и процеси на управување
2. процеси со фокус на финансиските ефекти: процеси на генерирање приходи, процеси на генерирање расходи, процеси на управување со средства и процеси на управување со обврски.

Клучни „главни“ процеси <i>„ОСНОВЕН деловен процес“</i>	Процеси поради кои постои субјектот, односно основни програмски активности поврзани со извршување на задачите доделени на субјектот
Процеси за поддршка	Процеси што ги поткрепуваат главните процеси да ги постигнат своите цели. Тие не постигнуваат директна вредност за субјектот, но се неопходни за негово функционирање
Процеси на управување <i>„Водечки процеси“</i>	Процеси фокусирани на управување со субјектите, стратешко планирање, обезбедување ресурси, анализа на резултатите од процесот и нивна евалуација, како и нивно континуирано подобрување.

Примери на процеси за поддршка

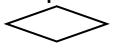
- спроведување јавни набавки
- одржување на згради и инфраструктура
- безбедност при работа
- подготовка на финансиски план
- сметководство и подготовка на финансиски извештаи
- процес на вработување
- обука на службеници
- поднесување и архивирање
- благајничка работа и деловни патувања
- одржување на ИТ опрема
- администрација на бази на податоци и безбедност на информациите

Разлики помеѓу деловни процеси и проекти

ПРОЕКТ	ДЕЛОВЕН ПРОЦЕС
Тој е краткотраен - еднократен (времетраење)	Тој е континуиран - истиот процес постојано се повторува од почеток (неопределено времетраење)
Произведува уникатен аутпут	Се добива ист аутпут секој пат кога ќе започне процесот
Задачите не се определуваат во согласност со функцијата	Задачите се рedefинирани во согласност со функционалната филозофија

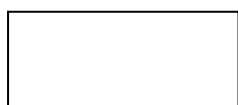
Корисно е за внатрешните ревизори да го знаат графиконот.

Графиконот е графички приказ на дејства во рамките на процесите и процедурите кои се хронолошки подредени и прецизно опишани.

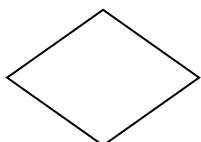
Пред секоја поединечна ревизија, корисно е да се опише процесот што треба да се ревидира. Еден начин да се опише процес е да се користи графикон. Ревизорите ќе се фокусираат на контролните точки на процесот што се означени со симбол 

Следното е преглед на симболите што се користат за креирање на графикон на текови

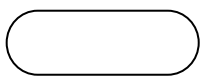
Легенда за симболи за правење графикони на текови



Активност - името на активността се внесува во симболот.



Барање/контрола - симбол на одлучување. Излезот од симболот е означен со можностите ДА - НЕ.



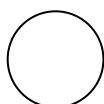
Почеток или крај на процесот - симболот се користи за прикажување на почетокот и крајот на процесот во графиконот на текови. Зборот „почеток“ или „крај“ е напишан во симболот.



Насока на постапката - симболот се користи за означување на насоката и редоследот на активностите на постапката или за означување на насоката на движење од еден симбол на графиконот до друг - горе, долу и странично.



Документ - симболот се користи за означување на документ што е креиран во текот на процесот.



Прекинување или продолжување на постапката (или дел од постапката)

ПРАШАЊА ЗА САМООЦЕНУВАЊЕ:

- *Кои деловни процеси постојат во вашата организација, како се поврзани, каква е врската помеѓу деловните процеси и деловните функции?*
- *Како одреден процес придонесува за постигнување на организациските цели?*
- *Кои луѓе се вклучени во одредени деловни процеси?*
- *Кои ресурси се потребни за извршување на одредени деловни процеси?*
- *Каде и кога започнува или завршува одреден деловен процес?*
- *Кои деловни процеси се целосно интерни? Кои деловни процеси вклучуваат други учесници (деловни партнери, добавувачи, потрошувачи)?*
- *Кои деловни процеси овозможуваат создавање конкретна додадена вредност, а кои се административни или пак се користат како поткрепа?*
- *Кои деловни процеси се важни за реализација на стратегијата на субјектот?*
- *Набројте ги главните процеси во вашиот субјект.*
- *Со кои процеси можете да се поврзете:*
 - приход
 - трошоци
 - имот
 - обврски?

9.2. Клучни процеси за финансиско управување и контрола

Новиот Закон за ЈВФК ги пропишува клучните процеси за финансиско управување и контрола:

а) процеси на планирање вклучувајќи:

- стратешко планирање
- планирање на среднорочни приоритети и негова фискална оценка (нови иницијативи, нови проекти, проекти за јавни инвестиции итн.)

б) буџетско планирање вклучувајќи:

- планирање на приходи и други приливи
- планирање на расходи и други одливи
- подготовка на финансиски планови

с) процеси на извршување на буџетот вклучувајќи:

- наплата на приходи и други приливи
- управување со ликвидност на буџетот
- преземање обврски
- јавни набавки

- управување со наменски приливи и одливи
- рефундирање/поврат на неоправдано потрошени јавни средства
- плаќање на обврски

d) процеси за управување со средства вклучувајќи:

- набавка, отстранување и користење
- продажба на средства
- концесија
- заштита од злоупотреба, загуба и оштетување

е) сметководствени процеси вклучувајќи:

- сметководствена евиденција и докази
- финансиски извештаи

Овие процеси директно или индиректно ги поврзуваат сите други процеси и активности во деловното работење на субјектот.

Преку овие процеси, т.е. преку состојбата на приходите, расходите, средствата и обврските, се доаѓа до крајниот исход од финансиското работење на деловниот субјект.

Интерни акти се акти донесени од раководителот на субјектот од јавниот сектор кои се засноваат на закони и други прописи и кои ги земаат предвид специфичните карактеристики на субјектот од јавниот сектор и подетално ги уредуваат клучните процеси на финансиското управување и контрола преку елаборирање на процедури, дефинирање на учесниците и нивните овластувања и одговорности, преку разработка на контролни активности за намалување на ризикот со цел да се обезбеди законитост и регуларност, економичност, ефикасност и делотворност во управувањето со средствата;

Интерни акти за спроведување на финансиско управување и контрола во субјектот од јавниот сектор

Раководителот на субјектот од јавниот сектор донесува интерни акти преку кои ќе се разработуваат процедурите за спроведување на клучните процеси за финансиско управување и контрола на ниво на субјект, вклучувајќи елаборирање на ex-ante и ex-post контроли и улогите и задачите, овластувања и одговорности на внатрешните организациски единици вклучени во спроведувањето на клучните процеси за финансиско управување и контрола.

Интерните акти се подготвуваат земајќи ги предвид барањата за спроведување на клучните процеси на финансиско управување регулирани во соодветните закони и подзаконски акти и оперативните и организациски специфики на субјектот од јавниот сектор.¹⁴

Пример на интерни акти за **Плаќање и чување на сметководствени документи**

Одобрението за плаќање содржи потврда на раководителот на организациската единица за финансиски работи/услуга дека е запознаен со деловната промена произлезена од документот и дека го одобрува плаќањето на сметка на буџетот.

¹⁴ Подетални информации можете да најдете во Упатството за изготвување интерни акти од областа на планирањето, подготовката и извршувањето на Финансискиот план, водење сметководствена евиденција и известување и Упатството за подготовка на интерните акти од областа на набавките и договорите

Посебно внимание треба да се посвети на датумот на издавање на фактурата - должничко-доверителски однос (ДДО) и датумот на валутата кога фактурата мора да се подмири.

По правило, фактурите не можат да се подмират пред датумот на вредноста.

Доколку поради ненавремена ликвидација од страна на организациската единица одговорна за проектот/активноста дојде до доцнење на роковите за плаќање и пресметка на затезна камата, одговорна е надлежната организациска единица задолжена за проектот/активноста.

Книговодствените документи се депонираат и чуваат на начин и во рок пропишани со соодветниот Закон.

	Врз основа на контролирани и одобрени нарачки на материјали во материјалното сметководство се евидентираат податоците за примените стоки/опрема. Во материјалното сметководство се внесуваат податоци за следново: - броеви на залихи и поврзување со сериски броеви на опрема/уреди, - набавена количина и набавна вредност, - период на гаранција, периоди на сервисирање (каде што е применливо), - назначување на местото на складирање, назначување на организационата единица која ја користи опремата - и слично, во зависност од спецификите на субјектот и имотот што го користи за извршување на своите активности.	Финансиска услуга Оддел/лице одговорно за материјално сметководство
	По извршени суштински контроли на примените стоки/работи/услуги и потврдување на автентичноста на фактурата од страна на организациските единици кои ги примиле стоките/работите/услугите и фактурите, фактурите се доставуваат на обработка и упис во финансиското сметководство.	Финансиска услуга
	Финансиската служба врши математички и формални контроли на примените фактури кои опфаќаат проверка на тоа дали се извршени суштински контроли, односно проверка дали се пополнети листите за проверка што служат како доказ за суштинска контрола, дали истите се потпишани, заверени од овластени лица и слично. Таа проверува дали фактурите ги содржат сите формални елементи и ја проверува математичката исправност	Финансиска услуга Сектор за финансиско сметководство

	Примените фактури во сметководството се евидентираат, односно се внесуваат во аналитичка евиденција (средства, обврски, расходи) и во главната книга. Податоците внесени во финансиското сметководство вклучуваат: - број на фактура - датум на фактура и датум на достасување на фактурата - датум на прием на фактура, датум на ликвидација, датум на внесување - бројот на купопродажниот налог/договор на кој се однесуваат - број и вид на шифра на влезна фактура - која се определува според внатрешната кодификација, односно се генерира автоматски од сметководствениот систем на субјектот (внатрешен евидентен број и шифра на типот на влезна фактура) - уникатна ознака на добавувач/партнер, - сметка - економска класификација на ниво на аналитика, која е внатрешно развиена за потребните субјекти - шифра/ознака на изворот на финансирање - шифра/ознака на програмата, потпрограма, проект, активност, - шифра/ознака место на чинење - организациона единица за која се набавени стоките/услугите/ работите - каде се применува поврзаноста со материјална сметководствена документација	Финансиска услуга Сектор за финансиско сметководство
	Се проверува дали се внесени сите податоци. Може да се користи листа за проверка или да се вградат ИТ контроли за да се провери интегритетот на податоците внесени во сметководствениот систем и да се обезбеди автоматска контрола на внесените податоци.	Финансиска услуга Сектор за финансиско сметководство
	Нарачката за објавување е затворена, откако ќе се внесат сите податоци и ќе бидат објавени сите ставки. Налогот за книжење се затвора откако ќе се обезбеди салдото на долгот и побарувањата.	Финансиска услуга Сектор за финансиско сметководство

ПРАШАЊА ЗА САМООЦЕНУВАЊЕ:

Кои процеси се клучни за финансиското управување и контрола?

Зошто овие процеси се клучни?

10. АНТИКОРУПЦИЈА И УПРАВУВАЊЕ СО АКТИВНОСТИ ПОВРЗАНИ СО СОМНЕНИЕ ЗА НЕРЕГУЛАРНОСТИ И ИЗМАМА

И покрај добро воспоставениот систем на внатрешни контроли, секогаш постои можност за одредени неправилности и пропусти во системот. Неправилностите најчесто се резултат на човечка грешка, но понекогаш во системот се случуваат свесни обиди за измама и корупција со цел да се добијат одредени придобивки.

Владата мора да воспостави антикорупциски механизми преку усвојување на одредени антикорупциски стратегии, спроведување на овие стратегии преку акциски планови и зајакнување на контролната средина во субјектите од јавниот сектор.

Не постои општо прифатена дефиниција за корупција, но значењето на поимот се разликува во зависност од државата или субјектот што ја дефинира, или од формата. Заеднички именител на сите дефиниции е дека секогаш постои службеник или јавен службеник - оние на кои им се доверени одредени јавни овластувања да носат одлуки од јавно значење, а истите врз основа на доверените овластувања остваруваат „приватна корист“. Од другата страна на коруптивниот чин е нејавен чинител, без разлика дали е претприемач (фирма, изведувач), граѓанин (како корисник на јавни услуги, даночен обврзник итн.), граѓанска организација или кој било друг нејавен субјект, но и јавен чинител кој бара придобивки од јавни функционери или службеник. Значи, корупцијата е однос на најмалку двајца чинители од кои двете страни ќе добијат нешто. Постојат различни облици на корупција. Повеќето облици на корупција се водат како кривични дела во Кривичниот законик. За ефикасна борба против корупцијата, потребно е, пред сè, да се идентификуваат нејзините причинители, односно областите кои претставуваат корупциски ризици и да се управува со нив во смисла на стеснување на просторот за појава на коруптивни дејствија. Корупцијата има свои причини и на лично и на ниво на субјектот. Нивото на корупција може да биде поврзано со културата, менталитетот и традициите на одредено општество, бидејќи општествата обично се разликуваат во разбирањето и разликувањето на јавните од приватните интереси (на пр. во општества каде корупцијата била речиси легална, многу е потешко да се променат животните навики и начин на размислување).

Корупцијата настанува кога постои можност (без контрола или ризик) и не постојат лични етички норми/професионален интегритет - односно „самоконтрола“ на личноста која се наоѓа во таа можност. Човек во одредена прилика ги прекршува правилата поради некоја форма на научен модел на однесување, во зависност од процесот на социјализација и општествено или лично утврдената скала на вредности. На институционално ниво, појавата на корупција зависи од структурата и функционирањето на јавната администрација, односно од недостатоците во системот (нејавност на јавните власти, начин на одлучување што се карактеризира со монопол и широка дискреција, лоша организација на деловните процеси кај субјектите, недостатоци на законодавната рамка), недостаток на правила и јасни критериуми за дејствување, недостаток на контролни механизми, недостаток на доволен административен капацитет), кои овозможуваат појава на „поволни можности“ или корупциски ризици. Од друга страна, корупциските ризици се генерираат од сложени и долги процедури низ кои граѓаните треба да поминат за да остварат некое од своите права или да добијат услуга од јавната администрација. Колку се посложени овие процедури, толку е поголема веројатноста ситуациите на нудење поволности на граѓаните да го добијат она што им е потребно. Корупцијата доведува до сериозни и долготрајни последици за поединецот и за општеството во целина. Негативните последици се особено видливи во политички, економски и

социјален контекст. Најчесто споменувана и највидлива последица е осиромашувањето на државниот буџет на тој начин што јавните пари наменети за остварување на некои јавни интереси завршуваат во „приватни џебови“. Главната политичка последица на корупцијата е создавањето однос на недоверба на јавноста кон државните субјекти и ширењето на незадоволство кај владините функционери.

Имајќи ги предвид горенаведените причини за корупција, може да се каже дека тие би можеле да се управуваат доколку системот на јавна администрација би бил организиран според начелата на добро владеење, кои вклучуваат интегритет, отчетност/одговорност, ефикасност, транспарентност, отвореност, учество, чувствителност и правичност на субјекти. Начелата на добро владеење се насоки за ефикасно спречување на корупцијата. Превентивното антикорупциско дејствување бара, пред сè, откривање на слабостите во организациската структура на бизнисот на ниво на субјекти и недостатоците на законодавната регулаторна рамка во сите области на државните субјекти. Основните превентивни антикорупциски механизми се насочени кон зајакнување на интегритетот, отчетноста и транспарентноста во работењето на јавниот сектор. Стратешкиот и одржлив одговор на корупцијата е јавниот интегритет. Интегритетот е еден од клучните столбови на политичките, економските и социјалните структури и затоа е суштински за економската и социјалната благосостојба и напредок на поединците и на општеството како целина. По дефиниција, интегритетот подразбира доследност во почитувањето на етичките начела. Клучни елементи за постигнување интегритет во јавниот сектор се кодекси на однесување и други стандарди на однесување, механизми за управување со конфликт на интереси (регулативи за судир на интереси, известување за средства) и процедури за назначување и вработување. Недостатокот на транспарентност често се наведува како причина за широко распространета корупција. Транспарентност подразбира проактивно јавно објавување на податоците за работата на јавниот сектор, објавување на различни одлуки, закони и правила неопходни за работата на субјектите, отвореност на субјектите и можност за учество на граѓаните во обликувањето на јавните политики. Обезбедува видливост на акцијата и отворено известување за активности кои влијаат на нивото на доверба на заинтересираната јавност. Соодветна и ефективна интегритетна рамка е од клучно значење за успешна борба против корупцијата. Тоа подразбира соодветна координација и соработка на релевантните субјекти кои спроведуваат антикорупциска политика и нивно делотворно следење. Вообичаено, државите немаат единствена централизирана антикорупциска институција, туку имаат мрежа на надлежни институции кои работат на полето на креирање антикорупциски политики, сузбивање и посебни области во областа на спречување на корупцијата. Областа на осмислување антикорупциска политика обично се артикулира во изготвувањето, координацијата и усвојувањето на националните стратешки и документи за спроведување и е одговорност на Министерството за правда, на Владата и на Собранието.

Заштитивањето на укажувачите и спречувањето на штетните последици од пријавувањето на неправилности е од суштинско значење за ефикасна и систематска борба против корупцијата и лошото управување. Во сите организации, без разлика дали се јавни или приватни, постои ризик од незаконитости и неправилности кои можат да имаат штетни последици за целото општество, а тоа први го забележуваат луѓето кои работат таму. Затоа, овие лица мора да имаат можност да пријавуваат незаконитости и неправилности без страв дека ќе претрпат штетни последици. За стабилно финансиско управување и системи за внатрешна контрола, важно е да се обезбеди ревизорска трага, односно документиран тек на финансиски и други трансакции од нивниот почеток до крај со цел да се овозможи реконструкција на сите поединечни активности и нивно одобрување. За тоа се одговорни раководителите. Посебно е важно сите одлуки и нивното спроведување да бидат соодветно документираны, плаќањата да се засноваат на веродостојна

документација, материјално-финансиската документација да биде соодветно обработена (на пример, видлива трага до договори, налози за купување, барања и сл.). Исто така, важно е документацијата да ги содржи сите потребни потписи и иницијали, кој го поднел барањето, кој го одобрил и кој го контролирал, како и кој извршил плаќање.

Јавните набавки се дејноста на државата која е најподложна на корупција, односно ризикот од корупција е висок, имајќи ги предвид расположливите средства за постапките за јавни набавки, бројот на учесници во овој процес и блиската интеракција помеѓу јавниот и приватниот сектор. Корупциски ризици постојат во секоја фаза од постапката за јавна набавка, почнувајќи од постапката на планирање и подготовка на постапката, спроведување на самата тендерска постапка, па се до извршување на договорот за јавна набавка. Превенцијата на измама е најисплатливиот начин за нејзино контролирање, што значително ја намалува веројатноста за нејзино појавување. Тоа вклучува усвојување општи акти и воспоставување стандарди за намалување на можноста за измама, зголемување на свеста на раководителите и другите вработени за можноста за измама и нивната обврска да пријават сомнение за измама, како и да ги идентификуваат ризиците и да воспостават соодветни внатрешни контроли и одговор на раководството на ризиците од измама. Примената на систем за откривање измами има застрашувачки ефект и гарантира дека обидите за измама ќе бидат откриени брзо и сигурно. Системот за откривање вклучува аналитички и други процедури за откривање на неправилности и известување за сомнение за измама. Следат одредени околности што ревизорите може да ги земат во предвид како доказ дека раководството презема соодветна грижа за спречување и откривање на измама:

- Субјектот кој е предмет на ревизија има документ кој ги утврдува етичките вредности, деловните начела и обврските на чинителите; општиот акт го уредува давањето и примањето подароци и гостопримството; општиот акт го регулира користењето на средствата на организацијата (материјали, опрема, телефон, ИТ системи и интернет) исклучиво за деловни цели; општиот акт ги регулира процедурите за донесување одлуки со цел да се обезбеди највисоко ниво на одговорност и транспарентност; одлучувањето е поткрепено со точна и целосна документација (записник, белешки, извештаи, соодветно евидентирање); одлучувањето е направено да биде транспарентно и во согласност со однапред одредени процедури; одлучувањето е соодветно евидентирано и документирано и без конфликт на интереси; субјектот има Кодекс на однесување или сличен документ кој служи како упатство за раководителите и другите вработени во врска со етичките стандарди што тие треба да ги применуваат во нивната работа; општиот акт ги утврдува процедурите за известување за потенцијален конфликт на интереси; општиот акт ги уредува обврските на раководителите и другите вработени во случај на сомнение за измама; внатрешните контроли се дизајнирани да спречат измами, односно општиот акт ја регулира поделбата на должностите, ротацијата на вработените и работните места, одобрувањето, соодветната документација, физичките контроли, следењето и независните проверки; процедурите и техниките за откривање измами ги покриваат сите нивоа на одговорност во рамките на субјектот (управувачко и оперативно); општиот акт гарантира анонимност и заштита на лицата кои пријавуваат сомнение за измама; воспоставени се анонимни и доверливи канали за предупредување за вработените, корисниците на услугите, добавувачите и другите чинители преку кои тие можат да укажат на сомнителни активности, какао и воспоставена е евиденција за примени жалби што може да укаже на активности за измама.

Општите начела на добро управување и организација, кои вклучуваат отчетност/одговорност, ефикасност, транспарентност, отвореност, учество, чувствителност

и правичност на субјектите во системот, се насоки за ефикасно спречување на корупцијата.

Во секоја организација може да има голем број организациски и лични фактори и/или стимулации што може да го зголемат ризикот од измама или недолично однесување. На пример, вработените може да се соочат со големи заостанати работи и големи оптоварувања како резултат на тоа што раководителите не ја планираат и надгледуваат работата, без оглед на благосостојбата на кадарот. Во такви околности, кадарот може да стане незадоволен и да се обиде со измама да ги изрази своите поплаки против раководството. Важно е да се осигура дека ризикот од измама и недолично однесување и толеранцијата на организацијата кон таквите ризици се соодветно обелоденети, внатрешно и надворешно. Многу организации го исполнуваат ова барање преку формална документација на нивната политика за недолично однесување или антикорупциска стратегија.

ПРАШАЊА ЗА САМООЦЕНУВАЊЕ:

Дали сте запознаени со антикорупциската стратегија на јавниот сектор?

Како вашата институција се бори против измамата и корупцијата?

Корупцијата е најтешко да се докаже бидејќи на крајот „нема жртви“. Што мислите за тоа?

ЗАВРШНИ ЗАБЕЛЕШКИ

Ажурирањето на овој материјал се спроведува од страна на Сектор за централна хармонизација на системот на внатрешна финансиска контрола во јавниот сектор (Централната единица за хармонизација) при Министерството за финансии. Оваа верзија на материјалот Централната единица за хармонизација го подготви во соработка со експертите ангажирани во рамки на проектот “Зајакнување на функциите на буџетско планирање, извршување и внатрешна контрола” МК18 IPA FI 01 19



Оваа публикација е изработена со финансиска поддршка на Европската Унија. Нејзината содржина е единствена одговорност на авторот. Изразените ставови нужно не се смета дека го одразуваат официјалното мислење на Европската Унија.