



Република Македонија
МИНИСТЕРСТВО ЗА ФИНАНСИИ

Сектор за јавна внатрешна финансиска контрола
Централна единица за хармонизација

ПРИРАЧНИК ЗА ФИНАНСИСКО УПРАВУВАЊЕ И КОНТРОЛА

Скопје, декември 2010 година

Почитувани,

Реформите преземени од Владата на Република Македонија во процесот на европската интеграција на Република Македонија бараат воспоставување и развој на стабилен и ефикасен систем на финансиско управување и контрола во субјектите од јавниот сектор.

Законот за јавна внатрешна финансиска контрола („Службен весник на Република Македонија“ бр.90/09) донесен од Собранието на Република Македонија на 22 јули 2009 година, подзаконските акти за финансиско управување и контрола и овој Прирачник, се правната рамка на финансиското управување и контрола за субјектите од јавниот сектор во Република Македонија.

Прирачникот за финансиско управување и контрола претставува структуриран модел за воспоставување на здрава контролна средина, која има за цел да обезбеди разумно уверување дека активностите се вршат согласно принципите на стабилно финансиско управување, транспарентност, ефикасност, ефективност и економичност, како и важечката регулатива и буџетот.

Овој Прирачник обезбедува сеопфатен преглед на главните принципи на модерно управување и се надевам дека ќе послужи како водич и алатка во извршувањето на секојдневните задачи и активности на сите раководители и лица вклучени во финансиското управување и контрола.

Овој Прирачник е изготвен од Секторот за јавна внатрешна финансиска контрола во Министерството за финансии кој е Централната единица за хармонизација на финансиското управување и контрола, во рамки на Твининг проектот на ЕУ „Зајакнување на системот за јавна внатрешна финансиска контрола“ и МАТРА проектот „Зајакнување и имплементација на јавната внатрешна финансиска контрола на централно ниво“ реализирани во соработка со Кралството Холандија.

Прирачникот за финансиско управување и контрола ќе биде објавен на веб страната на Министерството за финансии www.finance.gov.mk и истиот ќе се ажурира и подобрува.

Со почит,

Бр. 15-46644/1
31.12 2010 година
Скопје



СОДРЖИНА

ГЛАВА I	6
ВОВЕД	
1.1. Цел на Прирачникот за финансиско управување и контрола	7
1.2. Корисници на Прирачникот.....	7
1.3. Структура на Прирачникот за финансиско управување и контрола.....	8
1.4. Стил на Прирачникот	8
ГЛАВА II.....	9
ФИНАНСИСКО УПРАВУВАЊЕ И КОНТРОЛА – ОПШТИ ПРАВИЛА	
2.1 Јавна одговорност.....	10
2.2 Јавна внатрешна финансиска контрола.....	10
2.3 Менаџерска одговорност.....	12
2.4 Што може да се постигне со внатрешната контрола?.....	12
2.5 Ограничувања на внатрешната контрола.....	12
2.6 Проверка и оценување на внатрешната контрола.....	13
2.7 Финансиско управување и контрола	14
2.8 Компоненти на финансиското управување и контрола – COSO рамка.....	17
2.8.1 Компонента 1 - Контролна средина	18
2.8.2 Компонента 2 – Управување со ризиците.....	21
2.8.3 Компонента 3 – Контроли.....	23
2.8.4 Компонента 4 – Информација и комуникација	28
2.8.5 Компонента 5 – Мониторинг	30
2.9 Меѓусебна поврзаност (синергија) на петте компоненти на внатрешната контрола	30
ГЛАВА III.....	33
ВОСПОСТАВУВАЊЕ НА ФИНАНСИСКО УПРАВУВАЊЕ И КОНТРОЛА	
3.1 Услови за воспоставување на финансиско управување и контрола	34
3.2 Воспоставување на финансиско управување и контрола.....	37
3.2.1 Организационо воспоставување	39
3.2.2 Подготовка на планот за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола	43
3.2.3 Составување на изјави за визијата и мисијата и клучните работни цели.....	47

3.2.4	Проценка на петте компоненти на внатрешната контрола	51
3.2.5	Попис или книга (мапа) на работните процеси.....	53
3.2.6	Утврдување на ризикот- на ниво на процес, проценка на ризикот и рангирање на ризикот – управување со ризиците.....	62
3.2.7	Разгледување на воспоставената контрола	73
3.2.8	Анализа на постојните и потребните контроли.....	74
3.2.9	Подготовка на план за отстранување на слабостите на внатрешната контрола – воспоставување на корективни мерки	75
3.2.10	Подготовка на извештаи за внатрешна контрола	75
ГЛАВА IV.....		78
УЛОГИ И УЧЕСНИЦИ ВО СИСТЕМОТ НА ФИНАНСИСКО УПРАВУВАЊЕ И КОНТРОЛА		
4.1	Организациона улога	79
4.1.1	Министер за финансии.....	79
4.1.2	Раководител на субјектот	79
4.1.3	Раководител на единицата за финансиски прашања	81
4.1.4	Координатор за финансиско управување и контрола	85
4.1.5	Овластени лица за преземање на финансиски обврски.....	86
4.1.6	Ex ante финансиски контролор.....	87
4.1.7	Ex-post финансиски контролор.....	87
4.1.8	Централна единица за хармонизација (ЦЕХ) при Министерството за финансии	88
4.1.8	Комитет за финансиско управување и контрола	89
4.2	Заклучок.....	90
ГЛАВА V.....		92
ПРИЛОЗИ		
Прилог 1 Внатрешна финансиска контрола во јавниот сектор – Поими Дефиниции на поимите.....		93
Прилог 2 Корисни совети за компонентите на финансиското управување и контрола		106
Прилог 3 Образец за евиденција на издадени овластувања (регистар на овластувања)		115
Прилог 4 Решение за внатрешна распределба на вкупниот одобрен буџет		117
Прилог 5 Листа за проверка за преземање на финансиски обврски.....		120

Прилог 6 Образец за план за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола (методологија за спроведување на планот).....	123
Прилог 7 Органограм на сектор за финансиски прашања во субјект од централни и локално ниво.....	135
Прилог 8 Решение за давање на овластување	137
Прилог 9 Образец за утврдување/попис на работните процеси.....	140
Прилог 10 Мапа на работните процеси.....	143
Прилог 11 Образец на регистарот на ризици.....	155
Прилог 12 Пример за Стратегија за управување со ризикот	157
Прилог 13 Улогата на внатрешната ревизија во развојот на системот на Финансиско управување и контрола.....	166

ГЛАВА VI

РЕГУЛАТИВА

- ЗАКОН ЗА ЈАВНА ВНАТРЕШНА ФИНАНСИСКА КОНТРОЛА
- ПРАВИЛНИК ЗА НАЧИНОТ НА ДАВАЊЕ НА ОВЛАСТУВАЊЕ
- ПРАВИЛНИК ЗА НАЧИНОТ НА СПРОВЕДУВАЊЕ НА ОПШТИТЕ ФИНАНСИСКИ ПРОЦЕСИ
- ПРАВИЛНИК ЗА НАЧИНОТ НА ИЗВРШУВАЊЕ НА РАБОТИТЕ ОД НАДЛЕЖНОСТ НА ЕДИНИЦАТА ЗА ФИНАНСИСКИ ПРАШАЊА
- СТАНДАРДИ ЗА ВНАТРЕШНА КОНТРОЛА ВО ЈАВНИОТ СЕКТОР
- ПРАВИЛНИК ЗА ФОРМАТА И СОДРЖИНАТА НА ИЗВЕШТАИТЕ И ИЗЈАВАТА ЗА КВАЛИТЕТОТ И СОСТОЈБАТА НА ВНАТРЕШНИТЕ КОНТРОЛИ ОД ГОДИШНИОТ ФИНАНСИСКИ ИЗВЕШТАЈ

ГЛАВА I

ВОВЕД

1.1 Цел на Прирачникот за финансиско управување и контрола

Овој Прирачник¹ има за цел да ја објасни суштината на финансиското управување и контрола и неговите компоненти. Тоа е документ кој треба да им помогне на раководителите во развојот и одржувањето на соодветен систем за финансиско управување и контрола во нивните организации согласно барањата на Законот за јавна внатрешна финансиска контрола („Службен весник на Република Македонија“ бр. 90) од 22 јули 2009 година, и го олесни постигнувањето на целите на организацијата.

1. 2 Корисници на Прирачникот

Раководителите на буџетските корисници од областа на законодавната, извршната и судската власт, фондовите и општините и градот Скопје (во натамошниот текст: субјектите) согласно член 7 од Законот за јавна внатрешна финансиска контрола се должни да воспостават и постојано да го проценуваат финансиското управување и контрола согласно методолошките упатства дадени во овој Прирачник.

Раководителите на субјектите, исто така, може да донесат дополнителни детални упатства и насоки во областа на финансиското управување и контрола, кога посебните задачи и структурата на организацијата бараат таков пристап, а Централната единица за хармонизација на финансиското управување и контрола може да обезбеди совети и насоки за тоа, доколку е потребно.

Овој Прирачник е наменет за:

- раководителите на субјектите - кои се одговорни за воспоставување на соодветно, ефективно и ефикасно финансиско управување и контрола;
- раководителите на организационите единици овластени за извршување на финансиско управување и контрола во структурите, програмите, активностите и процесите со кои раководат;
- раководителите на единиците за финансиски прашања овластени за спроведување на регулативата за финансиско управување, водење сметководство и подготовка на извештаи;
- другите раководители во рамките на субјектот, кои се одговорни за нивните активности, во однос на финансиското управување и контрола во структурите и единиците со кои раководат.
- сите вработени во организацијата кои придонесуваат за спроведување на финансиското управување и контрола и согласно нивните функционални надлежности треба да се запознаени со нивната улога и одговорности во поглед на финансиското управување и контрола;
- внатрешните ревизори кои имаат посебна улога во оценувањето на ефикасноста на системот за финансиско управување и контрола

¹ Изготвен согласно член 12 од Законот за јавна внатрешна финансиска контрола.

(вклучувајќи и управување со ризик) во согласност со Законот за јавна внатрешна финансиска контрола и

- надворешни ревизори.

Цел на овој Прирачник не е да го направи секое од горенаведените лица експерт за финансиското управување и контрола, туку да ја зголеми свеста и разбирањето за концептот на финансиското управување и контрола. Овој Прирачник е наменет да обезбеди насоки за сите учесници инволвирани во воспоставувањето и унапредувањето на системот за финансиско управување и контрола во субјектите од јавниот сектор.

1.3 Структура на Прирачникот за финансиско управување и контрола

Прирачникот е поделен на шест дела, вклучително и прилозите.

Во првиот дел од Прирачникот - "Вовед" се опишани целта, корисниците, структура и стилот на овој Прирачник.

Вториот дел на Прирачник - "Финансиско управување и контрола - општи правила" – го дефинира концептот на јавната внатрешна финансиска контрола, менаџерската одговорност и компонентите на финансиското управување и контрола.

Третиот дел од Прирачникот - "Воспоставување на финансиско управување и контрола" ги обработува условите и процесот за воспоставување на финансиско управување и контрола.

Во четвртиот дел на Прирачникот - "Улоги и учесници во системот на финансиско управување и контрола" наведени се главните учесници одговорни за функционирање на финансиското управување и контрола во јавниот сектор.

Во петтиот дел се прилозите кои се составен дел на овој Прирачник.

Во шестиот дел дадена е регулативата за јавна внатрешна финансиска контрола.

1.4 Стил на Прирачникот

Прирачникот започнува со општ вовед кој е наменет за да биде полесно разбирлив за читателите кои не се специјалисти за оваа област. Повеќе детали за секое поглавје може да се најдат во соодветните прилози. Некои од прилозите можат да се користат како посебни упатства не само за прашањата кои се поврзани со внатрешната контрола, туку и со работата на внатрешната ревизија.

Прирачникот за финансиското управување и контрола не е документ даден еднаш засекогаш, туку во иднина можат да се додаваат некои прилози, а некои од постојните може да се променат. Овој Прирачник треба да биде постојано развиван, бидејќи внатрешната контрола од ден на ден е различна, така што и методологијата треба да се менува.

ГЛАВА II

ФИНАНСИСКО УПРАВУВАЊЕ И КОНТРОЛА – ОПШТИ ПРАВИЛА

2.1 Јавна одговорност

Општо очекување на јавноста е лицата кои се надлежни за вршење на работите и услуги од јавен интерес средствата да ги користат економично, ефикасно и ефективно и да бидат одговорни и отчетни за извршување на доверените задачи во согласност со закон и соодветните стандарди.

Една од општите цели на државната политика се однесува на давањето јавни услуги кои се прифатливи и квалитетни за корисниците, ориентирани спрема корисниците и насочени кон резултатите. Поради тоа потребно е да се усвои системски пристап за мерење на ефикасноста, што може да вклучи соработка со други институции во јавниот или приватниот сектор, со цел ефективно и ефикасно извршување на програмите и проектите од јавен интерес и подобрување на управувањето со јавните средства.

За да може оваа одговорност да се спроведе во пракса, субјектите треба да воспостават и одржуваат соодветни решенија и начин за управување со средствата кои им се ставени на располагање.

2.2 Јавна внатрешна финансиска контрола

Концептот на јавната внатрешна финансиска контрола (Public Internal Financial Control - PIFC) е развиен од Европската Комисија со цел да обезбеди структуриран и оперативен модел кој ќе помогне на националните влади во редизајнирање на нивната внатрешна контролна средина и особено да се унапреди нивниот контролен систем во јавниот сектор во согласност со меѓународните стандарди и најдобрите практики на ЕУ.

Јавната внатрешна финансиска контрола (ЈВФК) е концепт и стратегија развиена од Европската комисија со цел да помогне на земјите кандидатки во реформата на нивните системи за внатрешна финансиска контрола во јавниот сектор.

Процесот на зајакнување на системот на ЈВФК согласно барањата на *acquis* за изградба на модерни системи за внатрешна контрола во јавниот сектор, во Република Македонија се спроведува преку развој и примена на принципите на децентрализирана одговорност на раководството (менаџерската одговорност) и воспоставување функционално независна внатрешна ревизија. Целта на овој процес е изградба на систем кој ќе гарантира разумно користење на јавните средства, како и спречување на неправилности, сомнежи за измама и корупција.

ЈВФК е целокупен и сеопфатен систем на внатрешна контрола кој го спроведува Владата на Република Македонија или организациите на кои тоа е делегирано, со цел да се обезбеди финансиското управување и контрола на трошењето на буџетот да е во согласност со постојните закони, описите на буџетот, начелата на стабилно финансиско управување, транспарентноста, ефикасноста, ефективноста и економичноста. ЈВФК ги опфаќа сите мерки на контролирање на сите државни приходи, расходи, средства и обврски. Тоа е внатрешна контрола во широка смисла што ја вклучува и функционално независната внатрешна ревизија.

Концептот е значаен за воведување на повисоки стандарди на контролата на јавните расходи, со поголем акцент на „вредноста на парите“ (економичност, ефикасност и ефективност) различен од традиционалните системи, кои даваат поголем акцент на регуларноста, а постојат во земјите идни членки на ЕУ.

ЈВФК го опфаќа финансиското управување и контрола, внатрешната ревизија и нивната хармонизација, воспоставени согласно со меѓународните стандарди за внатрешна контрола и внатрешна ревизија кои заеднички функционираат за да се обезбеди разумно уверување дека внатрешната контрола функционира соодветно и ефикасно.

Министерот за финансии е надлежен за координација на развојот, воспоставувањето, спроведувањето и одржувањето на системот на јавна внатрешна финансиска контрола, а во негово име Централната единица за хармонизација во Министерството за финансии (во понатамошниот текст: ЦЕХ).

ЦЕХ го насочува и развива процесот на ЈВФК. ЦЕХ, меѓу другото, е одговорна и за ажурирање на стандардите за внатрешната контрола и внатрешната ревизија, како и да помага на субјектите во обезбедување тие стандарди да се применуваат на соодветно ниво на квалитет.

Раководителите на субјектите се одговорни за воспоставување и развој на системот за ЈВФК во субјектите со кои раководат.

Правната рамка на ЈВФК е уредена со Законот за јавна внатрешна финансиска контрола и подзаконските акти за финансиско управување и контрола и внатрешна ревизија. Овој Прирачник ќе придонесе за унапредување на примената на одредбите од овој закон и подзаконските акти за финансиско управување и контрола.

Законот за јавна внатрешна финансиска контрола и подзаконските акти за финансиско управување и контрола се дадени во Главата VI.Регулатива која е составен дел на овој Прирачник.

Системот на ЈВФК се состои од три главни столба:

- силен систем за финансиско управување и контрола за спроведување на задачите на планирање, програмирање, буџетирање, сметководство, известување, архивирање и мониторинг/ следење;

- функционално независна и објективна внатрешна ревизија која го поддржува раководството и дава разумно уверување и совет дека управувањето со ризикот, контролата и процесите се воспоставени согласно правилата и стандардите, како и со принципите на стабилно финансиско управување заради подобро постигнувањето на целите и
- Централната единица за хармонизација во Министерството за финансии која е надлежна за развој и спроведување на хармонизирана методологија и стандардизиран квалитет на финансиското управување и контрола и внатрешната ревизија.

2.3 Менаџерска одговорност

Овие три столба се темелат на принципите на менаџерската одговорност, која претставува обврска на сите раководители во организациите од јавниот сектор за спроведување на принципите на стабилно финансиско управување при користењето на јавните средства. Менаџерската одговорност е основа за ефикасен систем на внатрешна контрола во субјектите. Таа е обврска на раководителите на субјектите да ги извршуваат сите активности согласно принципите на стабилно финансиско управување и регулативата, како и отчет за постапките и резултатите пред органот кој ги именува/назначил или им делегирал надлежности.

Менаџерската одговорност претставува делегирање во насока на исполнување на целите, а не само во ефикасно трошење на финансиските средства.

2.4 Што може да се постигне со внатрешната контрола?

Внатрешната контрола може да му помогне на субјектот да обезбеди:

- Усогласеност со законите, прописите, политиките, плановите и процедурите;
- Веродостојни и сеопфатни финансиски и други информации;
- Ефикасно и ефективно работење и употреба на ресурсите и
- Заштита на имотот.

2.5 Ограничувања на внатрешната контрола

Независно од тоа колку системот на внатрешни контроли е добро осмислен и оперативно спроведен, тој може да обезбеди само разумно, но не и потполно уверување на раководството, поврзано со остварувањето на целите на субјектот. Разумно уверување е задоволително ниво на доверба за определено прашање земајќи ги во предвид трошоците, придобивките и ризиците (Cost benefit analysis). Потребно е да се има способност на расудување за да се каже кое ниво на уверување е разумно. При тоа, раководителите треба да ги утврдат **инхерентните ризици**² во своите

² Инхерентниот ризик може да се дефинира како можен ризик за неостварувањето на мисијата, општите и посебните цели на субјектот, расипување, неефикасност, или не ефективност; загуба, неовластено користење или неоправдано доделување на имот; не придржување кон закон, пропис, политика, процедури и насоки или неточно евидентирање и чување на финансиски и други значајни податоци, односно неточно известување за нив.

активности, програми и проекти, да ги проценат таквите ризици и утврдат прифатливи нивоа на ризик во рамки на различните околности.

Ограничувањата на внатрешната контрола се резултат на следните фактори:

- расудувањето при одлучувањето може да биде погрешно, па од тоа може да се појават пречки поради едноставни човечки грешки;
- заобиколување на контролите како резултат на договор помеѓу две или повеќе лица;
- можност за занемарување на процедурите од раководството и
- постоење на ограничувања во ресурсите, заради што при обликување на системот на внатрешни контроли, корисноста на контролата треба да се разгледува во однос на висината на трошоците.

Иако внатрешната контрола може да помогне на субјектот во остварувањето на неговите цели, таа сепак не претставува волшебна формула за добро управување. Со неа само се обезбедуваат информации за раководството кои се однесуваат за напредокот на субјектот или за недоволниот напредок во врска со остварувањето на целите. Со внатрешната контрола не може да се остварат целите чие остварување зависи од раководењето. Затоа, внатрешната контрола лошото управување не може да го направи добро.

2.6 Проверка и оценување на внатрешната контрола

За да започне процесот на воспоставување на финансиско управување и контрола, важно е да се познава моменталната состојба на субјектот од аспект на стандардите за внатрешна контрола. Со цел утврдување на моменталната состојба ќе биде потребно да се изврши проверка и оценување на функционирањето на внатрешната контрола и нејзините елементи. Проверката на контролите треба да потврди дека внатрешните контроли придонесуваат кон остварување на целите.

Проверката и оценувањето на ефективностa на внатрешната контрола може да се изврши на различни начини: на директен хиерархиски начин (преку директна контрола); на посложен структурен и организационен начин (на пример, со експерти во контролата кои што оценувањето го формираат преку техники на набљудување и интервјуа) и преку метод на самопроценка (субјектот од јавниот сектор ја оценува ефективностa од контролите на сопствените активности).

Од спроведената проверка и оценување на внатрешната контрола се даваат препораки кои може да бараат дополнување, укинување или менување на внатрешната контрола или процедурите во одредена организациона единица. Во случај на прифаќање на препораките, се договара временски рок на извршување.

Потребно е следење на извршувањето на препораките за да се потврди дека дадените препораки се спроведени и функционираат како што е предвидено.

2.7 Финансиско управување и контрола

Финансиското управување и контрола ги вклучува двата концепти и тоа: на финансиското управување и внатрешната контрола. Поврзаноста на овие два концепта е прикажана на слика 1.

Внатрешна контрола во поширока смисла	Финансиско управување и контрола		Внатрешна ревизија
	Финансиско управување	Внатрешна контрола во потесна смисла	
	Контролна средина	Контроли	
	ЕТИКА, ИНТЕГРИТЕТ ФУНКЦИИ, ЦЕЛИ ЗАДАЧИ КОМПЕТЕНТНОСТ, ИЗВРШУВАЊЕ ЧУВСТВИТЕЛНИ ПОЗИЦИИ ДЕЛЕГИРАЊЕ ОРГАНИЗАЦИОНА СТРУКТУРА	ПРОЦЕДУРИ ПОДЕЛБА НА ДОЛЖНОСТИТЕ НАДЗОР РЕШАВАЊЕ НА ОТСТАПУВАЊАТА КОНТИНУИТЕТ НА АКТИВНОСТИТЕ СТРАТЕГИИ ЗА КОНТРОЛА ПРИСТАП ДО РЕСУРСИТЕ	
	Управување со ризикот		
	ЦЕЛИ ПЛАНИРАЊЕ КООРДИНАЦИЈА СЛЕДЕЊЕ НА ИЗВРШУВАЊЕТО УПРАВУВАЊЕ СО РИЗИКОТ		
	Информација и комуникација		
	ИНФОРМИРАЊЕ КОМУНИКАЦИЈА КОРЕСПОНДЕНЦИЈА ПРЕТПОСТАВКИ, ПРЕОЦЕНУВАЊЕ ИЗВЕСТУВАЊЕ ЗА НЕПРАВИЛНОСТИ		
	Мониторинг		
	ПРОВЕРКА И ОЦЕНУВАЊЕ НА КОНТРОЛАТА ВНАТРЕШНА РЕВИЗИЈА		

Слика 1

Согласно одредбите од член 3 точка 3 од Законот за јавна внатрешна финансиска контрола, финансиското управување и контрола е систем на политики, процедури и активности воспоставени од раководителот на субјектот, со цел да се обезбеди разумно уверување дека целите на субјектот се остварени.

Стабилно финансиско управување и контрола е транспарентно, регуларно, економично, ефикасно и ефективно користење на расположливите средства.

Контрола се сите активности преземени со цел да се избегнат или намалат ризиците.

Цел на финансиското управување и контрола е подобрување на финансиското управување заради постигнување на следните општи цели:

- вршење на работите на правилен, етичен, 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 финансиско известување и следење на резултатите од работењето.

Првата категорија на цели се однесува на вршење на работите на правилен, етичен, економичен, ефективен и ефикасен начин.

„**Економичност**“ е минимизирање на употребените ресурси за постигнување на планираните цели или резултати на одредена активност, имајќи го во предвид определениот квалитет на тие ефекти или резултати.

„**Ефективност**“ е степенот до кој се постигнати целите на одредена активност, или односот помеѓу планираниот ефект и вистинскиот ефект на определена активност.

„**Ефикасност**“ е максимирање на ефектите или резултатите од одредена активност соодветно на вложените средства. Тоа значи минимални влезни ресурси за остварување на одредена количина и квалитет на излезни вредности или максимални излезни вредности со одредена количина и квалитет на влезни ресурси.

Втората категорија на цели се однесува на усогласеноста на работењето со законите, другите прописи, утврдената политика, плановите и постапките на кои подлежат субјектите. Законите и прописите ги уредуваат овластувањата кои се доделуваат на субјектот. Истовремено политиките, плановите и постапките се изготвуваат со цел да обезбедат практична примена и почитување на одредбите од законите и прописите. Затоа, тие треба да бидат прилагодени на карактеристиките, активностите и средината на секој субјект.

Третата категорија опфаќа заштита на имотот и другите ресурси од загуби предизвикани од лошо управување, неоправдано трошење и

користење, како и од неправилности и злоупотреби. Управувањето со сопственоста на субјектот, (набавката, употребата и расходувањето на средствата), претставува клучно прашање поврзано со заштитата на сопственоста.

Четвртата категорија го опфаќа јакнењето на одговорноста за успешно остварување на задачите. Обврска на раководителот на субјектот е да воспостави организациска структура и процедури со кои ќе обезбеди функционирање, следење и развој на ефикасен систем на стабилно финансиско управување и контрола имајќи ги предвид спецификите на субјектот и дејностите кои се финансираат, ризиците во работењето, применувајќи ги стандардите за внатрешна контрола, основните елементи на финансиското управување и контрола и упатствата и насоките за финансиското управување и контрола од Министерството за финансии.

Раководителот на субјектот во пишана форма треба јасно да ги дефинира одговорностите и ограничувањата на овластувањата на раководителите, со обезбедување соодветна поделба на должностите.

Во случај на пренесување на одговорностите, раководителот на субјектот по дадените овластувања продолжува да биде одговорен за сите донесени одлуки вклучувајќи ги и одлуките кои се однесуваат на финансиското управување и контрола.

Петтата категорија опфаќа правилно евидентирање на финансиските трансакции, што подразбира обврска на раководителите на субјектите во своето сметководство да обезбедат податоци поединечно по сите видови на приходи и други приливи, за расходите и другите одливи, како и за состојбата на средствата, обврските и изворите на средствата. Сметководството се воспоставува и функционира согласно принципите на регуларност, ефикасност, економичност, проверливост и уредност.

Шестата категорија на цели се однесува на навремено финансиско известување и следење на резултатите од работењето. Тоа подразбира подготовка на соодветни доследни и корисни финансиски и менаџерски информации, вклучувајќи и финансиски извештаи со кои се унапредува процесот на одлучување и се овозможува транспарентно и ефикасно следење. Овие информации ќе го унапредат процесот на одлучување само ако истите се со соодветен квалитет, се составуваат, одржуваат, штитат и доставуваат преку навремени извештаи со соодветна структура и содржина за раководителите и вработените во субјектите, како и за надворешни заинтересирани групи.

Иако овие категории се посебни и задоволуваат различни потреби, тие се поклопуваат и ги опфаќаат сите активности, програми или проекти кои ги спроведува субјектот и овозможуваат насочување кон исполнувањето на посебните барања и/или менаџерските интереси.

Финансиско управување и контрола:

- влијае на сите аспекти на субјектот: на сите луѓе, процеси, активности, програми и проекти;
- претставува основен елемент кој е раширен во целиот субјект, а не нејзин дополнителен дел;
- ги содржи карактеристиките на доброто управување;
- зависи од луѓето и ќе успее или пропадне во зависност од вниманието кое луѓето му го придаваат;
- ефикасно е кога сите вработени и средината работат заедно;
- обезбедува одредено ниво на разумно уверување со оглед на веројатноста за остварување на целите на субјектот и
- му помага на субјектот во остварување на неговата мисија, односно главната причина за неговото постоење и работење.

2.8 Компоненти на финансиското управување и контрола – COSO рамка

Финансиското управување и контрола се спроведува врз основа на меѓународно прифатените **стандарди за внатрешна контрола**, кои Република Македонија ги прифати и објави во „Службен весник на Република Македонија“ бр. 147 од 11.11.2010 година.

Основните начела на внатрешната контрола се базираат на добро воспоставени организациони техники и практики. Тие се изведени од начинот на кој раководството управува со некоја активност, програма и проект, а се вклучени во процесот на управување. Постојат различни методологии и пристапи на внатрешна контрола, но најчесто се користи COSO Рамката³.

Внатрешната контрола согласно COSO Рамката е дефинирана како "процес, извршен од бордот на директори на субјектот, раководството и другите вработени, дизајниран да обезбеди разумно уверување во врска со постигнување на целите " и тоа во четири категории:

- Усогласеност со законските и подзаконските прописи;
- Веродостојност на финансиското и раководното известување;
- Ефикасност и ефективност на работењето и
- Заштита на сопственоста.

Внатрешната контрола е ефикасна ако за секоја од горенаведените категории раководството има разумно уверување дека:

³ Најпознатиот меѓународно признат модел на внатрешна контрола е COSO моделот. Во 1992 година, Комитетот на спонзорски организации (COSO) на Националната комисија за измамнички финансиски извештаи во САД (позната како Treadway Commission) објави документ: Внатрешна контрола - Интегрирана рамка.

- го разбираат обемот во кој целите на работењето на субјектот се остваруваат;
- објавените финансиски извештаи се подготвени на веродостоен начин и
- постапуваат во согласност со законите и подзаконските прописи.

Според COSO Рамката, внатрешната контрола се состои од следните меѓусебно поврзани компоненти:

- контролна средина;
- управување со ризиците;
- контроли;
- информации и комуникации и
- мониторинг.

Петте основни компоненти и нивното групирање даваат комбинација на таканаречени „меки“ контроли, како што е воспоставувањето на средина во која контролата може да опстане и да се развива со помош на строги, традиционални видови на „поцврсти“ контроли на сметководството и финансиските трансакции.

2.8.1 Компонента 1 - Контролна средина

Етика и интегритет

Раководителите и вработените имаат соодветно ниво на личен и професионален интегритет (чувства на дигнитет, праведност и совесност, кои го насочуваат човековото однесување кон искреност, чесност и исправност) и се свесни за значењето на активностите кои ги извршуваат.

Раководителот на субјектот, преку своите одлуки и личен пример ги поддржува и промовира етичките вредности и личниот и професионалниот интегритет на вработените, меѓутоа потребно е донесување на официјален кодекс на однесување, со кој треба да се воспостави еднообразност на етичките вредности за сите вработени.

Функции, цели и задачи

Вработените воглавно се запознаени со целите кои ги поставува раководителот на субјектот и придонесуваат за нивно остварување, но за секој вработен во организацијата потребно е целосно и точно дефинирање на неговата улога преку воспоставените описи на работните места.

Задачите се даваат и резултатите се соопштуваат само преку извештај на релација раководител - вработен - раководител (претпоставен - подреден - претпоставен).

Се наметнува потребата субјектот да ги утврди осетливите задачи (задачи при чие извршување вработените може да бидат под влијание на некои сложени состојби кои може да влијаат негативно на финансиското управување) кои преку пишани процедури треба да бидат воспоставени дополнителни мерки.

Компетентност, извршување

Субјектот треба да преземе мерки до вработените редовно да бидат доставувани документите кои ги содржат целите (стратешкиот план и неговите измени и дополнувања).

Во описите на работните места потребно е да бидат содржани задачи и очекуваните резултати, а на редовна основа потребно е вработените да бидат известувани за обврските кои произлегуваат од регулативата.

Потребно е допрецизирање на интерните акти до кои имаат пристап сите вработени. Описите на работните места треба редовно се ажурираат, со препорака за целосно вклучување на раководителите на сите нивоа.

Вработените во субјектот треба да располагаат со вештини, стручност, соодветни карактеристики и неопходни средства кои придонесуваат за остварување на целите на организацијата. Исто така, треба да се почитува законската обврска вработувањата во субјектите од јавниот сектор да се реализираат со оглас.

Се наметнува потребата раководството во субјектот да воспостави процедури за оценување на потребите и барањата на организацијата кои обезбедуваат преземање оправдани одлуки во врска со организационата структура, надзорот, распределбата на задачите и реорганизацијата.

Раководството треба да ангажира надворешни ресурси за потребите кои не можат да се обезбедат со ресурсите во организацијата. Се наметнува потребата обуките на вработените да се насочат повеќе кон оние вештини кои го подобруваат поединечното извршување и кон способностите за заедничко донесување на одлуки и групно учење.

Плановите за обуки треба да обезбедат раководителите и вработените да имаат такво знаење, способности и искуство кои треба да обезбедат ефикасно и ефективно извршување на задачите. Со цел дадените задачи да се соодветни на компетентноста на вработените, потребно е: за секое работно место да бидат утврдени не само нивото и видот на образование туку и потребните дополнителни вештини.

Потребно е развивање на внатрешен капацитет за обуки усогласен со формите на обуки надвор од субјектот и дефинирање на политика за обука и мобилност со цел зголемување на искуството на вработените.

Чувствителни позиции

Во субјектот треба да бидат утврдени: листа на чувствителни работни места, листа на вработени со кои се пополнети овие работни места, време за кое вработениот е распореден на вакво работно место и план со кој се обезбедува ротација на вработените на чувствителните работни места, така што еден вработен не може да биде на тоа работно место повеќе од 5 години.

Делегирање

Кај вработените во субјектот треба да постои свесност дека високо централизираното донесување на сите видови одлуки го отежнува работењето во организацијата, за што е потребно раководителот на субјектот во писмена форма да изврши делегирање на овластувања и одговорностите на раководителите во субјектот.

Потребно е да се преземат дополнителни напори раководителот на субјектот наместо главен извршител на активностите да стане главен контролор на работењето на администрацијата кој ги утврдува главните цели и одобрува проектите, а потоа бара отчетност од вработените за успешноста при нивната реализација.

Делегирањето треба да биде извршено по претходно извршена проценка на важноста на одлуките и ризиците поврзани со нив. Вработениот на кој треба да му биде делегирано овластување треба да го има потребното знаење, искуство и неопходна способност за негово извршување и тој со потпис да ја потврди преземената одговорност.

Потребно е да се воведат систем за подделегирање по претходна согласност од раководителот на субјектот и да се воспостави систем кој треба да обезбеди делегирањето на одговорности да не го ослободува од одговорност давателот на овластувањето..

Организациона структура

Раководителот на субјектот треба да дефинира и одобри организациона структура, согласно регулативата за организација и функционирање на субјектите од јавниот сектор. Пополнетоста на организационата структура со раководители и извршители треба да биде утврдено во посебен преглед на вработени.

Компетентностите, одговорностите, задачите и обврските за известување треба прецизно да бидат дефинирани за секоја структурна компонента и во писмена форма да бидат пренесени до сите вработени.

Вработените треба да бидат компетентни, односно да имаат капацитет за донесување одлуки во рамки на утврдените ограничување, со цел да се реализираат активностите поврзани со работното место. Исто така, треба да бидат одговорни во извршувањето на задачите во рамки на определена компетентност. Секој вработен има обврска да известува заради информирање за остварувањето на задачите.

Компетентноста, одговорноста, задачата и обврската за известување треба да се поврзат со работното место и тие мора да бидат јасни, кохерентни и дефинирани во писмена форма.

2.8.2 Компонента 2 – Управување со ризиците

Цели

Субјектот во согласност со мисијата⁴ потребно е да изготви официјален документ во кој треба да ги дефинира главните цели, специфичните цели и очекуваните резултати и истите треба да им ги соопшти на вработените.

Целите треба да бидат дефинирани согласно „СМАРТ“ барањата, односно тие треба да бидат: конкретни, мерливи, соодветни, остварливи и временски определени.

Потребно е да се изгради систем во кој раководителот на субјектот треба да биде одговорен за утврдување на целите, а за нивното остварување треба да бидат одговорни и раководителот на субјектот и вработените.

Целите треба да бидат класифицирани во зависност од нивната големина и сложеност, а за секоја цел треба да биде утврдено кој е одговорен за реализација на секоја цел, како и отчетен односно треба да обезбедува брзо известување за резултатот.

Планирање

Субјектот треба да изготвува стратешки и годишни планови во кои целите се соодветни на максимално расположивите ресурси, со што треба да се минимизира ризикот од неисполнување на целите. Со тоа, планирањето треба да стане една од основните функции на раководењето.

При планирањето треба да бидат утврдени условите за остварување на целите, а потоа да се алоцираат ресурсите имајќи ја предвид нивната ограниченост. Планирањето треба да биде непрекинат процес кој има динамичен карактер.

Планот секогаш треба да биде ажуриран во согласност со настанатите промени во целите, ресурсите или некој друг елемент од процесот на неговото утврдување. Прецизноста и степенот на деталзирање на плановите треба да бидат прилагодени на процедурите за носење одлуки, потребата од формално одобрување на одредени активности и друго.

Координација

Со цел обезбедување усогласеност и поврзаност, а заради постигнување на саканите цели, одлуките и активностите на организационите делови секогаш целосно треба да се координираат.

Заради тоа, треба да бидат организирани и специјални структури (на пример: Комитет за финансиско управување и контрола и Ревизорски комитет) за поддршка на раководството во активностите за координирање. Тие треба да имаат влијае одлучувачки на резултатите од соработката

⁴ Обезбедување на квалитетни јавни услуги во услови на највисока ефикасност и ефективност

помеѓу вработените во организационата структура во рамка на одржување на професионални односи.

Вработените во организационите единици треба да ги имаат во предвид последиците од нивните одлуки и активности врз институцијата во целина.

Следење на извршувањето

Субјектот за секоја политика и активност, треба да обезбеди следење на извршувањето преку релевантни квантитативни и квалитативни индикатори, вклучувајќи ги и оние кои се однесуваат на економичноста, ефикасноста и ефективноста.

Врз основа на добиените извештаи за секоја активност која е содржана во планот раководителот на субјектот треба да го оценува извршувањето, утврдувајќи ги евентуалните отстапувања од целите, со цел преземање на корективни мерки. Потребно е системот за следење на извршувањето редовно да се прилагодува на промените на целите и/или индикаторите и на начинот на добивање на информации од вработените.

Управување со ризикот

Субјектот систематски, најмалку еднаш годишно, треба да ги анализира ризиците кои се поврзани со активностите, со оглед на тоа дека секоја активност или не спроведување на активност претставува ризик за неисполнување на целите. Потребно е развивање на соодветни планови за ограничување на можните негативни последици од овие ризици и определување на вработени кои треба да бидат одговорни за имплементација на донесените планови.

Треба да бидат преземени мерки за создавање и одржување ефикасен систем на внатрешни контроли, врз основа на утврдување на значајните ризици кои може да имаат негативно влијание на ефективноста и ефикасноста на активностите, почитувањето на правилата и регулативите, веродостојноста на финансиските и управувачките информации, заштитата на средствата и спречувањето и откривањето на измамите.

Исто така, потребно е да бидат утврдени: прифатливото ниво на изложеност на ризици, проценката на веројатноста за настанување на ризикот и неговото влијание, следење и оценка на ризиците и утврдување на соодветните внатрешните контроли со кои треба да се управува со ризиците и проверка на извештаите за извршување на буџетот, вклучително и на оние за извршување на програмите.

Раководителот на субјектот треба да донесе Стратегија за управување со ризикот која се ажурира на секои три години и во случаите кога ризикот значително се менува.

Стратегијата за управување со ризикот ги опфаќа вообичаените елементи на познати системи на управување со ризици во субјектот кои, на соодветен начин и во соодветни места, се презентирани во овој текст.

Стратегијата треба да содржи активности и мерки кои субјектот треба да ги преземе или планира да ги преземе во следниот краткорочен и среднорочен период.

Со Стратегијата за управување со ризикот треба да се утврди **политиката за управување со ризици** со која раководството јасно ќе го поддржи процесот за управување со ризици. Со стратегијата, исто така, треба да се определи улогата и одговорноста на сите вработени во субјектот во утврдувањето и управување со ризиците во работењето.

Политиката на управување со ризици меѓу другото треба да содржи:

- цели на политиката;
- дефинирање на можните ризици;
- видот и обемот на потребни документи за управување со ризиците;
- план за следење и контрола на активностите заради намалување на ризиците и
- извештај за спроведување на преземените мерки.

Управувањето со ризиците е одговорност на сите вработени во субјектот. Воспоставувањето и развојот на управување со ризиците во субјектот е одговорност на раководителот на субјектот и на раководителите на организационите делови во субјектот. Нивната поддршка е исклучително важна, а посебно е значајна улогата на единицата за внатрешна ревизија во контролирање, но не и во менаџирање на стратегијата. За изготвување на стратегијата потребно е да се формира Работна група за управување со ризиците, составена од вработени лица во субјектот. Нејзина главна задача треба да биде поттикнување на сите останати учесници во спроведувањето на насоките и остварување на целите на стратегијата.

2.8.3 Компонента 3 - Контроли

Процедури

Субјектот треба да располага со пишани процедури кои треба да бидат сеопфатни, комплетни и јасни, класифицирани за важните активности, особено за економските операции, а воедно да бидат достапни до сите инволвирани вработени. За секоја активност и/или значаен настан, субјектот треба да обезбеди постоење на соодветна документација и документирање на операциите.

Документацијата треба да биде целосна, прецизна и во согласност со структурите и политиките, како и да содржи административни политики, прирачници, оперативни инструкции, листи за проверка или други форми на презентирање на процедурите. Таа треба да биде ажурирана, корисна, прецизна, лесна за проверка и достапна за раководителот, вработените како и за трети лица. Доколку е потребно истата треба да обезбеди постојаност на активностите и покрај флуктуацијата на вработените. Треба да се има предвид дека отсуството на документација, не комплетната и/или

не ажурираната документација претставуваат ризици за постигнување на целите.

Субјектот треба да изготви интерен акт за текот на движење на документацијата за секое ниво на одговорност и да го следи нивното спроведување.

Поделба на должностите

Во субјектот потребно е финансиските и оперативните елементи на секоја операција да се верификувани од две меѓусебно независни лица, при што функциите на иницирање и верифицирање на секоја операција секогаш треба да бидат раздвоени со што се намалува ризикот од евентуални грешки, измами, непочитување на регулативата, како и ризикот од не откривање на овие неправилности.

Субјектот потребно е со поделбата на должностите да создаде услови едно лице или организациона единица да не ги контролира сите значајни фази на определена операција или настан со што треба да се создадат услови за ефективно урамнотежување на моќта. Во услови кога можноста за поделба на должностите и одговорностите е ограничена поради малиот број на вработени, вработените треба да бидат свесни за постоењето на ризиците и ваквото ограничување да го компензираат со други мерки.

Надзор

Субјектот врз основа на претходно воспоставени процедури треба да воспостави мерки за надзор на операциите, вклучувајќи и ex post контрола, со цел трансакциите да се извршуваат на ефективен начин.

Раководителот на субјектот треба детално да го утврди начинот на извршување на надзорот со цел да обезбеди вработените ефективно и континуирано да ги спроведуваат процедурите.

Надзорот треба да вклучува: прегледување на активностите на вработените, извештаи за исклучоци, тестирање преку примерок или други начини кои го потврдуваат почитувањето на процедурите.

Раководителот на субјектот треба да ги потврдува и одобрува активностите на вработените, да дава неопходни инструкции со цел да се намалат грешките, да се елиминира измамата, да се почитува регулативата и да се грижи инструкциите да бидат разбрани и применувани.

Надзорот на активностите треба да се смета соодветен доколку: должностите, одговорностите и ограничувањата на надлежностите се доставени до секој вработен, активноста на секој вработен систематски се оценува и постигнатите резултати од активноста во различните фази од извршувањето на операцијата се одобрени.

Решавање на отстапувањата

При извршувањето на активностите во субјектот настануваат посебни околности, кои не може да се предвидат и кои предизвикуваат отстапувања

што не дозволуваат извршување на трансакциите преку воспоставените процедури. За овие случаи треба да бидат изготвени соодветни документи одобрени од соодветно ниво согласно кои тие треба да бидат извршени.

Со цел забележаните отстапувања да бидат презентирани за одобрување, тие треба да бидат документирани, оправдани и со утврдени заклучоци за добрата пракса која треба да се применува во иднина.

Континуитет на активностите

Субјектот треба да обезбеди континуирано извршување на активностите преку своите организациони делови и во услови на евентуално прекинување на континуитетот на активностите поради мобилноста на вработените, дефекти на опремата, застои предизвикани од некои даватели на услуги, промени во процедурите итн., што директно може да влијае на постигнувањето на целите.

Заради тоа потребно е да бидат преземени соодветни мерки со цел активностите, особено оние од економско - финансиска природа, да се одвиваат во било кој момент и во било кои услови континуирано на сите нивоа. За надминување на ваквите состојби субјектот за секоја настаната состојба треба да утврди различни мерки за одржување на континуитетот, како на пример: вработување/преземање заради пензонирање или заминување од институцијата поради други причини, определување замена во случај на привремено отсуство (празници, одмори и друго), склучување договори за одржување на набавената опрема и склучување на договори за замена на набавената опрема.

Исто така, субјектот треба да изготви и листа на состојби кои можат да предизвикаат дисконтинуитет на активностите, како и на мерки за спречување на нивното настанување.

Стратегии за контрола

Субјектот треба да изгради стратегии за контрола, соодветни на стратегиите, политиките и програмите донесени заради остварување на целите и одржување на рамнотежа во примената на истите за целиот период на реализација на секоја поединечна цел.

За да се согледа остварувањето на целите и стратегиите за контрола потребно е да се изготви единствен извештај за реализација на стратегиите, политиките и програмите.

Стратегијата за контрола треба да го намали ризикот за појава на отстапувања од стратегијата, политиката и програмите, а со тоа и потфрлањата во остварувањето на планираните цели.

Стратегијата за контрола треба да биде изготвена во согласност со стратешкиот концепт, кој во основа подразбира определување на контролни цели, неопходни ресурси, временска рамка, обука на вработените на кои им

се доверени контролни активности, унапредување на контролните методи и процедури, начин на оценување на контролите итн.

Стратегиите за контрола се однесуваат на видовите на контрола применливи во одредени состојби класифицирани низ повеќе критериуми.

Контролите се механизми на управување за остварување на целите и се составен дел на таквото управување. Тие може да се поделат на следните категории:

Превентивните контроли се воспоставуваат со цел да се спречи појавата на неправилности, неефикасности, грешки и недостатоци. Токму заради тоа превентивните контроли се и проактивни контроли кои делуваат во текот на одвивањето на одредени активности или во текот на извршувањето на одредени работи од вработените. Превентивните контроли се трошковно поефикасни во однос на другите контролни активности, бидејќи со нив се спроведува превенција од загуби и намалување на одредени ризици. *Примерите за овие контроли вклучуваат разграничување на должностите, постоење на процедура за делегирање на овластување и одобрување, контрола на пристапот до сопственоста, проверка на точноста на сметките пред извршување на плаќањето и друго.*

Детекциските контроли се воспоставуваат за откривање и исправка на неправилности, неефикасности, грешки и недостатоци. Се одвиваат по случувањето на одреден настан односно откако последиците веќе настанале, а треба да го намалат ризикот од несаканите последици со оглед на тоа што овозможуваат преземање на корективни работи. Некои детекциски контроли се означуваат како повратни контроли – го следат процесот и алармираат во случај на појава на отстапувања од некои планирани или стандардни вредности. Детекциските контроли се користат за подобрување на процедурите или превентивните контроли. *Примерите за овие контроли вклучуваат проверка на испорачаната стока, проверка по плаќањето, утврдување на залихите и банкарско усогласување.*

Директивните контроли се обликуваат со цел да предизвикаат или поттикнат работа и настани потребни за остварување на целите. Примерите за овие контроли вклучуваат јасно дефинирани политики, поставување на посебни цели и соодветно оспособување и екипирање.

Корективните контроли се воспоставуваат на начин да ги поправаат околностите од несакани настани кои се случиле. Тие овозможуваат „план за евакуација“ за опоравување од загуби или штети. Пример, за тоа е воведување на договорни услови со кои се овозможува поврат на веќе платени износи. Обезбедувањето, исто така, може да се смета за еден облик на корективна контрола, земајќи во предвид дека со него се подобрува финансиското опоравување во однос на намалувањето на ризикот. Планирањето на постапувањето во непредвидени околности е важен елемент на корективната контрола, со оглед на тоа дека претставува средство со кое субјектите планираат постојаност на своето работење/опоравување по настан на кој не можеле да влијаат.

Споменатите категории во пракса не може јасно да се поделат меѓу себе, па една контрола може да покрива две или повеќе функции. Пример, надзорот опфаќа превентивни, детекциски и директивни контроли.

Видови контроли

Видовите контроли заедно се искажуваат со акронимот “SOAPSPAM”:

- **S**egregation of duties (поделба/разграничување на должности)
- **O**rganization (контрола поврзана со субјектот)
- **A**uthorisation and approval (делегирање на овластување и одобрување)
- **P**hysical (физичка контрола)
- **S**upervision (надзор)
- **P**ersonnel (контрола поврзана со вработените)
- **A**rithmetical and accounting (сметководствени и нумерички)
- **M**anagement (управувачки)

Вградување на контролата во системите на информатичка технологија

Со оглед на тоа дека оперативните системи и системите за поддршка на одлучувањето се повеќе автоматизирани, постои голема потреба за вградување на соодветна контрола во информациониот систем.

Информационата технологија во работните информатички системи значајно влијае на природата на извршеното работење, процедурите кои се следат, ризикот кој се прифаќа и контролите насочени кон ублажување на тие ризици. Овие ефекти се последица на карактеристиките кои разликуваат сметководствени и рачни обработки.

Потоа, повторно се враќаме на концептот на анализа на ризикот и контролата која треба да се воспостави за намалување на ризикот, вклучувајќи ја функционалната контрола и контролата во рамки на стручното мислење, за да се овозможи, од една страна, сеопфатност, расположливост и сигурност на податоците, а од друга страна, да се создаде доверба за ефективност на воспоставената контрола.

Постојат два вида на контрола на информациониот систем, односно општа контрола и контрола на апликативниот систем. Овие контроли се применуваат на сите системи – централно сметководство и сметководство на организационите единици.

Пристапот до ресурсите

Раководителот на субјектот со издавање на документи за овластување треба да определи лица кои имаат пристап до материјалните, финансиските и информационите ресурси во субјектот, како и да назначи лица одговорни за заштита и правилна употреба на овие ресурси.

Во зависност од изложеноста на добрата од несоодветна употреба треба да биде утврдена динамика на периодични споредби на овие добра со нивната сметководствена вредност (попис).

Ограничувањето на пристапот до ресурсите треба да го намали ризикот од нивната несоодветна употреба.

Степенот на ограничување на пристапот треба да се определи во зависност од изложеноста на определен ресурс на несоодветна употреба и ризикот од потенцијални загуби и истите периодично треба да се преоценуваат.

2.8.4 Компонента 4 – Информација и комуникација

Информирање

Субјектот информациите треба да ги дефинира по вид, квантитет, квалитет и динамика на известување, со што треба да обезбеди раководителите и вработените, преку прием, обработка и пренос на информациите да ги извршуваат задачите и да ја спроведуваат внатрешната контрола.

Раководителите и вработените треба да добиваат и пренесуваат информации неопходни за извршување на задачите.

Информацијата треба да биде точна, веродостојна, јасна, целосна, навремена, корисна, разбирлива и достапна.

Информацијата треба да обезбеди стабилно финансиско управување и ефективно следење со цел да се утврдат ризичните состојби пред нивното настанување.

Информацијата треба да биде брзо пренесувана во и надвор од организацијата со цел зајакнување на етичките вредности, политиките, овластувањата, одговорностите и обврските за известување, целите на субјектот, плановите и друго.

Комуникација

Субјектот треба да преземе дополнителни мерки за зајакнување на ефикасноста на системот за внатрешна и надворешна комуникација, кој треба да обезбеди прецизно, непречено и брзо дистрибуирање на информациите, со цел нивно комплетно и навремено доставување до крајните корисници.

Ова пред се поради тоа што субјектот треба да обезбеди функционирање на ефикасен систем на комуникација кој треба да служи за потребите на корисниците (граѓаните) и треба да биде доволно флексибилен и брз внатре во организацијата, како и помеѓу него и опкружувањето и прилагоден на капацитетот на корисниците.

Кореспонденција

Субјектот треба да обезбеди добро организирање на примањето/предавањето, регистрирањето и архивирањето на

кореспонденцијата, со цел таа да биде достапна за раководството, вработените и за засегнати трети лица.

Во кореспонденцијата треба да се овозможи користење и на различна информациона поддршка (дискети, ЦД и др.) како и да се остварува на различни начини (со доставување, пошта, електронска пошта, факс и др.). Степенот во кој треба да се користи информационата поддршка и начинот на кој се остварува кореспонденцијата треба да бидат прилагодени на: нивото на опременост на организацијата и/или на трети лица, степенот на обученост на вработените, итноста, оддалеченоста, трошоците, безбедноста, ограничувањата во законската регулатива итн.

Потребно е да бидат изготвени планови за спроведување на кореспонденцијата кои треба да обезбедат: сигурност при примањето и испраќањето на кореспонденцијата, потврда на приемот и испраќањето на кореспонденцијата, зачувување (архивирање) на кореспонденцијата и пристап до кореспонденцијата.

Претпоставки и преоценување

Во субјектот со промените на претпоставките, како последица на промените во опкружувањето, секогаш треба да се наложува и преоценување на целите. При поставувањето на целите секогаш треба да се земаат предвид претпоставките кои се внимателно разгледани и прифатени со општа согласност.

Доколку се променат претпоставките врз основа на кои биле утврдени целите, секогаш треба да се преоценуваат и потребите за информации кои треба да бидат собрани, начинот на собирање, содржината на извештаите или соодветниот информациона систем.

Вработените кои се вклучени во остварувањето на целите, треба да се запознаени со утврдените и прифатените претпоставки кои се однесуваат на поставените цели.

Известување за нерегуларности

Вработените, покрај комуникацијата која ја остваруваат во однос на постигнувањето на целите за кои се одговорни, треба да известуваат и за сомнежите за неправилности, согласно процедурата утврдена со Законот за јавна внатрешна финансиска контрола, без притоа да бидат изложени на неправеден или дискриминирачки третман поради почитувањето на таквата процедура. Заради тоа потребно е воспоставување процедури за известување во случај на сомнеж за неправилности кои треба да бидат доставени до вработените, а раководителите треба да имаат обврска за спроведување на соодветна истрага заради испитување на посочените сомнежи и ако е потребно преземање потребни мерки за нивно разрешување.

Вработените кои во согласност со процедурите треба да посочат неправилности, за кои посредно или непосредно имаат сознанија, треба да бидат заштитени од било каква дискриминација. Посочувањето на

неправилностите треба да претставува дел од редовните активности на вработените и задолжително треба да стои во описот на работните места.

2.8.5 Компонента 5 – Мониторинг

Проверка и оценување на контролата

Субјектот треба да изготви планови и програми за оценување на внатрешната контрола. Раководителот на субјектот треба да обезбеди континуирана проверка и оценување на функционирањето на внатрешната контрола и нејзините елементи. Не функционирањето или други утврдени проблеми треба да се решаваат оперативно преку преземање на корективни мерки.

Проверката на контролите треба да потврди дека внатрешните контроли придонесуваат кон остварување на целите. Оценката на ефективност на контролите може да се однесува, (во зависност од специфичноста и/или недефинираноста на барања), или на целите на субјектот во целина или на некои од нив во зависност од барањата на раководителот.

Оценувањето на ефективност на контролата може да се изврши на различни начини: на директен хиерархиски начин (преку директна контрола); на посложен структурен и организационен начин (на пример, со експерти во контролата кои оценувањето го формираат преку техники на набљудување и интервјуа); преку метод на самооценување (субјектот да ја оценува ефективност од контролите на сопствените активности).

Внатрешна ревизија

Субјектот треба да воспостави внатрешна ревизија, составена од ревизори кои ги извршуваат активностите во согласност со програмите засновани на оценка на ризиците.

Внатрешната ревизија треба да обезбеди независна и објективна оценка на системот на внатрешна контрола во субјектот.

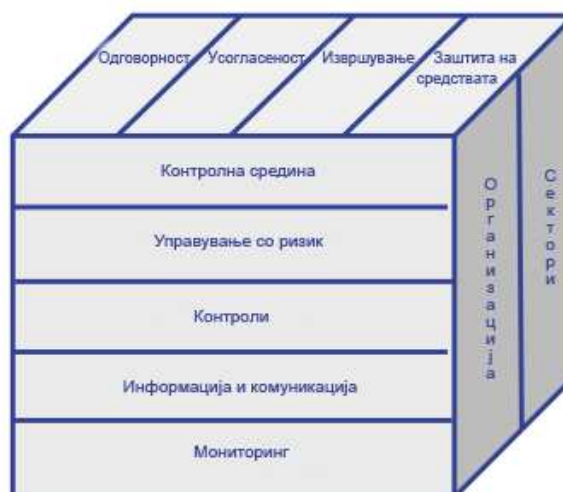
Внатрешните ревизори својата работа треба да ја завршуваат преку ревизорски извештаи во кои се содржани наодите и препораките за отстранување на утврдените слабости во системот.

Во согласност со препораките содржани во ревизорските извештаи, раководителот на субјектот треба да ги утврди потребните мерки за отстранување на слабостите утврдени со ревизијата.

Улогата на внатрешната ревизија во развојот на системот на финансиско управување и контрола е дадена во Прилог број 13, кој е составен дел на овој Прирачник.

2.9 Меѓусебна поврзаност (синергија) на петте компоненти на внатрешната контрола

Постои меѓусебна поврзаност и врска помеѓу петте компоненти (контролна средина, управување со ризиците, контроли, информација и комуникација и мониторинг), со што се создава интегриран систем кој динамично реагира на околностите кои се менуваат. Таквата меѓусебна поврзаност е прикажана на *слика 2*.



Слика.2

Системот на внатрешна контрола е испреплетен со оперативните активности на субјектот, а постои заради основните причини поврзани со активностите. Внатрешната контрола е најнеефективна кога контролите се вградени во активностите и работењето на субјектот и кога претставуваат составен дел на суштината на самиот субјект. „Вградената“ контрола служи како поддршка на иницијативите поврзани со квалитетот и доделените овластувања со што се избегнуваат непотребни трошоци и истата овозможува брза реакција на променетите околности.

Шесте категории на цели, кои се однесуваат на она што субјектот сака да го постигне и овие компоненти, кои го претставуваат она што е потребно за остварување на целите се во директна врска.

Сите компоненти се релевантни за секоја категорија цели. Ако ја разгледаме било која категорија посебно – пример, ефективност и ефикасност на работењето – сите пет компоненти мора да постојат и ефективно да функционираат за да може да се заклучи дека внатрешната контрола работи ефективно.

Успешниот систем на внатрешна контрола помага во насочување на процесите и подобрување на нивото и квалитетот на услугите. Со тоа се дава разумно уверување дека општите цели ќе се остварат.

Со внатрешната контрола треба да се зголеми веројатноста за откривање на измамите, да се намали неоправданото трошење, злоупотребите или грешките, да се спречат несоодветните активности или да се зајакне усогласеноста со регулативата.

Внатрешната контрола е одговорност на сите вработени, а секој субјект треба да се погрижи системот на внатрешна контрола да биде вграден во оперативните активности.

ГЛАВА III

**ВОСПОСТАВУВАЊЕ НА
ФИНАНСИСКО УПРАВУВАЊЕ И
КОНТРОЛА**

3.1 Услови за воспоставување на финансиско управување и контрола

Обврската за спроведување на системот за финансиско управување и контрола во субјектите е утврдена во Законот за јавна внатрешна финансиска контрола и Законот за буџетите. Спроведувањето на финансиското управување и контрола помага во остварување на целите на субјектите на оптимален начин. Раководителот на субјектот треба да обезбеди добро воспоставен систем за финансиско управување и контрола, при што трошоците за негово функционирање да не ја надминува користа.

Главна одговорност за спроведување на ефективен систем за финансиско управување и контрола имаат овластените раководни лица и другите извршители, но сите вработени треба да бидат доволно вклучени во овој процес.

Јакнење на свеста

Свеста за важноста на финансиското управување и контрола потребно е да се зајакнува кај сите субјекти, а особено тоа е значајно за раководителите на субјектите.

Обука

Обуката за спроведување на финансиско управување и контрола го опфаќа следното:

- Обука за основните концепти и начела на финансиско управување и контрола;
- Обука за улога и одговорности на лицата вклучени во финансиското управување и контрола;
- Обука за поставување на општите и посебните цели, показателите за успешноста во работењето и резултатите;
- Обука за проценка на ризикот и управување со ризиците;
- Обука за утврдување на внатрешните контроли;
- Обука за ревизорска трага и
- Обука за користењето и ограничувањата на внатрешната ревизија.

Осовременување на јавниот сектор

Реформата на јавниот сектор во Република Македонија и другите земји кандидати за влез во Европската Унија, е смислата и целта на ЈВФК и потребата за финансиско управување и контрола и внатрешна ревизија. Всушност, Европската Унија зборува дека *status quo* не смее да постои како можност!

Независно од тоа колку државите сметаат дека имаат ефикасни контроли, Европската Унија бара да се усвои нивниот предлог со што би се создало

чувство дека постои примена и усогласеност со начелата на ЈВФК кој претставува концепт на Европската Унија.

Системот на финансиското управување и контрола е наменет за целиот субјект, со што се нагласува потребата за тимска работа што ги намалува можностите за заговор, решавање на споровите и намалување на измамите.

Измамата може да се дефинира како намерно правење или пропуст кој се однесува на лажно, неточно или непотполно прикажување на фактите заради злоупотреба, што има за последица негативно дејство на приходите и расходите, односно на буџетските средства, средствата на Европската Унија и средствата од другите извори. Измамата може да го вклучи следното:

- фалсификување или менување на евиденцијата или документите;
- евидентирање на лажни трансакции;
- кражба или намерно уништување на имотот или негова загуба и
- погрешна примена на сметководствените или другите прописи или политики.

Измамата е ризик, меѓу другите, кој може негативно да влијае на остварувањето на целите. Како и во случај на другите ризици, раководството е одговорно да се грижи за постоење на доволни контроли кои ќе ја спречат секоја активност за измама (или таквите активности ќе ги откријат).

Системот на финансиско управување и контрола влијае на целиот субјект, на неговите вработени и процеси. Тоа претставува култура за управување со промените.

Финансиското управување и контрола претставува составен дел на субјектот, а не негов дополнителен дел. Тоа зависи од раководителите и од сите вработени кои имаат улога во обезбедувањето на ефикасноста на системот. Системот е корисен кога сите вработени и контролната средина работат усогласено. Тоа помага на субјектот да ја оствари својата мисија.

Поддршка на највисоките раководни нивоа

Ако највисокото раководство (раководителот на субјектот и овластените раководни лица) верува дека внатрешната контрола е важна, останатите во субјектот ќе реагираат со совесно почитување на поставените контроли.

Доколку највисокото раководство смета дека контролата не е битна или и дава важност само на зборови, сигурно е дека и другите вработени ќе го прават истото. Од ова произлегува дека, за целите на внатрешната контрола од пресудно значење е раководството да покажува етичко однесување и да инсистира на него.

При спроведување на својата улога раководството треба да даде добар пример со сопствените постапки, а нивното однесување треба да го

одразува она што е соодветно, а не само тоа што е прифатливо или експедитивно. Политиките, процедурите или праксата на раководството треба да промовираат правилно, етичко, економично, ефикасно и ефективно однесување.

Крајната одговорност за постигнување на оперативноста на системот на ЈВФК ја имаат посебно министрите, раководителите на државните институции и другите високи раководители. Тие се одговорни за воспоставување и развој на соодветен и ефикасен ЈВФК во рамките на субјектот со кој раководат.

Раководството треба да се погрижи вработените кои ја извршуваат работата да располагаат со потребните вештини, знаење и способности. Раководството треба на вработените да им овозможи соодветен надзор, следење и обука со што во разумна мерка ќе се обезбеди субјектот да располага со потребните капацитети за извршување на својата работа.

Крајната одговорност ја има раководителот на субјектот, како нејзин прв раководител.

Процес на стратешко планирање и мерење на успешноста на работењето

Стратешкото планирање како една од првите контроли ги вклучува следните прашања:

- поставување на целите на субјектот и организационите единици;
- планирање на активностите;
- утврдување на посакуваното ниво на контролите;
- поставување на стандардите на успешност;
- дефинирање на резултатите и критериумите за нивно мерење и
- мерки за непредвидени околности.

При поставување на целите на субјектот раководството треба да обезбеди:

- целите на субјектот да даваат општи насоки за тоа што субјектот треба да постигне, при што истите ќе бидат доволно посебни и директно да се однесуваат на субјектот;
- сите вработени да се запознаени со целите на субјектот, а раководството преку ефикасна комуникација да бара повратни информации за степенот на остварување на целите;
- доследност на оперативните стратегии со целите на субјектот и
- обединета Стратегија за управување со ризик, која ги зема во предвид организационите цели и важните извори на ризик со цел воспоставување контролна структура за намалување на ризиците. Пример за Стратегија за управување со ризик е даден во Прилог 12, кој е составен дел на овој Прирачник.

При поставување на целите на организационите единици раководството треба да обезбеди:

- целите на организационите единици
 - o да произлегуваат од целите и стратешките планови на субјектот кои со нив се поврзани;
 - o да бидат комплементарни, меѓусебно да се надополнуваат и да не се противречни;
 - o да се релевантни за сите значајни процеси на субјектот и
 - o да ги вклучуваат критериумите за мерење.
- ресурсите на субјектот да се соодветни во однос на целите на организационите единици;
- утврдување на цели на организационите единици кои се клучни за успех на вкупните цели;
- сите раководни нивоа да се вклучени во поставувањето на целите на организационите единици и да се посветени на нивното остварување и
- сите вработени да се запознаени со целите на организационите единици, а раководството да прибира повратни информации, со што добива потврда дека комуникацијата е ефикасна .

На овој начин на поставување на целите земени се во предвид петте контролни компоненти кои се спомнуваат во COSO рамката.

Извршување на финансиското управување и контрола

Начинот на извршување на финансиското управување и контрола субјектот треба да го прилагоди на сопствените потреби согласно спецификите и околностите.

Заради тоа, раководителот на единицата за финансиски прашања треба да изготви План за воспоставување на финансиско управување и контрола (методологија за спроведување на планот) кои ги одобрува раководителот на субјектот.

3.2. Воспоставување на финансиско управување и контрола

Обврската за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола е утврдена во делот II. Финансиско управување и контрола од Законот за јавна внатрешна финансиска контрола.

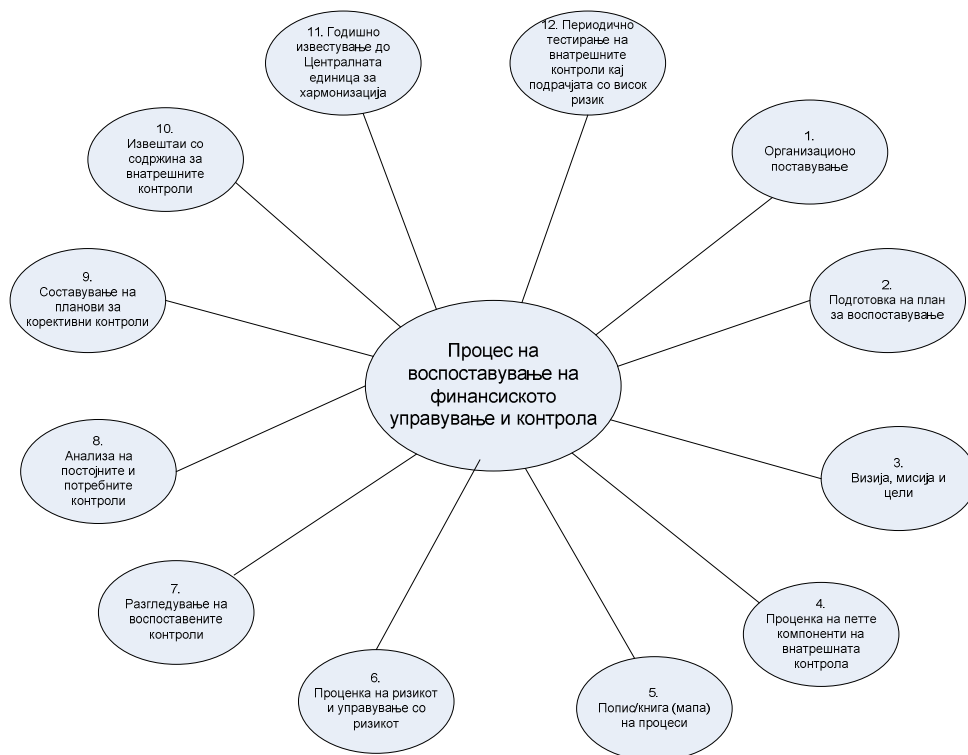
Процесот за воспоставување на финансиското управување и контрола ги вклучува следните активности :

1. Организационо воспоставување кое опфаќа делегирање на одговорност, развој на системот за внатрешно известување и воспоставување на процесот на документирање.
2. Подготовка на План за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола (методологија за спроведување на планот).

3. Составување изјави за визија и мисија, како и клучните работни цели.
4. Проценка на петте компоненти на внатрешната контрола, односно самопроценка на контролата.
5. Изготвување на книга (мапа) на работните процеси.
6. Проценка на ризикот и управување со ризиците.
7. Прегледување на воспоставените контроли.
8. Анализа на постојните и потребните контроли:
9. Подготвување на планови за корективни активности.
10. Извештај за содржината на внатрешните контроли.
11. Годишен извештај за спроведувањето на финансиското управување и контрола кој се доставува до ЦЕХ.
12. Периодична проверка на внатрешните контроли во областите со висок ризик.

Овие активности не треба да се гледаат посебно, туку како меѓусебно поврзани.

Слика 3



3.2.1 Организационо воспоставување

Организираниот пристап е клучен фактор за успешно воспоставување на финансиското управување и контрола. Внимателното планирање и организирање на овој чекор има непроценливо значење при спроведувањето на понатамошните чекори во процесот на воспоставување на финансиското управување и контрола и неговото одржување.

Воспоставување на единицата за финансиски прашања или зајакнување на веќе постојната единица е одговорност на раководството. Тоа треба да обезбеди правилна распределба, односно алоцирање на средствата и делегирање на задачите на начин кој обезбедува исполнување на долгорочните цели на субјектот.

а) Делегирање одговорност

Системот на финансиското управување и контрола не е посебен и одвоен од остатокот на субјектот, туку претставува воопштување на сите планови и средства со кои се обезбедува разумна контрола на работењето. Според тоа, крајната одговорност за извршување на ефикасна внатрешна контрола е на раководството на секој субјект, а не на некоја надворешна единица. Истите тие раководители кои се одговорни за секојдневното работење, исто така, се одговорни за постоењето и ефикасноста на внатрешните контроли.

Делегирање на должностите може значајно да се разликува помеѓу субјектите и помеѓу организационите единици во рамки на субјектот, зависно од посебните цели и задачи, големината и организационата структура, регулативата и средината во која работат. Се препорачува да се земе во предвид следното:

Раководител на единицата за финансиски прашања

Се препорачува еден од раководителите на организационите единици кој ги исполнува условите од член 10 од Законот за јавна внатрешна финансиска контрола и има познавања за работењето, вработените и целите на субјектот, да се назначи за раководител на единицата за финансиски прашања. Ова лице треба да биде одговорно за координирање на активностите поврзани за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола.

Раководителот на единицата за финансиски прашања се грижи за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола во субјектот, а одговорен е за следното:

- следење и оценување на целокупниот систем за внатрешна контрола;
- координирање на развојот и спроведувањето на внатрешната контрола;
- следење на утврдените недостатоци и потребни корективни активности;
- да обезбеди запознавање на вработените со политиките, преку давање соодветна обука во областа на внатрешната контрола и
- известување според барањата на внатрешните и надворешните корисници.

Посебните должности на ова лице, поврзани со воспоставувањето на финансиското управување и контрола вклучуваат:

- подготовка, издавање и ажурирање на насоки;
- разработка на посебните цели;
- да претседава со работната група;
- оценување на плановите за проценка на ризикот и прегледите на внатрешната контрола или нивното подобрување;
- координирање на подготовката на програмите за обука за вклучените лица;
- следење на напредокот во воспоставувањето на финансиското управување и контрола;
- прегледување на резултатите од проценката на ризикот и проверка и оценување на контролата;
- следење на спроведувањето и ефикасноста на корективните активности и
- известување за напредокот и состојбата на развојот на финансиското управување и контрола на повисокото раководство на субјектот.

Координатор за финансиско управување и контрола

Координаторот за финансиско управување и контрола работи според упатствата на раководителот на единицата за финансиски прашања и работните групи во субјектот кои се одговорни за спроведување на политиките и процедурите на субјектот.

Должности на координаторот за финансиско управување и контрола се следните:

- го координира воспоставувањето и развојот на финансиското управување и контрола;
- учествува во изработката на книгата (мапата) на процесите и воспоставување и развој на процедурите;
- соработува при воспоставување на финансиското управување и контрола и анализа на ризикот;
- помага на раководителот за финансиското управување и контрола во изработката на планот за воспоставување финансиското управување и контрола;
- помага на раководителот на финансиското управување и контрола во следењето и оценувањето на целокупниот систем и воспоставување на процес потребен за мониторинг и известување;
- учествува во подготовка на извештаи за состојбата и напредокот на финансиското управување и контрола и изработува годишен извештај за воспоставениот систем на финансиското управување и контрола;
- предлага соодветна обука во областа на финансиското управување и контрола со оглед на потребите на вработените и
- се грижи за ажурирање на документацијата поврзана со мапата на работни процеси и анализата на ризици и контролните мерки.

Работна група

Раководителот на единицата за финансиски прашања е одговорен за организацијата на работата на работните групи кои ги формирал во субјектот.

Идеално би било членовите на работната група да бидат стручњаци со знаење и искуство во едно од следниве области: финансиско управување, внатрешна

контрола, управување со човечки ресурси, проценка и управување со ризици, јавни набавки и ИТ (информациона технологија).

Членовите треба да бидат доволно квалификувани во поглед на знаењето, искуството и овластувањата, како би можеле да додадат вредност на групата со своето искуство и знаење. Исто така, треба да имаат овластување за давање мислење како претставници на конкретната област на работа.

Должности на работната група се :

- Надзор на активностите поврзани со воспоставувањето на системот за финансиско управување и контрола;
- Запознавање со проблемите поврзани со неговото воспоставување и изнаоѓање на начини за нивно решавање;
- Помош и усогласување поврзано со проценката на ризикот;
- Разгледување на резултатите од проценката на ризик и самопроценката на контролата;
- Подготовка на извештаи за анализа на слабостите (гап анализа), односно анализа на разликата помеѓу потребните и воспоставените контроли и
- Оценување на моменталната состојба и одлучување за активностите кои е потребно да се преземат, присуство на состаноци за договарање за понатамошен напредок, анализа на проблематичните области и др.

Раководители на организационите единици⁵

Раководителите на организационите единици имаат одговорност за финансиското управување и контрола во своите организациони единици.

Должностите поврзани со воспоставувањето на финансиското управување и контрола на раководителите на организационите единици се:

- учество во работата на работните групи;
- грижа околу тоа раководителите да бидат мотивирани и едуцирани за извршување на своите задачи;
- учеството во програмата за внатрешна контрола може на соодветен начин да се одразува во поединечна работна програма и проценка;
- развој / преглед на целите на циклусот на настани;
- организирање и/или вршење проценка на ризикот и прегледот на внатрешни контроли;
- разгледување и анализирање на резултатите од проценка на ризикот и проценка на внатрешните контроли;
- грижа околу отстранување на значајни недостатоци во контролата и
- грижа околу тоа, сите измени и дополнувања на правилата, процедурите, системите итн. да вклучуваат соодветни контроли.

⁵

Во министерствата тоа се раководители на одделенија и раководители на сектори.

Вработени

Системот на внатрешна контрола е ефикасен онолку колку што е поддржан од вработените во целиот субјект. Вработените на сите нивоа на субјектот треба да ја разберат својата улога во внатрешната контрола и значењето во давање поддршка на системот со своите работи.

Практично, сите вработени креираат информации кои се користат во системот на внатрешната контрола или превземаат задачи кои влијаат на спроведувањето на контролата. Исто така, сите вработени треба да бидат одговорни за соопштувањето на проблемите, грешките, недостатоците во активностите и работењето, непочитувањето на правилата и процедурите или не придржување кон други политики или незаконски работи на повисоко ниво во субјектот.

Секој субјект треба да одлучи за нивото на вработените кои ќе се определат за извршување на процесот на оценување и унапредување на системот за внатрешната контрола.

На раководителите на организационите единици треба да им се дадат насоки со цел за подобро запознавање со програмата на субјектот, целите, и нивните одговорности во процесот на оценување, унапредување и известување. Исто така, потребно е да се обучат вработените кои добиле задача за извршување проценка на ризик и преглед на внатрешните контроли.

б) Развој на внатрешниот систем на известување

Внатрешниот систем на известување и следење потребно е да воспостави активности за следење на напредокот на различни задачи кои го прават процесот на проценка и унапредување. Областите кои треба да се следат го вклучуваат следното:

- изработка на распоред и спроведување на попис и опис на работните процеси;
- изработка на распоред и спроведување на проценка на ризик;
- изработка на распоред и спроведување на преглед на внатрешни контроли и
- напредок на корективните активности во областите каде се потребни контроли но не постојат, каде што не се доволно јаки да можат да гарантираат подобрување или каде што контролите се претерани и сметаат во работењето или се нерентабилни.

Понатаму, системот на известување треба да вклучува преглед на информации поврзани со резултатите од проценка на ризикот, преглед на внатрешните контроли или ревизии, оценувања и корективни мерки, состојба на обука на лицата вклучени во финансиското управување и контрола, како и документирање на постоењето и содржината на програмата.

с) Воспоставување на процес на документирање

Документацијата треба да се води за оние активности кои се извршуваат во врска со пописот и описот на работните процеси, проценката на ризикот, прегледот на внатрешните контроли, оценувањата и следењето. Видот и количината на

документацијата и начинот на водење на таа документација е работа која секој субјект треба да ја определи према своите сопствени потреби. Документацијата во најмала рака треба да ги покажува вклучените лица (во проценката, прегледот или следењето), клучните компоненти на набљудување , применетите методи на оценување и донесените заклучоци.

Документацијата треба да биде доволно детална што ќе овозможи извршување на ефикасен преглед, односно следење. Независните проценители треба да бидат во можност да ја прегледаат и разберат документацијата.

3.2.2 Подготовка на Планот за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола (методологија за спроведување на планот)

Ова е еден од најважните чекори во целиот процес, бидејќи со него се создава основа за останатите чекори. Раководителот на единицата за финансиски прашања со согласност од раководителот на субјектот е одговорен да изработи План за воспоставување на систем за финансиско управување и контрола (методологија за спроведување на планот).

Планот треба да содржи активности потребни за спроведување на системот за финансиско управување и контрола, рокови за спроведување на поединечните активности како и одговорните лица по поодделни активности. Системот на финансиско управување и контрола не може да се воспостави преку ноќ. Тоа е процес кој зависно од субјектот ќе трае приближно две до три години.

Пример за план за воспоставување и развој на системот на финансиско управување и контрола (методологија за спроведување на планот) е даден во Прилог 6 кој е составен дел на овој Прирачник.

3.2.2.1 Организацијата на воспоставувањето на финансиско управување и контрола ги вклучува следните активности:

- основање на единица за финансиски прашања;
- назначување на раководител на единицата за финансиски прашања, одговорен за финансиско управување и контрола;
- назначување на лице задолжено за неправилности;
- назначување на координатор за финансиско управување и контрола и
- основање на работна група за изготвувањето на политики, процедури и активности поврзани со финансиското управување и контрола.

Основање на единица за финансиски прашања

Раководителот на субјектот основа посебна организациона единица за финансиски прашања како сектор или одделение, чиј раководител директно одговара на раководителот на субјектот и највисокиот раководен државен службеник. Единицата за финансиски прашања е надлежна за вршење на работите од областа на финансиското управување и контрола.

Органограм на сектор за финансиски прашања во субјект од централно и локално ниво е во Прилог 7 кој е составен дел на овој Прирачник.

Назначување на раководител на единицата за финансиски прашања, одговорен за финансиско управување и контрола

Раководителот на единицата за финансиски прашања е одговорен за:

- координирање на процесот на развој, воспоставување, спроведување и одржување на финансиското управување и контрола;
- изготвување План за воспоставување на финансиското управување и контрола кој го одобрува раководителот на субјектот;
- за назначување координатор за финансиско управување и контрола кој оперативно го спроведува и координира воспоставувањето и развојот на финансиското управување и контрола кај субјектот;
- за следење, оценување и утврдување на недостатоци и потребни корективни активности на целокупниот систем на финансиското управување и контрола;
- предлага формирање на работна група која ќе работи на изготвувањето на политики, процедури и активности поврзани со финансиското управување и контрола;
- изготвување на план за обука во областа на финансиското управување и контрола;
- подготвување извештаи според барањата на внатрешните и надворешните корисници;
- оценување на плановите за проценка на ризикот и прегледите на внатрешната контрола или нивното подобрување;
- изготвување годишен извештај за воспоставениот систем на финансиското управување и контрола;
- прегледување на резултатите од проценката на ризикот и прегледот на внатрешната контрола;
- следење на спроведувањето и ефикасноста на корективните активности;
- известување за напредокот и состојбата на развојот на финансиското управување и контрола на повисокото раководство на субјектот и
- учество во изработката на пописот и описот на процесите, воспоставување и развој на процедурите.

Назначување на лице задолжено за неправилности

Раководителот на субјектот од јавниот сектор има обврска да го спречува ризикот од неправилности и измами и да презема дејствија против неправилности и измами. Тој назначува лице кое известува за

неправилности и сомнежи за измами или корупција и самостојно презема мерки.

Сите вработени вклучувајќи ги и внатрешните ревизори ги известуваат раководителот на субјектот од јавниот сектор и лицето задолжено за неправилности, за неправилностите или сомнежите за измами или корупција.

Ако внатрешниот ревизор има сомнеж за измама или корупција во текот на извршувањето на ревизијата, за тоа го известува раководителот на единицата за внатрешна ревизија кој има обврска да достави писмено известување до раководителот на субјектот од јавниот сектор и лицето задолжено за неправилности.

По добиеното известување за постоење на неправилности или сомнеж за измами или корупција, лицето задолжено за неправилности ги презема потребните мерки и за тоа ги известува Јавното обвинителство на Република Македонија, Министерство за финансии - Управа за финансиска полиција и финансиската инспекција на јавниот сектор, а во рок од 15 дена за преземените мерки во писмена форма го известува лицето кое укажало на неправилности или измами, освен во случај на анонимна пријава.

Ако вработените и внатрешните ревизори не бидат известени за соодветно преземените мерки, тие за тоа ги известуваат Јавното обвинителство на Република Македонија, Министерство за финансии - Управа за финансиска полиција и финансиската инспекција на јавниот сектор. Централната единица за хармонизација не е надлежно тело за пријавување на неправилности и измами.

На вработените вклучувајќи ги и внатрешните ревизори кои пријавиле неправилност или сомнеж за измама им се обезбедува заштита на идентитетот и стекнатите права од работен однос врз основа на закон.

Назначување на координаторот за финансиско управување и контрола

Координаторот за финансиско управување и контрола работи според упатствата на раководителот на единицата за финансиски прашања и работните групи во субјектот кои се одговорни за спроведување на политиките и процедурите на субјектот.

Основање на работна група за изготвувањето на политики, процедури и активности поврзани со финансиското управување и контрола

Раководителот на единицата за финансиски прашања е одговорен за организација на работата на **работната група** која ќе работи на изготвувањето на политики, процедури и активности поврзани со финансиското управување и контрола.

Претседател на работната група е раководителот на единицата за финансиски прашања. Членовите на работната група треба да имаат знаење и искуство во една од следниве области: финансиско управување,

внатрешна контрола, управување со човечки ресурси, проценка и управување со ризици, јавни набавки и ИТ (информациона технологија).

Должностите на работната група се :

- надзор на активностите поврзани со воспоставувањето на системот за финансиско управување и контрола;
- запознавање со проблемите поврзани со неговото воспоставување и изнаоѓање на начини за нивно решавање;
- помош и усогласување поврзано со проценката на ризикот;
- разгледување на резултатите од проценката на ризик и самопроценката на контролата;
- подготовка на извештаи за анализа на слабостите, односно анализа на разликата помеѓу потребните и воспоставените контроли и
- оценување на моменталната состојба и одлучување за активностите кои е потребно да се превземат, присуство на состаноци заради договарање за понатамошен напредок и за проблематичните области и др.

Раководителите на главните организациони единици се одговорни за внатрешната контрола во своите организациони единици и тоа:

- учество во работата на работните групи за изготвувањето на политики, процедури и активности поврзани со финансиското управување и контрола;
- организирање и/или вршење проценка на ризикот и проверка и оценување на контролата;
- разгледување и анализирање на резултатите од проценка на ризикот и проценка на внатрешните контроли;
- грижа за отстранување на значајни недостатоци во контролата и
- грижа за измени и дополнувања на правилата, процедурите и системите.

Системот на внатрешна контрола е ефикасен онолку колку што е поддржан од **вработените** во целиот субјект. Вработените на сите нивоа на субјектот треба да ја разберат својата улога во финансиското управување и контрола и значењето во давање поддршка на системот.

Практично, сите вработени креираат информации кои се користат во финансиското управување и контрола или спроведуваат задачи кои влијаат на спроведувањето на контролата. Исто така, сите вработени треба да бидат одговорни за соопштувањето на проблемите, грешките, недостатоците во активностите и работењето, непочитувањето на правилата и процедурите или не придржувањето кон другите политики или незаконски работи на повисоко ниво во субјектот.

Секој субјект треба да одлучи кои вработени лица ќе спроведуваат оценување и унапредување на системот за финансиско управување и контрола, како и обука на вработените кои добиле таква задача.

3.2.2.2 Воспоставување и развој на финансиското управување и контрола ги вклучува следните активности:

- составување на изјави за визијата, мисијата и клучните цели на субјектот и управата/одделот;
- почетна проценка на петте компоненти на внатрешната контрола;
- мапа на работните процеси и утврдување на активностите во секој процес;
- изработка на опис на работните процеси (ревизорска трага);
- утврдување на најважните ризици за остварување на целите и одлука за контролните цели во однос на управувањето со најважните ризици – регистар на ризици – донесување на стратегии за управување со ризиците;
- анализа на постојните/воспоставените и очекуваните/потребни контроли и дефинирање на позициите и функциите на претходната и дополнителната контрола;
- подготовка на План за отстранување на слабостите на внатрешната контрола;
- следење и преглед на напредокот (План на воспоставување на потребните контроли);
- Годишен извештај за системот на финансиско управување и контрола и известување на ЦЕХ и
- обука на лицата вклучени во финансиското управување и контрола.

3.2.3 Составување на изјави за визијата и мисијата и клучните работни цели

Изјавите за визијата и мисијата претставуваат важен елемент со кои се унапредува процесот на поделба на субјектот на помали делови и овозможува утврдување и определување на поврзаните цели на процесот.

Изјавата за визија ја покажува долгорочната насока и опишува што сака субјектот да оствари во период од 15 – 20 години. Со тоа се создава атмосфера за сите вработени. Таа истовремено треба да биде амбициозна и реална. Таа треба да биде во пишана форма, а потребно е да се разгледа и одобри пред да биде објавена.

Мисијата за еден субјект од јавниот сектор обично се темели на давање на најдобри услуги на јавноста преку ефективно, ефикасно и економично управување со јавните средства.

Мисијата е главна причина за постоење и работење на субјектот, а се состои од области на работење, вредности и цели кои се сакаат да се

остварат. Таа одговара на прашањата „кои сме“, „што правиме“, „зошто постоиме“, и „на кого му служиме“.

Изјавата за мисијата ја разработува изјавата за визијата и и припишува цел. Таа нема временска рамка па постои толку долго колку што постои субјектот.

Примери за изјави за мисија и визија:

Мисијата на Министерството за финансии на Република Македонија е

„Одржување стабилно јавно финансирање и стабилна макроекономска рамка со цел да се овозможи продолжување на процесот на економски реформи и забрзување на економскиот растеж, што ќе доведе до зголемување на благосостојбата и подобрување на квалитетот на живеење на граѓаните на Република Македонија“⁶

Мисијата на Државниот завод за ревизија е

„Државниот завод за ревизија (ДЗР) е Врховна ревизорска институција во Република Македонија која има за цел навремено и објективно да го информира Собранието, Владата, другите носители на јавни функции и јавноста за ревизорските наоди од спроведените ревизии.

Државниот завод за ревизија обезбедува поддршка на Собранието на РМ во исполнувањето на неговите надлежности преку идентификацијата и презентацијата на неправилностите, случаите на противзаконско работење, и можни случаи на корупција и злоупотреба на функцијата.

Преку јасните и ефективни препораки ДЗР обезбедува поддршка на државните институции и корисници на државните средства за унапредување на управувањето на истите. На тој начин ДЗР придонесува за подобрување на животот на граѓаните на Република Македонија“.⁷

Визија на Државниот завод за ревизија – „За успешно да ја исполнуваме нашата цел - водење грижа за јавните средства и да придонесуваме за унапредување на управувањето со истите, наша визија е дека треба континуирано да обезбедуваме квалитет во работењето со што би го задржале епитетот на независен и професионален партнер со висок интегритет кој истовремено е носител на напредокот во управувањето со државните средства, отчетноста и транспарентноста во користењето на истите“.⁸

⁶ www.finance.gov.mk

⁷ www.dzr.gov.mk

⁸ www.dzr.gov.mk

Примери:

1. Министерство за финансии на Република Ирска

Министерството за финансии игра централна улога во спроведување на државните политики, особено програмата на Влада, како и во советувањето и поддржувањето на министерот за финансии и Владата со оглед на државното и финансиското управување со државата како и целокупното управување и развој на јавниот сектор. При формирање на тој систем министерството се води од својата мисија:

„Промовирање на растечка економија која ќе доведе до високо ниво на одржлива вработеност, општествен напредок и животен стандард.“

2. Министерство за финансии на Холандија

„Ја штитиме сопственоста и наша цел е постигнување на финансиски стабилна и просперитетна држава Холандија.“

За таа цел:

Воспоставуваме правично и цврсто фискално законодавство,

Собираме даноци, според принципите на законитост, еднаквост пред законот, и правна сигурност,

Следиме одговорно и ефикасно трошење на државните средства и ги штитиме буџетските правила,

Се задолжуваме со најниски стапки и управуваме со државниот имот на начин на добар домаќин,

Поставуваме правила за стабилен финансиски систем,

Развиваме цврста економска структура, која е цврсто политички и економски позиционирана во силна Европа,

Придонесуваме за заштита на нашето општество од неквалитетни добра и услуги.

Процесот на поставување на целите може да го контролира највисокото раководство, а за тоа да известува и на пониските нивоа. Освен тоа постапката може да биде партиципативна, со што секоја воспоставена единица определува свои цели кои ги усогласува во однос на оние цели кои биле воспоставени од различни хиерархиски нивоа на субјектот. Поставените цели создаваат прегледност на очекувањата, начинот за остварување на тие очекувања и начините за мерење на успешноста на работењето. Целите (според начелото SMART) треба да бидат:

- Посебни (конкретни),
- Мерливи,
- Остварливи,
- Реални,
- Временски определени.

Работните цели претставуваат посакувани резултати за субјектот. Тие се производ на процесот на планирање и се неопходни за координирање на активностите во субјектот.

Ако целите не се јасно утврдени, вработените би можеле да работат неефикасно, неефективно и/или во меѓусебно спротивни насоки.

Добрите работни цели би можеле да бидат почетна точка за утврдување на посебни и детални цели во рамките на пониски организациони единици,

(односно, раководството, одделенија, отсеци, сектори и единици за проценка).

Целите можат да бидат организациони или оперативни.

Раководството ги извршува **организационите (стратешките) цели** на мисијата и често ги развива во текот на процесот на стратешко планирање. Таквите цели се долгорочни, со широк обем, со кои се дефинираат саканите резултати на субјектот во целост.

Добрите организациони цели би можеле да бидат почетна точка за утврдување на посебни и детални цели во рамките на организационите единици на субјектот. Тие воедно можат да послужат како стандард за проценка на вкупната успешност на работењето на субјектот.

Раководството определува **оперативни цели** од голем број на организациони цели. Оперативните цели се со помал обем, тие се поконкретни и ги дефинираат саканите резултати на секоја организациона единица на пониско ниво. Тие би требало да бидат хиерархиски структурирани како би можело остварувањето на оперативните цели на секоја единица на пониско ниво да помогне на следната единица на повисоко ниво во остварувањето на нејзините оперативни цели, а сето тоа на раководството му помага да ги оствари и организационите цели.

Сите цели треба да се утврдат и во пишана форма. Раководството треба на вработените да им ги стави на располагање организационите и оперативните цели во пишана форма како и изјавата за мисијата. Раководството треба да се погрижи вработените да ги разберат целите и тоа како нивната работа да помага во остварувањето на тие цели.

Конечно, како што промените во опкружувањето можат да влијаат на соодветноста и релевантноста на изјавата за мисијата, истите причини можат да влијаат и на целите на субјектот. За една организација ефикасно да функционира и да се развива, треба периодично да ги проценува своите организациони и оперативни цели.

Врската помеѓу изјавата за визијата и мисијата, определувањето на целите, спроведувањето на стратегиите и основните начела како пет компоненти на внатрешната контрола се претставени на слика 4 во продолжение:



Слика 4

3.2.4 Проценка на петте компоненти на внатрешната контрола

Самопроценката на контролата е корисен и ефикасен пристап на раководителот на субјектот и раководителот на единицата за финансиски прашања во проценување и оценување на контролните постапки кои се воспоставени и се спроведуваат во рамките на субјектот.

Субјектот кој спроведува самопроценка на контролата, треба истата да ја спроведува документирано со што ќе се овозможи на раководителите, раководителите за финансиско управување и контрола и работните групи, учество во самопроценка на контролата, со цел:

- Утврдување на ризикот и областите изложени на ризик;
- Проценка на контролата со која ќе се намалуваат тие ризици;
- Изработка на акциони планови кои доведуваат до намалување на ризикот и

- Утврдување на веројатноста за остварување на поставените цели на субјектот.

Образецот за самопроценка на контролата, е прашалник кој ги содржи петте меѓусебно поврзани компоненти на системот на внатрешна контрола, согласно COSO рамката (контролна средина, управување со ризиците, контроли, информации и комуникации и мониторинг).

Прашањата во рамките на секоја од наведените компоненти обично бараат одговор со „да“ или „не“. Истите, така се составени да тој што го пополнува прашалникот, може да ги разбере. За овие прашања потребно е отворено да се дискутира со вработените кои треба да дадат одговор на прашањата. Одговорот „не“ укажува на некоја неправилност која треба да се реши. Можеби сите прашања нема да се применливи, па затоа не треба да се пополнат сите делови. Меѓутоа, ако поодделни области се пропуштени или се јавуваат отстапувања, треба да се споменат во рамките на забелешката.

Треба да се напомене и тоа дека оценувањето на структурата на внатрешна контрола не претставува еднократна, туку трајна работа. Одговорните лица треба трајно да се занимаваат со можноста за унапредување на видот и функционирањето на внатрешната контрола. Самопроценката на контролата креира цврсти основи за утврдување и намалување на недостатоците во контролните системи.

Постапката на самопроценка на контролата, се состои од две фази:

Почетна проценка – потребно е најпрво да се утврди моменталната состојба, за што ќе биде потребна самопроценка на постојната внатрешна контрола и

Траен (постојан) преглед – годишна самопроценка која се врши поради проценка на напредокот и ефикасноста во спроведувањето на внатрешната контрола.

Прашалникот за самопроценка на контрола е составен дел од Правилникот за формата и содржината на извештаите и изјавата за квалитетот и состојбата на внатрешните контроли од Годишниот финансиски извештај.

Со цел да се добие квалитетен прашалник за самопроценка на контролата, ги даваме следниве совети за прашалникот да ги вклучи петте компоненти на внатрешната контрола за да се прикаже тоа што постои, како и тоа што не постои а можеби е поважно.

Главните корисни совети за петте компоненти на финансиското управување и контрола се дадени во Прилогот 2 кој е составен дел на овој Прирачник.

3.2.5 Попис или книга (мапа) на работните процеси

Примарната цел на оваа активност е изготвување на попис на работните процеси, во организационите единици на ниво на целиот субјект.

Составувањето на пописот на процесите и изработката на книга (мапа) на процесите, обезбедува единственост на одвивање на работните процеси, утврдување на активности кои се спроведуваат, одговорност за спроведување на активностите и рокот во кој треба да се спроведат, како и преглед на контролите кои се утврдени во поодделни процеси, а кои обезбедуваат остварување на целите на самиот процес.

Пописот на процеси е преглед на процеси кои се одвиваат во субјектот. Прегледот на процеси содржи преглед на активности и постапки со кои се одредува начинот на кој се одвива поодделниот работен процес, како и обрасците односно документите од трето ниво кои се користат во текот на нивното одвивање.

При оваа активност поделбата по организациони единици обезбедува основа за утврдување на нивото на вклученост на вработените во работните процеси. Меѓутоа, не постои најдобра метода која треба да се следи бидејќи при спроведувањето на оваа активност може да се одлучи за поделба која вклучува комбинација на организациони единици, административни функции и програмски активности.

Изворите кои можат да се користат при изработка на пописот на работните процеси вклучуваат организациони шеми, систематизација на работните места, материјали поврзани со буџетскиот и финансискиот план, прописи и прирачници за управување на информационите системи.

При започнувањето на оваа активност најдобро е да се тргне од актот за внатрешна организација на субјектот.

Работните процеси се збир на поврзани активности насочени кон остварување на работните цели.

Мапирањето на процесите го вклучува пописот и описот на сите работни процеси.

Мапирањето на сите процеси во субјектот ќе даде целосна слика за начинот на кој субјектот ги остварува своите работни цели. Со мапирањето на процесите ќе добиеме целосен опис на субјектот и неговото работење, ќе се утврди дали постојат недостатоци во врска со дефинираните процеси, ќе се согледа меѓусебната поврзаност помеѓу процесите, како и можностите за подобрување на работењето на субјектот.

Во субјектот е потребно да се разгледаат сите процеси за да се обезбеди нивна ефективност и ефикасност при остварување на очекуваните резултати.

Со оглед на тоа дека многу организациони единици се меѓусебно поврзани и се потпираат една на друга, посебно ако е вклучена информационата технологија, повеќето процеси се одвиваат во повеќе организациони единици во рамките на субјектот. Некои примери на процеси вклучуваат пресметка и исплата на плата, набавка, сметководство, изработка на буџет и друго.

По извршувањето на пописот на процесите во субјектот, потребно е тоа да се документира.

Во првата фаза на изработка на мапата на работните процеси се предлага врз основа на обрасците за утврдување/попис на работните процеси, прибирање на податоци за процесите и нивните главни активности по организациони единици на субјектот. Работната група за воспоставување на финансиското управување и контрола треба да ги прегледа процесите од аспект на нивната дефиниција односно потребно е да се утврди дека одделни активности на истиот процес не се означени како процеси и да се утврдат заедничките процеси.

Пример, примање на пошта, регистрирање, достава на пошта како и архивирање не се четири процеси туку еден процес кој се состои од наведените активности. Исто така, процесот на изработка на предлог закон и подзаконски акти е процес кој се одвива во скоро сите организациони единици во одделно министерство или органи на државната управа. Тогаш, таквиот процес потребно е само еднаш да се запише во мапата на работните процеси и на ниво на целиот субјект да се утврди начинот на негово одвивање, односно во единствена постапка или процедура да се опишат начинот на кој сите организациони единици треба да постапуваат во текот на спроведувањето на тој процес. Резултатот на оваа фаза е изработка на попис на сите процеси кои постојат во субјектот. Кај поголемите субјекти (буџетски корисници) тие можат да се прикажат во еден документ во облик на книга на попис на работни процеси.

Во втората фаза на изработка на мапата на работните процеси, се предлага утврдените и одобрени работни процеси да се запишат во мапата на работните процеси.

Препорачана содржина на книгата (мапата) на процесите е:

- Заглавие:
 - Име на субјектот
 - Документ: мапа на процес
 - Подготвено од:
 - Име на процесот :
 - Главен процес:
 - Подпроцес:

- Шифра на процесите
 - Верзија на документот
 - Дата:
 - Одобрил раководител на субјект: (потпис и печат)
- Сопственик на процесот
 - Цел на процесот
 - Овластување
 - Хронолошки опис на активностите
 - Инволвирани вработени
 - Минимална поделба на должности
 - Документи за известување
 - Временски период
 - Правила и регулативи
 - Профил на ризик

Во продолжение се даваат објаснувања за поединечните ставки од книгата/мапата на процесите, односно:

Заглавие

Во насловот на книгата/мапата потребно е да се назначи: име на субјектот, името на документите, име на организационата единица изготвувач, име на главниот процес, име на под-процесот, шифри на процесот, верзијата на документот, дата и потпис од раководителот на субјектот и печат на субјектот.

Шифра на процесот

Под шифра на процесот се подразбира нумеричка или текстуална ознака на процесот која субјектот може да ја додели за поодделни процеси.

Верзија на документ

Сите процеси и нивните главни карактеристики во текот на првото запишување во пописот (мапата) на работните процеси ќе ја имаат верзијата на документот 1, а во случај на измена ќе се промени наведениот број.

Име на процесот

Под име на процесот се запишува името на процесот кое е доделено во текот на запишувањето во Образецот за утврдување/попис на работните процеси даден во Прилог број 9 кој е составен дел на овој Прирачник. Името на процесот треба кратко и јасно да објаснува за кој процес се работи. Пример, процесот на пресметка и исплата на плати или процесот на набавка.

Сопственик на процесот

Секој работен процес треба да има сопственик или раководител односно лице кое е одговорно за извршување на процесот. Сопственик на процесот може да биде само едно лице, кое одредува како процесот треба да се спроведува и има овластување за негова измена. Препорака е да се напише името на работното место односно функцијата, а не неговото име и презиме, за да се овозможи да не се менуваат податоците впишани во книгата/мапата на процесите доколку дојде до менување на лицето одговорно за тој процес. Како на пример, сопственикот на процесот за пресметка и исплата на плати е раководителот на единицата за финансиски прашања. Ако се работи за процесот на набавка, тогаш сопственик може да биде раководителот на единицата за набавки или на друга организациона единица задолжена за спроведување на тој процес.

Цел на процесот

Целта на било кој процес е она што се сака или мора да се постигне со одвивање на активностите или работните процеси. На пример, целта на процесот на набавка е: економично и навремено задоволување на вистинските потреби за стоки, добра и услуги во согласност со законската регулатива со ефикасно користење на расположливите буџетски средства. Кај процесот на пресметка и исплата на платите цел е навремена и точна пресметка и исплата на платите на вработените во субјектот.

Овластување

Се наведува изворот од каде произлегува надлежноста и одговорноста на сопственикот на процесот и овластувањето на инволвираните вработени за вршење на активностите во процесот. Пример: акт за систематизација и организација, решение за распоредување на вработен, решение за овластување/подовластување, закони и други прописи.

Краток опис на процесот

Краткиот опис на процесот се состои од: влезови во процесот, име на подпроцесите или имиња на активностите и излезот од процесот.

Инволвирани вработени

Инволвирани вработени се лицата кои извршуваат активности во работниот процес. Во процесот на пресметка и исплата на плати тоа се на пример, лица кои спроведуваат активности на процесот, односно референтот за плати, советник за пресметка на плата, раководителот на одделението за сметководство и плаќања и раководителот на секторот за финансиски прашања.

Минимална поделба на должностите

Со минимална поделба на должностите треба да се обезбеди едно службено лице во исто време да не биде одговорно за одобрување, извршување, сметководство и контрола.

Документи за известување

Во делот на „документи за известување“ се внесуваат и се даваат во прилог документите кои се креираат во текот на процесот односно произлегуваат од вршењето на истиот. (дописи, обрасци, решенија, извештаи, листи на проверка и друго). Овие документи исто така се наведуваат во табелата „Текот на работа“ колона „Резултат/ официјален документ“ и табелата „Работната инструкција“ и се составен дел од мапата.

Временски период

Се внесува рокот за спроведување на процесот или на дел од процесот утврден со регулатива или друг официјален документ (договор, фактура и др.) закон или друга регулатива. Пример: исплата на плата најдоцна до 15-ти во месецот.

Критичниот временски период се наведува во делот „IV.Тек за работа“ и го означува времетраењето на активностите поединечно и кумулативно за целиот процес. Во одредени случаи можно е некои од активностите да се извршуваат паралелно, независно една од друга. Целта на утврдувањето на критичниот временски период е да се одреди најкраткиот временски период за одвивање на целиот работен процес.

Правила и регулативи

Се наведува регулатива врз основа на која се одвиваат активностите во рамки на процесот.

Хронолошки активности

Хронолошките активности се наведуваат во делот IV. Тек на работа. Активностите се работи кои е потребно да се извршат за да може влезовите да се претворат во излези односно во посакуван резултат на процесот. На пример, активности на процесот на набавка се: утврдување на потреби, планирање и обезбедување на средства, подготовка на документација, објава на конкурси, регистрирања, отворања, прегледи, оценки, споредба на понудите, избор на понуда, склучување на договор, прием на стоки, услуги, или работи. Во случај одделниот процес да е посложен, односно да се состои од цела низа на активности кои на пример можат да се спроведуваат во поодделни организациони единици, тие збирни активности можеме да ги наречеме подпроцес. На пример, еден подпроцес може да биде спроведување на јавен конкурс. Тогаш тој подпроцес ќе ги содржи следните активности: припрема на документација, објава на конкурсот, примање на понуди, отворање, преглед, оценување и споредба на понудите и избор на најповолна понуда.

Кај процесот на вработување активностите се: утврдување на потребата, изработка на годишен план на вработување, иницирање на постапки во текот на годината, подготовка и објавување на конкурс, прием и обработка на пристигнатите пријави од конкурсот, повикување на интервју, тестирање на кандидатите, избор на кандидати, изработка на одлуки за изборот, составување на договор за работа, односно решение за прием во државна

служба и решение за распоредување на работно место и пријава за здравствено и пензиско осигурување.

Влезови во процесот се барањата на корисниците, податоците, идеите и се она што може да се промени во процесот за да се постигнат посакуваните резултати од процесот. На пример, влезови во процесот на набавка се побарувањата на корисниците за набавка на стоки, услуги, со соодветниот квалитет и карактеристики. Кај процесот на вработување влезот е утврдената потреба за вработување на лица со одредени способности и квалификации.

Излезите од процесот се резултатите кои ги остварил процесот врз основа на влезовите во процесот. Кај процесот на набавки тоа се примените стоки, услуги или активности со квалитетот и карактеристиките кои се бараат. Значи, процесот на набавка започнува со утврдување на потребите за набавка на одредена стока, услуга или активност, а завршува со исполнување на потребите односно примање стока, услуги или работи кои со такви карактеристики се утврдени на почетокот на процесот. Кај процесот за вработување, излезот од процесот е вработување на лицето за кое по истекот на приправничкиот рок е утврдено дека ги има сите барани способности и дека ги задоволува сите потребни квалификации.

Анализа на ризик и контролни мерки

Зависно од целите на процесот потребно е да се утврди ризикот односно сите оние несакани настани кои можат да не спречат во остварувањето на поставената цел. Сите процеси вклучуваат одредени ризици. На пример, ризици на процесот на набавка можат да бидат: задоцнување, застој во работните процеси, неисполнување на целите на работните процеси, неусогласеност со законската регулатива, создавање на обврски кои се над расположливите финансиски средства, неекономично и ненаменско трошење на буџетските средства, неефикасно и неефективно искористување на човечките ресурси, нетранспарентно одбирање на понуди, прифаќање на испорака која не е во согласност со договорот и сл. Кај процесот на пресметка и исплата на плати, ризици можат да бидат: задоцнување на исплата на плати, претплата или недоволна исплата на плата, грешка во прекувремената работа или отсуство од работа, неовластен пристап до информациите или неовластена исплата. На ниво на секоја активност се проценува профилот на ризик и тоа како: низок, среден или висок според матрицата за проценка на ризици, односно врз основа на проценката на веројатноста и влијанието/ефектот.

За активностите за кои е утврден висок профил на ризик, а понекогаш и среден во зависност од „апетитот за ризик“ на сопственикот на процесот се утврдува суштина на ризикот од аспект на: законитост, навременост, комплетност, точност и економичност, примери за ризик, контролни мерки, одговорно лице – вработен кој ја врши контролата и фреквенција на истата (колку често истата се врши).

Дијаграмот на текови (ревизорска трага) на процесот вклучува :

- активности регистрирани според времето на одвивање и подредени во вертикална линија. Активностите треба да бидат изразени јасно и концизно;
- организационите единици на субјектот и вработените подредени во хоризонтална линија;
- операциите кои се спроведуваат и нивните резултати;
- временски тек на секоја активност;
- операциите и резултатите се претставени со графички симболи;
- со графички симболи на активностите треба да се утврдат организационите единици на субјектот и
- графичките симболи треба да бидат поврзани со стрелки за да се добие комплетна претстава на управувачкиот тек и временскиот развој на истиот.

Информациите потребни за изработка или ажурирање на дијаграмите на текови обично се добиваат преку интервјуирање на вработените во секоја „организациона единица“ за процедурите кои се применуваат, потоа од постојните дијаграми на текови и друга документација за системот. Примероците од документите се собираат, а во постапката е вклучена секоја организациона единица.

На вработените им се поставуваат прашања за нивните посебни должности. Истражувањето може да се извршува напоредно со прегледот на трансакциите, особено кога дијаграмите на текови се ажурираат.

Дијаграмите на текови имаат предност заради тоа што даваат концизен преглед на процесите и помагаат во утврдување на несоодветните елементи со тоа што овозможуваат побрзо разбирање на начинот на кој процесот функционира.

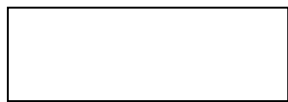
Недостатоците во изработката на дијаграмот на текови се однесуваат на времето кое можеби ќе биде потребно за изработка, потврдување и постојано ажурирање.

Раководителите на организационите единици се задолжени за управување со процесот или неговите делови. Се смета дека тие се најкомпетентни за изработка на описот на работните процеси односно за изработка на ревизорската трага.

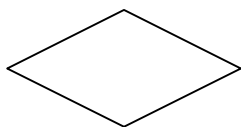
Пример за дијаграмот за текови (ревизорска трага) се наоѓа во Прилогот број 10 Мапа на работните процеси, кој е составен дел на овој Прирачник.

Легендата на симболите за изработка на дијаграмот на текови се наоѓа на *слика 5*.

Слика 5



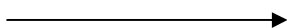
Активност или работа – во симболот се впишува краткото име на активността.



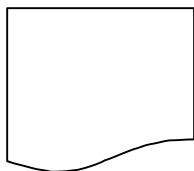
Прашање – симбол на одлучување. Симболот се става на местото во процесот (во онаа точка) каде мора да се донесе одлука. Излезот од симболот се означува со можностите ДА – НЕ.



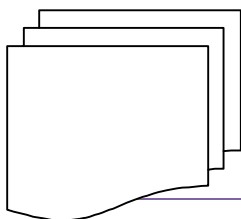
Почеток или крај на постапката – симболот се користи за прикажување на почетокот или крајот на процесот во дијаграмот на текови. Во симболот се впишува зборот << почеток >> или << крај >>.



Правец на одвивање на постапката – симболот се користи за означување на правецот и редоследот на активностите на постапката односно за означување на правецот на движење од еден симбол во дијаграмот спрема друг – горе, долу и странично.



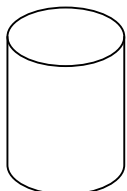
Документ – симболот се користи за означување на документите кои настануваат во текот на одвивањето на постапката.



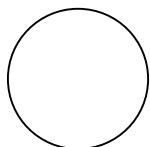
Повеќекратни документи – симболот се користи за означување на повеќе документи кои настануваат во текот на постапката.



Рачна операција – симболот се користи за означување на рачните операции.



База на податоци – симболот се користи за означување на базата на податоци во која електронски се чуваат податоците кои настануваат во текот на постапката.



Прекинување или продолжување на постапката (или дел од постапката) – симболот (заедно со пишаната ознака во него) се користи на крајот на дијаграмот на текови за да покаже како излезот од едниот дијаграм ќе послужи како влез во другиот дијаграм. Симболот често се користи кога на еден лист хартија нема доволно простор за прикажување на целиот дијаграм на текови.

Деталите за базата на податоците, документите и практиките на архивирање во врска со процесот го опфаќаат следново:

- Попис на активностите според дијаграмот на текови;
- Наведување на законите и подзаконските прописи, прирачници, насоки, упатства и друго за секоја активност;
- Истакнување на сметководствениот систем за секоја активност (ако и каде е соодветно);
- Истакнување на пропратна документација за секоја активност (на пр. планови, одлуки, извештаи, записници и друго) и
- Истакнување на архивските предмети за секоја активност.

Текот на постапката, описот на активностите, одговорноста и пропратните документи се дадени во следната форма:

Дијаграм на текови	Опис на активности	Извршување		Пропратни документи
		Одговорност	Рок	
<pre> graph TD Start([Почеток]) --> Activity[Активност] Activity --> Decision{Одлука} Decision -- Да --> Exit[] Decision -- Не --> Activity </pre>				

3.2.6 Утврдување на ризикот – на ниво на процес, проценка на ризикот и рангирање на ризикот – управување со ризиците

По составувањето на изјавата за визијата и мисијата, утврдувањето на целите на субјектот, изработката на мапа на процесите во субјектот, следи активноста за проценка и управување со ризиците и утврдување на времето потребно за извршување на проценка на ризикот.

Извршување на проценка на ризикот

Проценката на ризикот ја врши раководството во секоја организациона единица. Замислена е како брза анализа која не би требало да им одзема повеќе време и напор на вработените. Проценката на ризикот претставува прелиминарна оценка со оглед на постоењето и соодветноста на заштитните мерки или контрола која е воспоставена заради обезбедување на:

- успешно остварување на мисијата, општи и посебни цели на субјектот;
- оперативна ефективност, ефикасност и економичност;
- усогласеност со законите, прописите, политиките, процедурите и насоките;
- заштита на сопственоста и

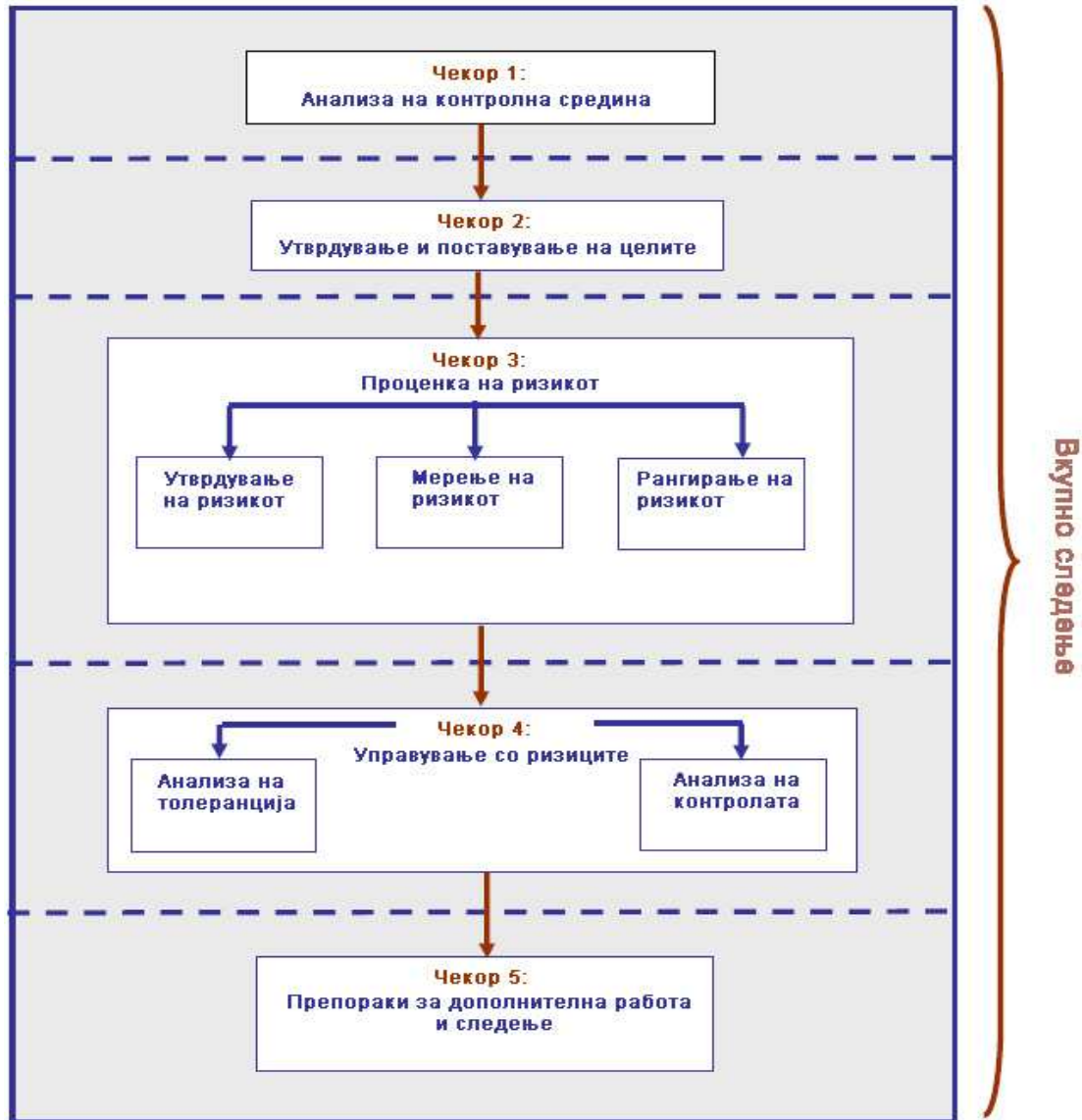
- точно евидентирање и чување на финансиските и други клучни податоци, односно известување за нив.

Раководителите кои извршуваат проценка на ризикот треба да внимаваат ризиците да не се оценуваат ниски само поради избегнување на детален преглед на внатрешната контрола. Исто така, треба да бидат свесни за потребата за што побрзо спроведување на корективните мерки, доколку се открие неправилност која може организационата единица да ја доведе во непосредна опасност.

За извршување на овие задачи на располагање се различни алатки и методологии на проценка. Раководителите на сите организациони единици треба да бидат одговорни за сите проценки на ризикот во своите единици и да учествуваат во нив.

Типичен модел на ризикот се дава во продолжение:

Слика 6: Модел на ризик



Дополнителни детали поврзани со наведените чекори во моделот на ризик се дадени во продолжение:

Чекор 1: Анализа на контролната средина

Контролната средина во која се одвиваат активностите има големо влијание на ефективноста на внатрешната контрола. Анализата на средината се спроведува заради утврдување на обемот на кој се однесува системот на внатрешни контроли. Ваква проценка може да се изврши за субјектот во целина или поединечно за секоја организациона единица, зависно од големината и природата на субјектот. Елементите кои се користат за анализа на контролната средина се следни:

- Став на раководството;
- Организациона структура;
- Вработени;
- Делегирање на овластување;
- Политики и процедури;
- Буџетско планирање и практика на известување;
- Организациони проверки и споредби и
- Прашања поврзани за електронската обработка на податоците.

Чекор 2 : Утврдување и поставување на цели

Оваа активност е разработена во делот 2.7 од овој Прирачник. Значи, целите кои се разработени и претставени во пишан облик сега ќе се користат во овој модел на ризик.

Чекор 3: Проценка на ризик

- Утврдување на инхерентен ризик

Инхерентниот ризик може да се дефинира како можен ризик на неостварување на мисијата, општите и посебни цели на субјектот, ненаменско трошење, неефикасност и неефективност, загуба, неовластено користење или неоправдано доделување на имот, непридржување кон законите, прописите, политиките, процедурите и насоките или неточно евидентирање и чување на финансиски и други клучни податоци односно неточно известување за истите.

Оваа анализа треба да се изврши независно од контролите кои се воспоставени за намалување на ризиците.

При анализирањето на инхерентниот ризик, потребно е да се разгледаат следниве фактори:

- Цел и карактеристики на активностите;
- Износ на буџетот и вредноста на ресурсите;
- Набавка на стоки или услуги;
- Ефекти надвор од субјектот;
- Број на години и очекуван животен век на активностите и
- Степен на децентрализација и претходни прегледи.

Постојат повеќе методи кои можат да се користат за утврдување на ризикот:

Brainstorming⁹

Утврдувањето на ризикот може успешно да се спроведе со примена на методот „Brainstorming“ на сите нивоа на субјектот. Важно е Brainstorming да има структура која обезбедува утврдување на клучните ризици. Добар почеток е утврдувањето на сите закани за успешно остварување на целите на процесот.

Се препорачува разгледување на ризикот по поединечни стратешки области како што се:

- Углед;
- Финансии;
- Давање услуги и
- Политика.

Категоризирање на ризикот според оперативни наслови како што се:

- Набавка;
- Човечки ресурси;
- Оператива;
- Финансии;
- Информациона технологија и
- Управување со сопственоста.

Категоризирање на ризикот во рамки на потсетникот на акроними како што е методата APRICOT:

- **A**ssets (сопственост);
- **P**eople (луѓе);
- **R**eputation (углед);
- **I**nformation (информации);
- **C**ontinuity of **O**perations(континуитет на работењето) и
- **T**argets (цели).

Користење на упатството

Секој ризик се разгледува според претходно усогласено упатство. Понекогаш е тешко да се состави попис кој ќе ги даде сите параметри кои би можеле да се користат. Во случајот кога се користат упатства треба редовно да се ажурираат за да се обезбеди дека и понатаму ќе бидат релевантни за областа од работата која се разгледува.

Претходно искуство

Историските записи на субјектот или записите кои се достапни на субјектот од други извори, се сметаат за средство за утврдување на несакани настани, нивната зачестеност и ефект. Внимателната анализа на претходното искуство може да претставува важна фаза во процесот на

⁹ Brainstorming е метода за пронаоѓање на креативни решенија за одредени проблеми. Се спроведува така што учесниците се концентрираат на проблемот и потоа настојуваат да смислат што повеќе идеи или решенија за одреден проблем.

утврдување на ризикот. Информациите мора да бидат сигурни и колку е можно посеопфатни. Ако податоците кои се достапни се однесуваат на период од 3 – 5 години, тоа ќе ја намали можноста за донесување на погрешни заклучоци.

Попис на примери на ризик:

Во секој процес постои одреден степен на ризик – ризик кој поради непланирани случувања или настанати околности можат да доведат до тоа услугите да не се дадат на време, да не може да се одговори на моменталната промена на побарувачката на услуги, услугите се со лош квалитет и друго.

Типичните ризици со кои се соочува јавниот сектор може да се претстават на следниот начин:

- се што претставува закана за постигнувањето на целите на субјектот, програмите или давање услуги на граѓаните;
- се што може да го наруши угледот на институцијата или да ја намали довербата на јавноста во неа;
- пропуст во смисла на заштита од несоодветно или незаконско работење, трошење или лоша рентабилност;
- непридржување кон прописите, како што се прописи за заштита при работа, сигурност и заштита на околината и други и
- неспособност за реагирање на променетите околности или неможност за нивно управување на начин кој ги спречува или намалува неповолните ефекти на давање на јавните услуги.

Во продолжение се изнесуваат некои ризици со кои се соочуваат министерствата и другите субјекти (иако може да постојат и други ризици релевантни за поодделни институции / ситуации):

- економски промени – како што се низок економски раст, намалување на даночните приходи и прилика за давање на широк спектар на услуги или ограничена расположливост или квалитет на постојните услуги;
- не воведување иновации – што води до давање услуги под стандардите а во споредба со другите даватели на услуги од јавниот и приватниот сектор;
- загуба или злоупотреба на средства по пат на измама или несоодветно однесување;
- задоцнето или неуспешно воведување на нови технологии;
- побарувачка за услуги поголема од очекуваната – што предизвикува прекин во испораката;
- можен ризик за сигурноста на јавноста;

- цели недоследни на програмата – што води до несакани последици/резултати;
- технички ризици – не одржување чекор со техничкиот развој или вложување во несоодветна или заемно неусогласена технологија;
- неуспех во точно оценување на јавните проекти пред воведување на новата услуга – може да доведе до проблеми кога услугата ќе стане целосно оперативна;
- поврзување на јавните услуги кои не се обединети – на пример, совети за вработување и социјален надоместок за невработени;
- пропуст на добавувачите, изведувачите на работата, партнери или друг субјект од јавниот сектор да ги изврши услугите на начин кој што е прифатлив;
- несоодветни вештини или ресурси за давање на услуги на прифатлив начин;
- доцнење на проектот, надминување на трошоците и несоодветни стандарди за квалитет;
- несоодветни планови во случај на непредвидени околности поради одржување на трајност (континуитет) на услугите и
- штетни последици по околината настанати од пропустите во законодавството или начинот на кој се спроведува инспекцијата.

Мерење на ризикот

Мерењето на ризикот се врши по утврдувањето на ризикот. Ризикот се мери со ефектите и веројатноста.

Под ефекти се подразбираат последиците кои ќе ги предизвика одреден настан, а под веројатност зачестеноста на случување на настанот.

Пример за мерење на ефектот од ризикот се изнесува во следната табела.

Оцена	Ефект	Опис
4 – 5	Голем	- прекин на сите основни програми/услуги - губење на значајна сопственост - сериозни штетни последици по околината - смрт - значајна загуба на довербата на јавноста - притисок на јавноста за смена на министерот и/или должникот на субјектот
2 – 3	Умерен	- прекин на некои основни програми/услуги - губење на сопственоста - постојани штетни последици по околината - тешки повреди - делумна загуба на доверба на јавноста - негативен став на јавноста во медиумите - доцнење со роковите кај помалку значајните проекти/услуги
1	Мал	- губење на сопственоста (мала вредност) - привремени штетни последици по околината - бавно стекнување на довербата на јавноста - делумно негативен став на јавноста

Пример за мерење на веројатноста на ризикот се изнесува во следната табела.

Оцена	Веројатност	Опис
4 – 5	Висока	- се очекува случување на настан во повеќе околности
2 – 3	Средна	- настанот понекогаш може да се појави
0 - 1	Ниска	- случувањето на настанот не е веројатно

- Рангирање на ризикот

Вкупното рангирање на ризикот се спроведува врз основа на разгледување на заклучоците донесени во текот на анализата на контролната средина, инхерентниот ризик и мерење на ризикот во поглед на ефектот и веројатноста.

Рангирањето на ризикот ќе се утврди врз основа на пресекот на ефектот и веројатноста.

Со други зборови, рангирањето на ризикот е комбинација од ефекти и веројатности, а зависно од одбраната метода ризиците можат да се рангираат со максимални 25 поени.

Категоријата високи/средни/ниски нивоа на ризикот резултира со изработка на „матрици на ризикот во форма 3x3“ која е прикажана на Слика 7 во продолжение.

Слика 7

Ефект	Голем			
	Умерен			
	Мал			
		Ниска	Средна	Висока
		Веројатност		

Раководството може некои ризици да ги смета за неприфатливи, (смртни случаи, корупција итн.) иако пресметката на ефектот и/или веројатноста не покажува дека станува збор за висок ризик. Таквите ризици се рангираат врз основа на одлуки, а не врз основа на пресметки и тоа е потребно да се истакне во текот на целокупниот процес на проценка на ризикот.

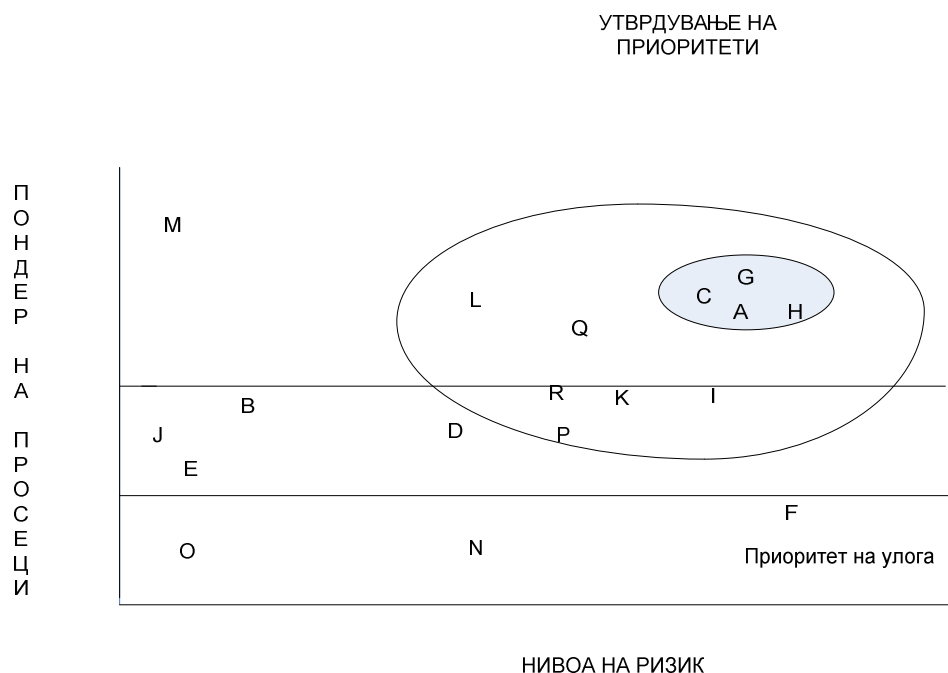
Од матрицата на ризикот 3x3 се изведува оценката на ризикот. Во оваа фаза е потребно да се одредат приоритетите меѓу ризиците, односно да се одговори на следниве прашања:

- Како да се разликуваат и проценат ризиците кои потекнуваат од повеќе процеси?
- Како да се одредат приоритетите меѓу највисоките ризици кои можат да предизвикаат најголема штета?

Оценувањето на ризикот го спроведуваме со комбинирање на највисоките ризици на процесот со пондерот на важност на процесот.

Резултатите може да се претстават во пописот на процесите со нивните највисоки ризици.

Резултатите исто така може да се претстават и во дводимензионален графикон како што е прикажано на 8.



Со графичкиот пример се комбинира бојата на ризикот и пондерот на важноста на процесот.

Ризиците се претставуваат со букви.

Во овој случај, највисоките ризици во најзначајните процеси се означени со буквите G, C, A, H, а во зависност од расположливите ресурси пописот може дополнително да се прошири со ризиците L, Q, R, K, I и P опфатени во елипса која се однесува на значајните процеси.

Приоритет се дава на важноста на процесот (приоритет на улогите).

Чекор 4: Управување со ризиците

Вкупното управување со ризиците произлегува од мерењето на ризикот и утврдувањето на приоритетите на ризикот. Целта на управувањето со ризиците се однесува на ограничувањето на ризикот на ниво кое може да се толерира. Сите работи кои субјектот ги презема со цел управување со определениот ризик стануваат составен дел на „внатрешната контрола“.

Управувањето со ризиците има два главни аспекти:

- Анализа на толеранцијата и
- Анализа на контролата.

Анализа на толеранцијата

Ефектот на ризикот може да се толерира, а субјектот да не презема никакви дополнителни работи. Дури и ако некој ризик не може да се толерира, субјектот може да не биде во можност да преземе мерки за ублажување на

тој ризик или пак трошокот за преземање на таквите мерки може да ги надминува потенцијалните користи од нивното воведување.

Анализа на контролата

Анализа на контролата претставува прелиминарна проценка на постоењето и соодветноста на мерките за заштита/контрола кои организационите единици ги користат поради обезбедување:

- успешно остварување на мисијата, општите и посебни цели на субјектот;
- оперативна ефективност, ефикасност и економичност;
- усогласеност со законите, прописите, политиките, процедурите и насоките;
- заштита на сопственоста и
- точно евидентирање и чување на финансиските и други клучни податоци, односно известување за нив.

Во текот на проценката на ризикот не е соодветно да се вршат детални прегледи. Наместо тоа, проценката на проценителите треба да се темели на знаење и искуство и да се донесува во согласност со стандардите на внатрешната контрола.

При анализа на контролата треба да се земат во предвид четирите различни категории на контролни активности, а тоа се превентивни, детекциски, директивни и корективни контроли.

При обликувањето на контролата важно е да се постигне *разумно уверување* дека ризиците ќе се намалат на прифатливо ниво, а не нужно да се отстранат. Секоја контролна активност има свој трошок. Значи, важно е со контролната активност да се добие вредност за вложените пари во врска со ризикот кој се контролира со неа.

Чекор 5: Препораки за дополнителна активност и следење

Препораките за дополнителните активности произлегуваат од разгледувањето на заклучоците донесени во текот на работењето опишано со постапката за проценка на ризикот и врз основа на знаењето, искуството и проценката земајќи го во предвид ризикот на организационата единица или активността.

Со проценката на ризикот се доаѓа до почетна оценка на ризикот и постоечките заштитни механизми и се користи за утврдување на препорачаните активности кои е потребно да се преземат. Во следниот чекор се воспоставува план и распоред на преземање на одобрените препорачани активности за секоја организациона единица или за областите кои се оценуваат како нај изложени на загуби.

Во текот на овој чекор во разгледување треба да се земат четири активности:

- класифицирање на проценката на ризикот според степенот на ризикот;
- одредување на приоритетните области зависно од причинителите, како што се степенот на ризик и реалната критична природа на посебните активности;
- избор на конкретна насока на дејствување и
- изработка на распоред за извршување на одобрените препорачани активности.

Раководителот на субјектот и раководителите на организационите единици во субјектот, се нај компетентни за изработка на плановите за дополнителни активности. Потребно е да се следи извршувањето на тие планови.

Во прилогот број 11 кој е составен дел од овој Прирачник е даден пример на „регистар на ризици“ кој содржи име на организационата единица, име на ризикот, проценка на ефектите и веројатностите, одговорни лица – сопственикот на ризикот, активности кои треба да се преземат со цел намалување на ризикот, лица кои ќе ги спроведуваат тие активности и рокот за спроведување, како и датумот за следниот преглед на тој ризик.

3.2.7 Разгледување на воспоставената контрола

Зависно од резултатите од проценката на ризикот и другите соодветни заклучоци, можеби ќе биде потребно да се спроведе преглед на внатрешните контроли. Прегледите на внатрешните контроли претставуваат детални испитувања на активностите со цел утврдување дали постојат соодветни контролни мерки, дали се спроведени, односно дали се ефективни. Прегледите вклучуваат проценка на посебните зборови на активности (циклус на настани, за да се утврди дали функционираат утврдените техники, процеси и документи) како што е планирано, односно дали ги исполнуваат ефикасно и ефективно воспоставените контролни цели за циклусот настани. Во текот на прегледот на внатрешните контроли потребно е да се следи текот на еден настан од почетокот до крајот: како се случил настанот, како се обработува и како за него се известува.

Петте чекори кои се дадени во продолжение сочинуваат еден пристап во прегледот на внатрешната контрола:

- утврдување на циклусот на случувањата;
- анализа на општата контролна средина;
- документирање на циклусот на случувањата;
- оценување на внатрешната контрола во рамките на циклусот на случувањата и
- тестирање на внатрешната контрола.

Раководството би требало да има примарна одговорност во процесот на преглед на внатрешната контрола. Оваа одговорност вклучува планирање и организација на секој поединечен преглед, делегирање одговорност на лицата кои ќе го спроведат конкретниот преглед и следење на процесот. Тоа може да се изврши со самопроценка или со внатрешна ревизија.

Внатрешната ревизија може да претставува ефективна и објективна метода за оценување на внатрешните контроли. Постојат одредени предности и недостатоци во користењето на ревизијата наместо вршење на преглед на внатрешните контроли.

Меѓутоа, независно од тоа која метода на оценување ќе се примени, раководството е одговорно за разбирање на контролите на областите од нивна надлежност.

Тестирањето на внатрешната контрола може да претставува компонента на прегледот на внатрешната контрола или ревизијата. Освен тоа, може да се спроведе и како самостоен процес. Разликата меѓу прегледот на внатрешната контрола или ревизијата и тестирањето на внатрешната контрола е во тоа што тестирањето е вообичаено ограничено на примерок на трансакции кои ќе му овозможат на прегледувачот утврдување на ефективноста на посебната контрола. На пример, ако контролната цел за функцијата вработување се однесува на утврдување дали се вработуваат квалификувани лица, со прегледот на внатрешната контрола би се документирал фактот дека организационите политики и процедури (административна контрола) бараат објавување на огласи за нови вработувања и дека квалификациите се соодветни. Тестирањето би барало избор на репрезентативен примерок на ново вработени лица во одреден период, односно од предметите на поединците или предметите за барање за вработување, што ќе покаже почитување на процесот за барање за нови вработени, како и потврда за бараните квалификации.

3.2.8 Анализа на постојните и потребните контроли

По спроведениот преглед на внатрешните контроли ќе се разгледа потребата за дополнителни контролни активности. Контролните активности се воспоставуваат како:

- претходна контрола (ex ante)
- дополнителна контрола (ex post)

Раководителот на субјектот може да именува лице, финансиски контролор, кое ќе спроведува претходна контрола за оние работни процеси или трансакции кои се изложени на поголем ризик или кои се позначајни за субјектот. Финансискиот контролор е лице кое ја проверува законитоста, економичноста, ефикасноста и ефективноста на работните трансакции пред извршување на конечната одлука, склучување договор или спроведување на некои други работни трансакции. Значи, назначувањето на финансиски контролор е само еден од облиците на контрола за чие назначување

одлучува раководителот земајќи ги во предвид потребите и специфичностите на субјектот.

Раководителот може да назначи и лице кое ќе спроведува дополнителна контрола, односно контрола која се спроведува по завршување на работните трансакции. Дополнителна контрола не може да спроведува лице кое е одговорно или вклучено во спроведување на претходна контрола.

3.2.9 Подготовка на план за отстранување на слабостите на внатрешната контрола - воспоставување на корективни мерки

По разгледувањето на обликот на системот и тестирање на функционирањето на контролата, лицето кое го врши прегледот треба да донесе заклучоци во врска со ефикасноста на контролата. Во случаите во кои се дава заклучок дека и понатаму постојат некои области во кои контролата не дава разумно уверување дека одредена контролна цел ќе се оствари или дека постои непотребна контрола, потребно е да се преземат и други мерки.

Потребно е да се состави извештај во кој, освен утврдувањето на неправилноста, се дава и препорака за нејзино отстранување. Препораките би требало да бидат во врска со утврдените ризици, односно потребно е да се препорача она ниво на контрола со кое се зема во предвид значењето или степенот на неправилност. Со препорачаната промена треба да се создаде разумно уверување на контролата, а контролата треба да биде исплатлива односно трошоците да не ги надминат очекуваните користи од избегнувањето на ризиците или од откривањето на грешките или неправилностите.

Раководството треба да ги разгледа препораките, а потоа е потребно да донесе одлука за воведување на нови контроли, унапредување на постојните контроли или за прифаќање на инхерентниот ризик на утврдената неправилност. Во многу случаи ќе биде сосема очигледно која мерка би била најсоодветна, додека во некои случаи ќе бидат потребни дополнителни анализи. Во секој случај, одобрените корективни мерки треба да се преземат што поскоро.

Потребно е да се воспостави формален систем на евидентирање и следење на утврдените недостатоци, предложените мерки и преземените активности. Со овој систем на следење треба да се утврдат одговорните лица и роковите. Плановите на дејствување треба редовно да се следат со што би се обезбедило нивно навремено спроведување.

3.2.10 Подготовка на извештаи за внатрешна контрола

Извештаи треба да се подготвуваат редовно за да може раководството на субјектот да биде известено за внатрешната контрола. Во овие извештаи треба да се опфаќаат области во кои не постојат контролни техники или пак истите се несоодветни, области во кои контролите не функционираат на соодветен начин и области во кои се наоѓа прекумерна контрола. Освен

тоа, во извештаите треба да се наоѓаат планови и распореди за решавање на утврдените недостатоци.

3.2.11 Годишен извештај за спроведување на финансиското управување и контрола и известување на ЦЕХ

Раководителот на субјектот ја известува ЦЕХ во Министерството за финансии за функционирањето, ефективностa и ефикасноста на финансиското управување и контрола. Раководителот на финансиското управување и контрола има обврска да го подготви годишниот извештај за активностите поврзани со воспоставувањето и развојот на финансиското управување и контрола и по одобрувањето од раководителот да го достави до Централната единица за хармонизација до крајот на 10 мај во тековната година за претходната година.

ЦЕХ изготвува Годишен извештај за функционирање на системот на јавната внатрешна финансиска контрола врз основа на годишните финансиски извештаи добиени од субјектите до крајот на јули тековната година за претходната година, кој го усвојува Владата на Република Македонија.

Извештајот треба да го одразува обликот и функционирањето на системот на внатрешна контрола, но и информациите за преземените активности со цел зајакнување на системот за финансиско управување и контрола.

Со Правилникот за формата и содржината на извештаите и изјавата за квалитетот и состојбата на внатрешните контроли од годишниот финансиски извештај¹⁰ е дадено упатство за изготвување на Годишниот финансиски извештај за системот на внатрешна финансиска контрола во јавниот сектор, обезбедена е единствена методологија на изработка на годишен извештај за воспоставување и функционирање на системот за внатрешна финансиска контрола кај субјектите од јавниот сектор.

3.2.12 Периодично тестирање на внатрешната контрола во областите со висок ризик

Добрите внатрешни контроли немаат ефект ако не се спроведуваат во пракса. Со програмата за тестирање се добива сигурност дека активностите се спроведуваат на планираниот начин. Ефективната програма за тестирање не треба да претставува оптеретување, а тестирањето кое ќе го спроведуваат раководителите нема да го има истото ниво на темелност и документираност како тестирањето кое го спроведуваат ревизорите. Меѓутоа, тестирањето треба да биде доволно соодветно што ќе даде информации на раководителите за тоа дали се следат процедурите и дали функционираат контролите на начин кој е предвиден. Периодичното тестирање на внатрешната контрола треба да се врши во сите области кои со проценката на ризикот се утврдени како области со висок ризик.

Ефективната програма на тестирање се состои од следново:

¹⁰ „Службен весник на Република Македонија“ бр. 147/2010

- утврдување на функциите кои треба да се тестираат и клучната контрола над тие функции;
- определување на стандардите кои ќе се применат во однос на функциите и очекувањата во однос на успешноста;
- составување на план за тестирање;
- спроведување на тестирањето;
- документирање и известување за резултатите од тестирањето;
- решавање на утврдените недостатоци и повторно тестирање, ако е тоа потребно и
- заклучок.

Детални информации за улогата на ревизорите поврзана со оценувањето на соодветноста и ефективноста на системот за внатрешна контрола се дадени во Прилог број 13 кој е составен дел на овој Прирачник.

ГЛАВА IV

УЛОГИ И УЧЕСНИЦИ ВО СИСТЕМОТ НА ФИНАНСИСКО УПРАВУВАЊЕ И КОНТРОЛА

4.1 Организациона улога

Постојат повеќе различни учесници во целиот систем на финансиско управување и контрола во јавната администрација со различен обем на одговорности. Најважните и најзначајните учесници за функционирање на овој системот се дадени подолу.

4.1.1 Министер за финансии

Согласно член 2 од Законот за јавна внатрешна финансиска контрола министерот за финансии е надлежен за координација на развојот, воспоставувањето, спроведувањето и одржувањето на системот на јавна внатрешна финансиска контрола, а во негово име Централната единица за хармонизација на системот на јавна внатрешна финансиска контрола во Министерството за финансии.

Согласно член 14 и 30 од Законот за буџетите министерот за финансии е одговорен за подготвување на Буџетот на Република Македонија и за неговото доставување до Владата на Република Македонија, како и за презентирање на предлогот на буџетот на Република Македонија во Собранието на Република Македонија.

4.1.2 Раководител на субјектот

Раководителот на субјектот има крајна одговорност над финансиското управување контрола. Тој е одговорен за:

- подготвување, извршување и известување за буџетот на субјектот со кој раководи;
- финансиското управување и контрола и внатрешната ревизија во сите организациони структури, програми, операции и процеси раководени од него;
- контрола на водење на сметководството, преземање на финансиски обврски и извршување на плаќањата, прибирање на приходите и заштита на средствата и обврските;
- постојана проценка на системот за финансиско управување и контрола;
- одредување и остварување на целите на субјектот и изготвување и реализација на стратешките и други планови како и програми за остварување на општите и посебните цели на субјектот;
- воспоставување организациска структура и процедури за работа со кои ќе се обезбеди функционирање, следење и развој на стабилно финансиско управување и контрола;
- воспоставување на линија на известување во согласност со пренесените овластувања и одговорности;

- компетентност на сите вработени за извршување на задачите во согласност со финансиското управување и контрола и
- управување со ризиците и воведување соодветни и ефикасни внатрешни контроли.

Исто така, раководителот на субјектот е отчетен за постигнување на целите на субјектот од јавниот сектор преку управување со јавните средства на законски, економичен, ефикасен и ефективен начин.

Раководителот на субјектот јасно ги утврдува одговорностите и ограничувањата на овластувањата на раководните лица во писмена форма, обезбедувајќи соодветна поделба на должностите. Раководителот на субјектот носи одлуки во име на субјектот и во рамки на надлежностите за кои е одговорен.

Раководителот на субјектот е одговорен за активностите кои се неопходни или корисни за спроведување на одлуки согласно закон, освен за оние активности за кои согласно закон се одговорност или надлежност на друг раководител на субјектот. Во случај на пренесување на одговорностите, раководителот на субјектот продолжува да биде одговорен за ефективност на воспоставениот систем на финансиско управување и внатрешни контроли.

Раководителот на субјектот е должен постојано да ги надгледува операциите за кои тој е одговорен и врз основа на утврдени процедури да презема брзи и соодветни мерки во однос на сите сознанија за несоодветното работење. За сите планирани активности раководителот на субјектот треба да воспостави и да ги следи клучните индикатори на работењето со кои ќе се споредуваат постигнатите резултати и поставените цели согласно со упатствата и насоките за финансиско управување и контрола.

Раководителот на субјектот може со акт да даде **овластување** (генерално или посебно) на еден или повеќе раководни лица кои хиерархиски директно му се подредени. Генералното или посебното овластување за спроведување на финансиското управување и контрола раководителот на субјектот го дава со решение. Врз основа на решението за овластување, примателот на овластувањето може да даде подовластување со кое се пренесува целосно или делумно применото овластување. Актот за овластување или подовластување може да содржи услови за користење на овластувањето. Раководителите на организационите единици во субјектот кои добиле овластување преку делегирање или под-делегирање може да дејствуваат само во рамките на ограничувањата утврдени со актот за делегирање или под-делегирање и се одговорни на давателот на овластувањето за користење на овластувањето. Врз основа на овластување или подовластување не може да се носат одлуки со значајно политичко или финансиско влијание без претходно одобрување од раководителот на субјектот. Одлуките од овластувањето се изготвуваат и потпишуваат во име на раководителот на субјектот. Раководителот на

субјектот по дадените овластувања продолжува да биде одговорен за сите донесени одлуки вклучувајќи ги и одлуките кои се однесуваат на финансиското управување и контрола. Образецот за евиденција на издадените овластувања (регистар на овластувања) е даден во Прилог 3 кој е составен дел на овој Прирачник.

Раководителите на субјектите - буџетските корисници од областа на законодавната, извршната и судската власт, фондовите, општините и Градот Скопје се одговорни за спроведување на внатрешна распределба на вкупниот одобрен буџет. Внатрешната распределба се спроведува согласно решение на раководителот на субјектот со кое се утврдува:

- вкупно одобрениот буџет на субјектот,
- нераспределениот дел од буџетот за чие трошење е одговорен раководителот на субјектот,
- буџетот наменет за заедничките расходи на субјектот за чие трошење е одговорен државниот секретар или лицето овластено од раководителот на субјектот и
- буџетот наменет за реализирање на политиките и проектите, за чие трошење се одговорни раководителите (функционерот кој раководи со органот во состав на субјектот кој не е директен буџетски корисник и нема својство на правно лице, раководителите на секторите и раководителите на проектните единици, односно привремените единици за реализација на одредени цели/проекти), како и максималните износи по програми и ставки.

Решението за внатрешна распределба го подготвува раководителот на единицата за финансиски прашања, го одобрува државниот секретар, или лице овластено од раководителот на субјектот, а го потпишува раководителот на субјектот најдоцна до 10 јануари во тековната година.

Во случај на измени и дополнувања на Буџетот на Република Македонија, односно на буџетите на општините и на Градот Скопје, се донесува ново решение во кое покрај претходно утврдените износи се внесуваат и изменетите износи по програми и ставки во нова колона.

Решенијата за внатрешна распределба во рок од осум дена од денот на донесувањето се доставуваат до Министерството за финансии. Образецот на решението за внатрешна распределба на вкупниот одобрен буџет е даден во прилог 4 кој е составен дел на овој Прирачник.

4.1.3 Раководител на единицата за финансиски прашања

Раководителот на единицата за финансиски прашања е одговорен за воспоставување и развој, како и за спроведување на финансиско управување и контрола кај субјектот. Тој спроведува надзор и го советува раководството на субјектот, особено за:

- контрола на буџетот (контрола на подготовката и извршувањето на буџетот);
- ex ante финансиска контрола;
- контрола на извршувањето на утврдените политики и оперативното управување (надзор над целокупниот процес на внатрешното управување и контрола);
- сметководството и
- буџетското и финансиското известување.

Раководителот на единицата за финансиски прашања:

- го координира процесот за подготвување и изменување и дополнување на буџетот и стратешкиот план на субјектот;
- го координира процесот на развој, воспоставување, спроведување и одржување на финансиското управување и контрола;
- го координира процесот на сметководствено евидентирање за извршување на буџетот и подготвувањето на годишна сметка и Годишен извештај за квалитетот и состојбата на финансиското управување и контрола;
- задолжително дава мислења по предлог актите што ги изготвуваат другите организациони единици во субјектот и предлог актите на други субјекти кои имаат или може да имаат финансиски импликации за буџетот на субјектот;
- спроведува ex ante и ex post финансиска контрола и
- спроведува заштита на средствата и обврските чија вредност е евидентирана во билансот на состојба.

Раководителот на единицата за финансиски прашања изготвува План за воспоставување на финансиското управување и контрола (методологија за спроведување на планот) кои ги одобрува раководителот на субјектот.

Единицата за финансиски прашања го контролира спроведувањето на финансиското управување и контрола преку следење на целосното и навремено прибирање на приходите, навремено плаќање на расходите во согласност со процедурите за преземање на обврски и извршување на плаќања, усогласеноста на извршувањето на буџетот во целост или за одделни буџетски ставки со процедурите донесени од раководителот на субјектот и/или министерот за финансии и буџетското и финансиското известување.

Единицата за финансиски прашања го подготвува предлог буџетот на субјектот за наредната година и повеќегодишните проекции поврзани со буџетот. Предлог буџетот за наредната година се изготвува врз основа на предлозите добиени од раководителите на секторите, одделенијата чии раководители директно одговараат на раководителот на субјектот и

органите во состав на субјектот (во понатамошниот текст: раководителите) и насоките од единицата за финансиски прашања усогласени со насоките од Министерството за финансии. Единицата за финансиски прашања оценува дали предлозите добиени од раководителите се во согласност со дадените насоки.

Раководителот на единицата за финансиски прашања доставува извештај и мислење за добиените предлози, а доколку е потребно и свои предлози за кои извршил претходна консултација со раководителите на секторите, до раководителот на субјектот.

Предлог буџетот и повеќегодишните проекции поврзани со буџетот во согласност со раководителот на субјектот, единицата за финансиски прашања навремено ги доставува до Министерството за финансии.

Единицата за финансиски прашања во иста постапка го подготвува и предлогот за изменување и дополнување на буџетот.

Единицата за финансиски прашања ја следи ефективноста на буџетската контрола што ја спроведуваат раководителите при управувањето со сопствениот дел од буџетот, при што обезбедува дали:

- одобрените буџети не се надминати;
- пренамените помеѓу буџетските ставки се вршат согласно на целите и/или намената и
- буџетските ставки се извршуваат во годината за која се планирани.

Предлог одлуките што може да имаат финансиски импликации кои не се предвидени во буџетот, раководителите треба веднаш да ги доставуваат до раководителот на единицата за финансиски прашања заради обезбедување мислење во врска со буџетските и финансиските импликации кои може да ги предизвикаат. Ваквата ех ante финансиска контрола не треба да се спроведува на одлуките за кои се обезбедени средства во буџетот.

Во изготвување на предлог актите што имаат или може да имаат финансиски импликации може да биде вклучен и раководителот на единицата за финансиски прашања. Доколку раководителот на единицата за финансиски прашања има забелешки на предлог актот, истите ги доставува до соодветниот раководител. Во случај забелешките на предлог актот да не бидат усогласени, односно прифатени, раководителот на единицата за финансиски прашања истите ги доставува до раководителот на субјектот.

Раководителот на единицата за финансиски прашања го следи составувањето на периодични извештаи за финансиски обврски и побарувања, расходи, приходи и други извештаи за кои податоците може да се обезбедат од сметководството.

Единицата за финансиски прашања ги советува и поттикнува раководителите да спроведат ефективно, ефикасно, уредно, проверливо и

целосно финансиско управување и контрола. Таа, исто така, го надгледува воспоставувањето и спроведувањето на сметководството и во случаите кога сметководството не е под нејзина целосна и директна одговорност.

Единицата за финансиски прашања доколку смета дека може да се зголемат приходите преку поефикасно управување, потребно е на раководителот да му даде соодветни препораки. Доколку раководителот не ги прифати овие препораки, раководителот на единицата за финансиски прашања за тоа го известува раководителот на субјектот.

Во единицата за финансиски прашања се воспоставува ревизорска трага, односно документиран тек на финансиските и други трансакции од нивниот почеток до крај. Ревизорската трага воспоставена од раководителите во субјектот ја контролира раководителот на единицата за финансиски прашања.

Единицата за финансиски прашања го изготвува Годишниот финансиски извештај од член 47 од Законот за јавна внатрешна финансии кој содржи:

- извештај за планирани и потрошени средства по ставки (споредбен табеларен приказ)
- извештај за реализирани програми, проекти и договори;
- годишни сметки или консолидирана годишна сметка;
- извештај за спроведените самопроценки од член 18 став (3) и (8) од овој закон (резултати од самопроценките кои не се целосно позитивни, коментари на раководителот на субјектот кои се однесуваат на препораките од самопроценките и мислење за финансиското управување и контрола);
- изјава за квалитетот и состојбата за внатрешните контроли;
- извештај за активностите за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола

Единицата за финансиски прашања изготвува упатства и прирачници за буџетска контрола и финансиско управување во субјектот, а при нивното изготвување треба да се консултира со единицата за внатрешна ревизија.

Процесот на плаќање претставува издавање наредба за плаќање со потпишување налог за плаќање од овластено лице за плаќање, по претходно добиено барање за плаќање од лицето овластено за преземање на финансиски обврски. Овластено лице за плаќање е раководителот на единицата за финансиски прашања. Налогот за плаќање се доставува до Трезорот во Министерството за финансии за извршување на плаќањето.

Плаќањето се спроведува по добиено барање за плаќање од овластеното лице за преземање на финансиски обврски. Барањето за плаќање се состои од: договор за набавка, фактура/ситуација и документ за потврдување на приемот во врска со преземените финансиски обврски или акт за преземени финансиски обврски и листи за проверка за преземање финансиски обврски

дадена во Прилогот бр. 5, кој е составен дел од овој Прирачник. Овластеното лице за плаќање може да го одбие барањето за плаќање доколку има забелешка на содржината на барањето.

Во случај на авансно плаќање, раководителот на единицата за финансиски прашања врши проверка дали условите за плаќање се исполнети. Во случај на набавка раководителот на единицата за финансиски прашања плаќањето го врши во рокот утврден со договорот потпишан од овластеното лице за преземање на финансиски обврски. Во случаите кога рокот за плаќање не е утврден во договорот, раководителот на единицата за финансиски прашања плаќањето ќе го изврши во рокот утврден во фактурата од добавувачот доколку истиот не е пократок од рокот за плаќање утврден со закон. Во случај на плаќање субвенции, дотации, парична помош, заеми или гаранции на трета страна и учество во акционерски капитал, раководителот на единицата за финансиски прашања ќе го изврши плаќањето во рокот за плаќање утврден од лицето овластено за преземање на финансиски обврски.

Аванси на трета страна не може да се даваат со единствена цел да се потроши буџетот за тековната година, наместо истите да се исплатат од буџетот за наредната година. Евидентирањето на плаќањата во финансиското сметководство треба да биде навремено, точно и целосно.

Раководителот на единицата за финансиски прашања не треба да презема финансиски обврски, да води сметководствена евиденција на финансиските обврски и да спроведува финансиска ревизија на обврските и на процесот на плаќање. Овластеното лице за преземање на финансиски обврски не треба да го потпишува налогот за плаќање, а благајникот не треба да презема финансиски обврски, да одобрува плаќање на финансиски обврски, да води сметководствена евиденција на финансиските обврски и да спроведува финансиска ревизија на обврските и на процесот на плаќање.

4.1.4 Координатор за финансиско управување и контрола

Одредени должности и надлежности на раководителот на единицата за финансиски прашања може да се делегираат на оперативно ниво на лице кое е одредено како координатор за финансиско управување и контрола. Координаторот за финансиско управување и контрола делува според насоките кои ги добива од раководителот на единицата за финансиски прашања и работните групи, одговорни за спроведување на организационите политики и процедури поврзани со организационата програма за внатрешна контрола.

Координаторот за финансиско управување и контрола, оперативно го спроведува и координира воспоставувањето и развојот на финансиското управување и контрола во субјектот.

4.1.5 Овластени лица за преземање на финансиски обврски

Овластените лица за преземање на финансиски обврски се определуваат со решение за внатрешна распределба на вкупниот одобрен буџет донесено од раководителот на субјектот. Со ова решение се определува одобриениот буџет на секое овластено лице за преземање на финансиски обврски.

Процесот на преземање на финансиски обврски опфаќа преземање на:

- финансиски обврски за купување, лизинг и изнајмување кои можат да бидат преземени само врз основа на писмен договор,
- финансиските обврски за давање на субвенции, дотации, парична помош, заеми или гаранции на трета страна и учество во акционерски капитал кои можат да бидат преземени, само врз основа на акт на надлежниот орган донесен согласно закон со кој е уредено ова право и
- финансиски обврски за мали набавки на стоки и услуги кои можат да бидат преземени со писмена нарачка и писмена потврда на нарачката од добавувачот.

Финансиските обврски не треба да се преземаат усно ниту преку електронска пошта, туку само врз основа на пишана процедура изготвена од раководителот на единицата за финансиски прашања, која ја одобрува државниот секретар, односно лицето овластено од раководителот на субјектот, а ја донесува раководителот на субјектот.

Финансиските обврски со значајна временска разлика помеѓу денот на настанување на обврската и денот на плаќањето треба да бидат документирани и евидентирани во финансискиот сметководствен систем на начин кој ќе овозможи овластеното лице за плаќање да биде свесно за денот на плаќање, а лицето овластено за преземање на финансиски обврски за непотрошениот дел од буџетот со кој располага.

Лицето овластено за преземање на финансиски обврски е одговорно за регуларно, ефикасно, ефективно и економично трошење на неговиот буџет.

Лице овластено за преземање на финансиски обврски за нераспределениот буџет е раководителот на субјектот или лице овластено од него.

Лице овластено за преземање на финансиски обврски за буџетот наменет за заедничките расходи на субјектот е државниот секретар, односно лице овластено од раководителот на субјектот.

Лица овластени за преземање на финансиски обврски за буџетот наменет за реализирање на политиките и проектите се раководителите.

Лицето овластено за преземање на финансиски обврски ги презема финансиските обврски во име на раководителот на субјектот и истото не треба да преземе финансиски обврски за кои во буџетот не се планирани средства или истите се недоволни.

Лицето овластено за преземање на финансиски обврски не треба да води сметководствена евиденција за финансиските обврски.

4.1.6 Ex ante финансиски контролор

Раководителот на субјектот е одговорен за ex-ante финансиската контрола.

За начинот на спроведување на ex ante контролите одлучува раководителот на субјектот, земајќи ја во предвид потребата и спецификите на работењето по спроведените анализи на ризик.

Раководителот на единицата за финансиски прашања спроведува надзор и го советува раководството на субјектот за ex ante финансиската контрола.

Раководителот на единицата за финансиски прашања спроведува ex ante финансиска контрола преку службено лице - финансиски контролор хиерархиски независно од него и раководителите овластени за преземање на финансиски обврски.

Финансиски контролор е лице овластено во субјектот за проверка на законитоста и правилноста на предложените финансиски одлуки, како и нивно одобрување или оспорување, земајќи ги во предвид принципите на економичност, ефикасност и ефективност.

Финансискиот контролор во единицата за финансиски прашања спроведува ex ante финансиска контрола преку проверка на законитоста и правилноста на предложените финансиски одлуки согласно договорите, актите и прописите од областа на финансиите.

Финансискиот контролор во останатите сектори спроведуваат ex ante финансиска контрола преку проверка на законитоста и правилноста на предложените финансиски одлуки, како и нивно одобрување или оспорување, земајќи ги во предвид принципите на економичност, ефикасност и ефективност согласно договорите, актите и прописите од областа на финансиите и сите останати области.

Ex-ante финансиска контрола е процедура со која се обезбедува финансиската обврска да не биде преземена и расходот да не биде платен без претходно одобрување од службено лице хиерархиски независно од лицето овластено за преземање на финансиски обврски и лицето овластено за плаќање.

4.1.7 Ex-post финансиски контролор

Раководителот на субјектот е одговорен за ex-post финансиската контрола.

За начинот на спроведување на ex post контролите одлучува раководителот на субјектот, земајќи ја во предвид потребата и спецификите на работењето по спроведените анализи на ризик.

Раководителот на единицата за финансиски прашања покрај ех ante финансиска контрола спроведува и ех-post финансиска контрола.

Раководителите на останатите сектори не спроведуваат ех-post финансиска контрола.

Ех-post финансиската контрола е процедура која се спроведува кај субјектот со која се обезбедува финансиските трансакции во форма на обврски, расходи или приходи, да бидат проверени, откако трансакцијата ќе биде целосно завршена.

Лицето задолжено за ех-post финансиска контрола спроведува контрола по извршувањето на одобрените финансиски одлуки, односно откако одлуката е донесена или работата е завршена.

Ех-post финансиската контрола ги обезбедува инструментите за отстранување на откриените неправилности на внатрешните контроли и не треба да се спроведува од лицата кои се одговорни за ех-ante финансиска контрола.

Ех-post финансиската контролата вклучува и детекциска контрола која се врши по целосно спроведување на одобрените финансиски одлуки и трансакции со цел намалување на ризикот од несакани последици и подобрување на процедурите или на ех ante контролите.

Ех-post финансиската контрола се спроведува земајќи ги во предвид принципите на економичност, ефикасност и ефективност, согласно прописите од областа на финансиите и сите останати области.

4.1.8 Централна единица за хармонизација (ЦЕХ) при Министерството за финансии

Согласно член 48 од Законот за јавна внатрешна финансиска контрола, ЦЕХ од аспект на финансиското управување и контрола, е надлежна за:

- подготовка на закони и подзаконски акти од подрачјето на финансиското управување и контрола ;
- изготвување на методологија и стандарди за работа за финансиското управување и контрола ;
- координирање на обуки за раководителите и вработените вклучени во финансиското управување и контрола ;
- координација при воспоставувањето и развојот на системот на внатрешна финансиска контрола;
- соработка со институции одговорни за прашања од јавната внатрешна финансиска контрола од земјата и странство и размена на информации за развој на јавната внатрешна финансиска контрола;
- супервизија на квалитетот на системот на финансиско управување и контрола;

- соработка со раководителите и други лица надлежни за финансиско управување и контрола;
- изготвување на Годишен извештај за функционирање на системот на јавна внатрешна финансиска контрола врз основа на годишните финансиски извештаи од член 47 од овој закон кој Министерството за финансии го доставува до Владата на Република Македонија, најдоцна до крајот на јули тековната година за претходната година и
- одржување на сопствена интернет страница на страната на Министерството за финансии преку кои раководителот и другите лица надлежни за финансиско управување и контрола и јавноста се информираат за внатрешната финансиска контрола во јавниот сектор во Република Македонија.

4.1.9 Комитет за финансиско управување и контрола

Министерот за финансии формира Комитет за финансиско управување и контрола како консултативно тело, за прашања поврзани со финансиското управување и контрола. Во Комитетот за финансиско управување и контрола може да членуваат раководителите на единиците за финансиски прашања на министерствата. Со комитетот претседава државниот секретар на Министерството за финансии, а секретар е раководителот на Централната единица за хармонизација. Комитетот за финансиско управување и контрола се состанува најмалку еднаш во три месеци, а во случај на итност претседателот може да свика вонреден состанок. Комитетот за финансиско управување и контрола донесува деловник за работа.

4.2 Заклучок

Овој Прирачник за Финансиско управување и контрола ги претставува главните правци на воспоставување на соодветен и ефективен систем на внатрешна контрола, односно финансиско управување и контрола. Внатрешната контрола се дефинира во поширок поим, не е ограничена на сметководствени контроли и не опфаќа само финансиско известување. Системите на внатрешна контрола треба да бидат вградени во оперативните активности за да се овозможи брзо реагирање на изменетите ситуации, односно со цел подобрување на квалитетот на одлучување и делегирање. Внатрешната контрола е управувачка активност и бара учество на сите вработени за да се постигне нејзина ефективност. Одговорноста на раководството опфаќа целокупен управувачки процес, од утврдување на целите до постигнување на резултатите. Тоа вклучува обезбедување на законитост, правилност и ефективност на донесените одлуки. За внатрешната контрола може да се каже дека му помага на раководството во остварување на целите, истовремено почитувајќи ги сите релевантни правила и процедури. Контролната рамка е поврзана со работните цели и е доволно флексибилна за да биде прилагодлива.

Значи, можеме да се потсетиме, внатрешната контрола:

- е вградена во управувачките системи на секоја служба,
- се однесува на вработените на сите нивоа и
- дава стручно мислење како разумна мерка (не апсолутна) на уверување.

Во следниот приказ се нагласуваат врските помеѓу финансиското управување и контрола и внатрешната ревизија:

Улога на раководителите кои придонесуваат за изградба на подолу наведениот елемент: - Создавање позитивна контролна средина, - Воспоставување на соодветни процеси на работење, - Воспоставување на соодветна проценка на ризиците и управување со нив, - Воспоставување на соодветно финансиско управување и контрола, - Следење на процесите на проценка на ризиците и управување со нив, финансиското управување и контрола и работењето кај субјектите, и - Поддршка на внатрешните ревизори.	Улогата на внатрешните ревизори кои придонесуваат за изградба на подолу наведениот елемент: - Задржување на независноста, - Професионалност и стручност, - Составување на стратешки и годишен план, - Извршување само на ревизорски задачи, - Давање совети и препораки за подобрување: - -Проценка на ризикот и управување со ризиците, - -Финансиско управување и контрола - -Процес на работење, и - Следење заради обезбедување на ефективно спроведување на усогласените препораки
--	---



ГЛАВА V

ПРИЛОЗИ

Прилог 1

Јавна внатрешна финансиска контрола Поими

Дефиниции на поимите кои ги користи Европската комисија во рамките на Внатрешната финансиска контрола во јавниот сектор (ЈВФК)

ПОИМ	ДЕФИНИЦИЈА
Цел на ревизијата	Прецизен израз за тоа што се сака да се постигне со ревизијата и/или за прашање на кое се настојува да се даде одговор по пат на ревизија. Тоа може да вклучува финансиски прашања, прашања поврзани со регуларноста или ефектот.
Цел на внатрешната контрола	Примарните цели на внатрешната контрола се да обезбеди: Веродостојност и сеопфатност на информациите, Усогласеност со законите, прописите, политиките и плановите, Обезбедување на сопственоста, Економично, ефективно и ефикасно користење на ресурсите. Секој субјект треба да воспостави свој сопствен систем на внатрешна контрола.
Ефективност	Рамката во која се остварени целите на активността, т.е. однос помеѓу планираниот и остварениот ефект на активностите.
Државно тело за ревизија (SAI)	Државно јавно тело кое, без оглед на тоа како се нарекува, како е организирано, според законот ги спроведува највисоките јавни ревизорски функции во државата.
Задолжителна грижа	Соодветен елемент на грижа и вештина за која се очекува дека ревизорот кој ја поминал обуката би ја применил, земајќи ги во предвид сложеноста на ревизорската задача, вклучувајќи внимание посветено на планирање, прибирање и оценување на докази, и формирање на мислења, заклучоци и давање препораки.
Економичност	Максимално намалување на трошењето на ресурсите со што би се остварил планираниот аутпут или резултат на активността (со истовремено постигнување на соодветен квалитет на истите).
Функционална независност (FI)	Посебен статус на финансискиот контролор (во потесна смисла) или внатрешниот ревизор (централизиран или децентрализиран) кој му овозможува да ја задржи слободната професионална проценка во однос на својот надреден во субјектот, поврзано со прашањата за контрола и ревизија. Тој концепт бара одржување на рамнотежа помеѓу оние кои се одговорни за управување и оние кои ја спроведуваат контролата/ревизијата над субјектот. Функционалната независност треба да биде опфатена со постојните закони. Друг начин да се осигура функционалната независност е централната контролна/ревизорска организација да делегира внатрешен ревизор во субјектот кој е предмет на ревизијата или на внатрешниот ревизор (во случај на конфликт на интереси) да му се овозможи за своите наоди да го известува директно централното ревизорско тело.
Финансиска контрола	Овој поим во некои институции има широко значење, а во други

	потесно значење. Поширокото значење се однесува на внатрешната контрола, но само онаа која има конкретна финансиска компонента. Во овој контекст во праксата постојат мал број контроли кои не содржат финансиска компонента, така што изразот финансиска контрола често се користи како синоним за внатрешна контрола. Помалото значење се однесува на потесно сфаќање на финансискиот контролор и на конкретно испитување на усогласеноста на трансакциите со прописите и постапките опишани во претходната финансиска контрола.
Финансиски контролор	Функцијата финансиски контролор може да има различно значење во различни институции, на пр.: а. Лице кое дава претходно одобрување за поодделни трансакции кои се во согласност со прописите и постапките или б. Лице кое има иста функција како и ревизорот; в. Раководно лице кое ги поврзува одговорностите за евидентирање и обработка на трансакциите (финансиско сметководство) со подготовката и известувањето според буџетските цели (управувачко сметководство). Во комисијата, финансиската контрола (1973) е изворно дефинирана како претходно одобрување на било кој вид на финансиски одлуки, а подоцна на функцијата финансиски контролор е додадена функцијата на внатрешна ревизија. Во поново време постои тренд тие две функции да се поделат и поимот „финансиска контрола“ повторно да се однесува на претходно одобрување.
Финансиски ревизии	Покриваат испитување и известување за финансиските извештаи и испитување на сметководствените извештаи на кои се темелат.
Финансиски системи	Постапки на подготовка и евидентирање веродостојни информации кои се однесуваат на финансиските трансакции и известувањето за нив.
Финансиско управување (FM)	Во рамки на проширувањето на ЕУ, овој поим означува низа одговорности на раководството (кое е одговорно за спроведување на задачата на владините тела кои го спроведуваат буџетот) за воспоставување и спроведување на низа правила за ефикасно, ефективно и економично користење на расположливите средства (што ги опфаќа приходите, расходите и сопственоста). Се однесува на планирањето, подготовката на буџетот, сметководството, известувањето и некоја форма на претходна финансиска контрола. Финансиското управување подлежи на внатрешна и надворешна ревизија.
Резултати	Ефектите на програмата или проектите мерени на највисокото смислено ниво, сразмерно со програмата или проектот (на пр. бројот на нови работни места). Во практиката, секогаш постои барем некој надворешен елемент кој не може да се контролира, а кој влијае на тоа дали резултатите ќе се остварат или не. Значење исто како и

	резултатите или ефектите.
Изјава за мисијата на внатрешната ревизија	Види Повелба (Повелбата за внатрешна ревизија)
Извештај	Пишано мислење на ревизорот и други напомени за низа финансиски извештаи како резултат на финансиската ревизија или ревизијата на правилности или ревизорските наоди по завршување на ревизијата.
Извршен директор (MD)	Извршен директор може да биде ресорниот министер или неговите претставници, одговорни за спроведување на програмите/проектите поврзани со националните и буџетските приходи и расходи од пониско ниво. Извршниот директор е одговорен за воспоставување на системот на финансиско управување и контрола во својот субјект и за изработка на Прирачник за финансиско управување и контрола и за негово спроведување. Извршниот директор и сметководителот треба да создадат систем на двоен потпис (DSS) за да обезбедат највисоко ниво на транспарентност во финансиското управување.
Клучно	Работата станува клучна (доволно важна), за разлика од нешто што се смета само за „важно“, тогаш кога нејзиниот ефект во финансиските извештаи е толку голем што во потполност ги прави нереални. Исто така види во поим „ значајни пропусти на контролата“.
Контроли	Било кој вид на контрола на субјектот или корисникот на јавни средства, а која вклучува внатрешни и надворешни контроли на организацијата (внатрешни и контроли надвор од субјектот).
Контрола на раководствата	Контрола од страна на раководствата: исто како и внатрешната контрола, вклучувајќи и финансиска контрола.
Мандат на ревизијата	Одговорности, овластување, дискрециони права, и должности поврзани со ревизијата, а кои се пренесени на било кое ревизорско тело (на пр.на државно тело надлежно за ревизија според уставот или на било кое законско тело(како што е определено со законите и другите прописи во земјата).
Меѓународна субјект на државни тела за ревизија (INTOSAI)	Меѓународно и независно тело кое е насочено кон промовирање на размена на идеи и искуства помеѓу државните тела за ревизија во подрачјето на финансиска контрола во јавниот сектор.
Мислење	Пишани заклучоци на ревизорите за низа финансиски извештаи како резултат на финансиската ревизија или ревизијата на регуларноста.
Надзор	Неопходен услов во ревизијата кој бара добро водење, насочување и контрола во сите фази за да се осигура компетентна и ефективна врска помеѓу активностите, постапките и тестовите кои се спроведуваат и целите кои е потребно да се остварат.

Наоди, заклучоци и препораки	Наодите се конкретни докази кои ги прибрал ревизорот за да се исполнат целите на ревизијата; заклучоци се изјавите кои ревизорот ги изведува од тие наводи; препораките содржат мерки кои ревизорот ги предлага поврзани со целите на ревизијата.
Дополнителна (ex post) внатрешна ревизија (EIPA)	Низа на ревизорски активности кои се спроведуваат дополнително (ex post). Односно во овој контекст, по донесувањето на финансиските одлуки од страна на раководството. Дополнителната внатрешна ревизија можат да ја спроведат централизираните владини тела за ревизија кои се одговорни и поднесуваат извештај на највисоките нивоа на власт (Министерството за финансии или дури и кабинетот на министерот) или децентрализираните тела за ревизија (единици за внатрешна ревизија во владините тела за извршување на буџетот и субјектите, како што се министерствата или агенциите).
Дополнително (ex post)	Кога се однесува на ревизија, дополнително („ex post“) обично значи ревизија спроведена по почетните правни обврски, т.е. трансакции. Кога се однесува на оценката, дополнително обично значи оценка откако трансакцијата е целосно завршена.
Независност	За надворешната ревизија тоа значи слобода на работење на националниот Ревизорски суд или слични институции по прашањата на ревизијата и тоа во согласност со својот ревизорски мандат, без надворешни влијанија или мешање од било кој вид. Од гледна точка на внатрешната ревизија, тоа значи дека внатрешната ревизорска служба треба да биде организирана така да одговара директно на највисокото раководство. Наспроти тоа, службата за внатрешна ревизија треба да биде слободна да спроведува ревизија во било која област која ја смета за област со ризик за важни грешки, дури и ако раководството не го дели истото мислење. (Види функционална независност).
Оценка	Може да значи: Оценка на понудите како дел од постапката на договарање или Конкретни прегледи осмислени за да се испита општиот ефект на програмата или проектот. Нејзиниот опфат може да варира. Нејзината суштина треба да биде планирање, добивање или пресметување на резултатите на програмата или проектот и земање во предвид на нивната економичност, ефективност и ефикасност, но обично покрива многу поширок обем на прашања, вклучувајќи и соодветност и постигнување на целите поврзани со аутпутите (излези/резултати). Може да се спроведе пред, за време и откако програмата или проектот ќе бидат завршени (што обично се нарекува претходна (ex ante) средна (mid – term) и дополнителна (ex post) оценка. Има многу заеднички обележја со ефектот од ревизијата.

Оценка на ризикот	Алат кој го користи ревизорот за да ги идентификува ревизорските проекти кои ќе обезбедат највисока додадена вредност за субјектот. Оценката на ризикот е утврдување на сите системи на финансиско управување и контрола и ризиците кои се поврзани со нив, според бројот на факторите на ризик (IIA). Пристапот кој вклучува оценка на ризикот мора да се користи на барем две нивоа: За дефинирање на годишната програма на ревизијата, за избор на проекти со најголем очекуван ефект и Во фази на планирање на поединечните ревизии. Фактори на ризикот се: оценка на обемот, осетливост и значајност на податоците, контролна средина, доверба во раководството, сложеност на активностите и на информациониот систем или сознанија од поранешни ревизии.
Одговорност на раководството	Претставува одговорност за одредена задача. Одговорноста опфаќа прашања како што се поделба на должности (одговорно лице за заверка, сметководител, финансиски контролор за претходна контрола) изработка на Прирачник за финансиско управување и контрола (овластувања, одговорности, известувања и управување со ризиците), сите финансиски трансакции (обврски, договори, исплати, поврат на неправилно исплатени износи), поврзаност со централните хармонизациски тела и оценка и известување за системот на финансиска контрола (F/C системи).
Одговорност пред јавноста	Обврска на лицата или телата, вклучувајќи јавни претпријатија и корпорации на кои се доверени јавните средства, да одговараат за фискалните, управувачките и програмските одговорности кои се пренесени на нив и да поднесуваат извештаи на оние кои им ги пренеле тие одговорности.
Општи стандарди	Квалификации и компетентност, потребна независност и објективност, и посветување на задолжително внимание, кое се бара од ревизорот со што би можел на компетентен, ефикасен и ефективен начин да ги спроведе задачите поврзани со различни области и стандарди во известувањето.
Опфат на ревизијата	Рамка или ограничувања и субјекти на ревизијата.
Аутпути	Директно видливи резултати на програмата или проектот во онаа мерка во која, во практична смисла се целосно под контрола на спроведувачот на проектот (на пр. спроведен семинар за обука).
Passer – outré (PO)	PO е постапка во која мислењето на финансискиот контролор за претходната контрола (одбивање на одобрување) може да биде поништена од страна на телото кое е крајно одговорно за спроведување на државниот буџет (на пр. Совет на министри). Основата за таква одлука треба да биде образложено и сеопфатно барање на извршниот директор, а извршниот директор ја задржува одговорноста за своите постапки.

Планирање	Дефинирање на целите, воспоставување на политики и одредување на природата, обемот, распонот и временско одредување на постапките и тестирања потребни да се остварат целите.
Претходна (ex ante) финансиска контрола (EAFC)	Претходната финансиска контрола (EAFC) е низа на контролни активности кои претходат на извршувањето на финансиските одлуки поврзани со доделените средства, обврски, постапки за прибирање понуди, договори (секундарни обврски) и со тоа поврзани исплати и поврат на неправилно исплатените износи. Таквите одлуки може да се донесат само врз основа на експлицитно објаснување од страна на финансискиот контролор кој врши претходна контрола. EAFC исто така понекогаш се нарекува „превентивна контрола“. Тоа е потесното значење на финансиската контрола. Ако се користи името EAFC нема да постојат нејаснотии.
Постулати	Темелни претпоставки, доследни премиси, логички начела и барања кои претставуваат општа рамка за развој на ревизорските стандарди.
Повелба (повелба на внатрешната ревизија)	Исто така се нарекува Изјава за мисијата на внатрешната ревизија, особено во субјектите кои не се поврзани со Соединетите Американски Држави. Повелбата/Изјавата за мисијата/за активностите на внатрешната ревизија е формален, пишан документ кој ја дефинира целта, обемот и одговорноста за активностите на внатрешната ревизија. Има за цел да се осигура дека на внатрешната ревизија се гледа со доверба, точност и веродостојност. Повелбата треба: Да обезбеди функционалната независност, вклучувајќи спецификација на позициите на активностите на внатрешната ревизија внатре во организацијата; Да допушти неограничен пристап во евиденцијата на вработените и физичката сопственост соодветна за извршување на задачите; Да го дефинира обемот на активности на внатрешната ревизија; Да ги дефинира условите за известување на ревидираните тела и – каде што е потребно – правосудни институции и Да го определи односот со Државниот завод за ревизија.
Работни стандарди	Рамка во која ревизорот системски ги постигнува целите на ревизијата, вклучувајќи: а) Планирање и надзор на ревизијата, б) Прибирање на ревизорски докази кои се компетентни, релевантни и оправдани, и в) Соодветни испитувања и оценка на внатрешната контрола.
Разумно уверување	Внатрешната контрола, без разлика на тоа колку е добро осмислена и колку добро се спроведува, може да обезбеди само

	разумно уверување, во однос на остварувањето на целите на субјектот. Веројатноста за остварување на целите е поврзана со ограничувањата кои се инхерентни на сите системи за внатрешна контрола. Тие ограничувања можат да опфатат донесување на погрешни одлуки во однос на воспоставувањето или обликот на контролата, потребата да се разгледаат трошоците, како и користите, правото на раководството да ги поништи одлуките, избегнување на контролата преку тајни договори, и едноставни грешки. Со тоа, контролата е можно да се заобиколи со тајни договори меѓу две или повеќе лица. Конечно, раководството може да биде во состојба да поништи некои елементи на системот за внатрешна контрола. Разумната сигурност е обезбедена ако се преземени трошковно ефикасни активности со што отстапувањата ќе се ограничат на ниво кое може да се толерира. Тоа, на пример, имплицира спречување на важни грешки и спречување или навремено откривање и исправка на непримерни или незаконски работи од страна на вработените во текот на нивното вообичаено извршување на доделените должности. Во текот на осмислувањето на системот, раководството го зема во предвид односот на трошоците и предностите на системот. Потенцијалната загуба која е поврзана со било кој ризик се става во однос со трошокот за негово контролирање.
Ризик	Настан кој може да резултира со несакан или негативен резултат. Го карактеризира веројатност или можност за случување на настанот и ефектот или последицата која ќе се појави со случувањето на настанот. Тие два фактори го даваат нивото на изложеност на ризик.
Ревизија	Во најопшта смисла, таа го означува секое дополнително (ex post) испитување на трансакциите, постапките или извештаите со цел верифицирање на нивните аспекти – нивната точност и ефикасност, и друго.
Ревидиран субјект	организација, програма, активност или функција која подлежи на ревизија на државното тело за ревизија, или службата за (внатрешна) ревизија.
Ревизија на ИТ системот	Испитување на доволноста и адекватноста на заштита на сигурносниот систем ИТ со што би се гарантирала доверливост, сеопфатност и достапност на информациите и ИТ системот.
Ревизија на правилноста	Потврда на финансиската одговорност на одговорните тела која вклучува испитување и оценување на финансиската евиденција и искажување на мислења за финансиските извештаи; потврда за финансиската одговорност на државната управа како таква; ревизија на финансиските системи и трансакции, вклучувајќи оценка на усогласеност со применливите статuti и прописи; ревизија на функциите за внатрешна контрола и внатрешна ревизија; ревизија на чесноста и исправноста на управните одлуки донесени во ревидираниот субјект и известување за било кои други прашања кои произлегуваат од или се поврзани со ревизијата, а за кои државното тело за ревизија смета дека треба

	да бидат откриени. Ова обично не се применува на службите за внатрешна ревизија.
Ревизија на учинок	Ревизија на економичност, ефикасност и ефективност со која ревидираното тело ги користи своите ресурси за извршувањето на своите одговорности. Во праксата може да се појават потешкотии во разликувањето ревизијата на учинокот од оценката. Понекогаш ревизиите на учинокот се ограничени на аутпутот, но тоа значително ја ограничува вредноста на ревизијата. Исто така, оценката може да генерира податоци, особено за резултатите, додека ревизијата на учинокот обично е ограничена на испитување на веќе достапните податоци (и ако е потребно, на утврдување на податоците кои недостигаат). Ревизијата на учинокот обично се занимава со испитување на учинокот во однос на некои зададени стандарди.
Ревизија на усогласеност	Види ревизија на регуларност.
Системска ревизија	Системската ревизија се однесува на оценка на системот за внатрешна контрола со цел оценка на обемот во кој контролите ефективно функционираат. Осмислена е за да се оцени точноста и потполноста на финансиските извештаи, законитоста и исправноста на трансакциите и економичноста, ефективноста и ефикасноста на работењето. Системската ревизија треба да биде следена со вистински тестирања на поголем број трансакции, биланси и друго за да се одреди дали финансиските извештаи на ревидираниот субјект се точни и потполни, а трансакциите на кои се темелат законски и исправни и/или дали се задоволени критериумите за економичност, ефикасност и ефективност.
Ревизорски доказ	Информации со кои се поткрепуваат мислењата, заклучоците или ревизорските извештаи, на внатрешната ревизорска служба или државните тела за ревизија. Треба да биде: <i>Компетентен:</i> информациите кои се во квантитативна смисла доволни и соодветни за постигнување на резултатите од ревизијата; а квалитативно непристрасни со што ќе создадат доверба и ќе обезбедат сигурност; <i>Релевантен:</i> информации кои се однесуваат на целите на ревизијата; <i>Оправдан:</i> информации кои се економични во смисла на тоа дека трошокот за нивното собирање е пропорционален со резултатот кој ревизорот, службата за внатрешна ревизија или државното тело за ревизија настојува да го оствари.
Ревизорски постапки	Тестови, упатства и детали вклучени во програмата за ревизија кои е потребно да се спроведат на системски и оправдан начин.
Ревизорски стандарди	Ревизорските стандарди обезбедуваат минимални насоки за ревизорите, што помага да се одреди обемот на чекори и

	постапки на ревизијата кои е потребно да се применуваат за да се исполни целта на ревизијата. Тоа се критериуми или мерила според кои се оценува квалитетот на резултатите од ревизијата.
Ревизорска трага	Овој израз има прилично непрецизно општо значење кога се користи во општиот ревизорски жаргон. Меѓутоа, во Прилог 1 од Уредбата на Советот 2064/97 даден е конкретен детален опис на условите кои е потребно да се исполнат за нештото да се смета за “доволна ревизорска трага” во насока на структурните фондови со кои управуваат државите членки во име на Комисијата. Накратко, се бара одржување на евиденција со која во потполност се документираат и образложуваат сите животни фази на трансакциите, проследено со можностите за следење на трансакциите од вкупните, збирни износи се до поединечните детали и обратно. Примарна цел на ревизорската трага е да обезбеди „задоволителна ревизија од збирните износи кои се поднесуваат на Комисијата според индивидуалните ставки на расходи и пропратната документација кај крајниот корисник“. Поимот „ревизорска трага“ во Редовните извештаи и Партнерствата за пристап треба да се разбере во смисла на горенаведените дефиниции кои е потребно да се применуваат во контекст на сите претпристапни фондови за земјите кандидати за членство.
Резултати	Исто што и ефекти.
Стандарди на известувањето	Рамка за ревизорско известување за резултатите од ревизијата, вклучувајќи ги и насоките за облик и содржина на ревизорското известување.
Систем на сметководствени контроли	Низа на активности кои се дел од вкупниот систем на внатрешната контрола, систем кој се занимава со остварување на сметководствените цели на организацијата. Тоа вклучува придржување кон сметководствените и финансиските политики и постапки, осигурување на ресурсите на организацијата и изработка на веродостојни финансиски извештаи.
Систем на управни контроли	Низа на активности кои се дел од системот на внатрешна контрола, а кои се однесуваат на управните постапки потребни за донесување на одлуки од страна на раководството, остварување на највисоките можни стопански и управни ефикасности и обезбедување на спроведување на управните политики, без оглед дали се поврзани со финансиските или други прашања.
Ефект	Исто што и резултати .
Ефикасност	Максимално зголемување на аутпутот или исходот/резултатот на активностите во однос на дадените инпути.
Внатрешна финансиска контрола во јавниот сектор (ЈВФК)	ЈВФК е сеопфатен систем на финансиска контрола кој внатрешно го спроведува Владата преку организација на која ја делегирана таа функција, со цел обезбедување на финансиското управување

	и контрола кај буџетските корисници (вклучувајќи и трошењето на странски средства) да биде во согласност со постојните закони, опис на буџетот, начелата на добро финансиско управување, транспарентност, ефикасност, ефективност и економичност. ЈВФК ги опфаќа сите мерки на контролирање на сите државни приходи, расходи, имоти и обврски. Тоа е внатрешна контрола во широка смисла на зборот. Таа опфаќа, но не е ограничена на претходна (ex ante) финансиска контрола (EAFC) и дополнителна (ex post) внатрешна ревизија (EPIA).
Внатрешна ревизија Централизирана внатрешна ревизија (CIA) Децентрализирана внатрешна ревизија (DIA)	Дефиницијата на Институтот за внатрешна ревизија е: Внатрешната ревизија е независно, објективно стручно мислење и советување осмислено како начин да се додаде вредност и подобри работењето на организацијата. Таа му помага на субјектот да ги оствари своите цели на начин кој дава системски, дисциплиниран пристап на оценката и подобрување на ефикасноста на постапката на управување со ризици, контроли и управување. Конкретно, тоа е функционален начин на кој раководителите на субјектите добиваат стручно мислење од внатрешни извори за тоа дека со внатрешната контрола се остваруваат нивните внатрешни контролни цели. Тоа, меѓу другото, го покрива и финансиската ревизија, системската ревизија, ревизијата на ефикасноста, ревизија на информационата технологија. Внатрешната ревизија ги има повеќето карактеристики на надворешната ревизија, освен во конечниот одговор на раководството и тоа дека никогаш не може да има исто ниво на независност како надворешната ревизија. Во јавните финансии се разликува централизирана внатрешна ревизија и децентрализирана внатрешна ревизија и тоа на следниот начин: Централизираната внатрешна ревизија е јавна дополнителна внатрешна ревизија која на системите ја спроведува централизирано тело (на пр. Министерството за финансии или некое друго тело на внатрешната ревизија, како што е владиниот кабинет за контрола во Унгарија или внатрешниот ревизорски совет на Малта). Децентрализираната внатрешна ревизија е внатрешна ревизија која ја спроведуваат специјализирани единици за ревизија сместени во владините тела или во пониските буџетски корисници.
Внатрешен ревизор (IA)	Внатрешниот ревизор (IA), (без оглед дали е надвор или внатре во организационата единица на извршниот директор) е одговорен за спроведување на сите релевантни видови на дополнителна (ex-post) внатрешна ревизија. Во контекст на јавните финансии, внатрешниот ревизор треба да подлежи на посебен „статут“ (по можност дефиниран во рамките на Законот за внатрешна ревизија кој раководи со системот за внатрешна финансиска контрола во јавниот сектор во одредената земја), што му обезбедува соодветен степен на функционална независност. Внатрешниот ревизор може да биде одговорен пред извршниот директор или може да биде доделен од страна

	на централната служба за внатрешна ревизија како што е на пример Министерството за финансии или советот за внатрешна ревизија кој одговара пред Премиерот или Кабинетот на министрите.
Внатрешна контрола	Целиот систем на финансиски и други контроли, вклучувајќи ја и организациската структура, методите, постапките и внатрешната ревизија, воспоставен од раководството во рамки на своите корпоративни цели, кој помага во водење на работењето на ревидираниот субјект на правилен, економичен, ефикасен и ефективен начин. Внатрешната контрола ги покрива целокупните политики и постапки осмислени и воспоставени од страна на раководството во субјектите со што би се обезбедило економично, ефикасно и ефективно остварување на целите на организацијата; придржување кон надворешни правила и политики и прописи поврзани со управувањето; обезбедување на сопственоста и информациите; спречување и откривање измами и грешки и квалитет на сметководствените евиденции и навремена изработка на доследни информации поврзани со финансиите и раководството. Внатрешната контрола е поврзана со следните категории: контролна средина, проценка на ризикот, информации и комуникации, контролни активности и следење.
Уставно	Нешто што е дозволено или одобрено со Уставот или основен закон во земјата.
Надворешна ревизија	Било која ревизија која ја спроведува ревизор независен од раководството на ревидираниот субјект. Во јавните финансии, тоа значи ревизија која е надворешна во однос на владиното финансиско раководство и која ја контролира националниот Ревизорски суд (или слични институции) државното тело за ревизија со што би се обезбедило дека таквиот систем на управување и контрола е во согласност со дефиницијата за ЈВФК како што е наведено во овој дел од Прирачникот.
Важност и значење (важно)	Општо, некоја работа може да се оцени како важна, доколку знаењето за истата веројатно можело да влијае на извештаите на корисникот на финансиските извештаи или на ревизорското известување за ефектот. Важноста често се разгледува во контекст на вредноста, но инхерентната природа или особините на некои ставки или збир на ставки исто така може да направат некоја работа да биде важна – на пример, ако законот или некој друг пропис бара да се искажуваат одвоени, независно од износите за кои се работи. Со важност во смисла на вредноста или природата некоја работа може да биде важна поради контекстот во кој се појавува. На пример, разгледување на ставки во однос на општиот преглед на буџетот, во однос на збирот во кој претставува дел; во однос на поврзаните услови или соодветниот износ од претходните години. Ревизорскиот доказ има важна улога во одлуката на ревизорот поврзана со изборот на прашања и области на ревизија како и со природата, временското одредување и обемот на ревизорските тестирања и

	постапки.
Управување со ризикот (RM)	Општ процес на утврдување, оценување и следење на ризикот и спроведување на потребните контроли со што изложеноста на ризикот би се задржала на прифатливо ниво. Најдобрата пракса сугерира дека би требало да биде составен дел на процесот на управување, а не нешто што се додава во подоцните фази. Управувањето со ризикот има функција на подигнување на свеста и претставува форум за размена на гледишта на сите нивоа во организацијата; служи за информирање на раководството и лицата и ја зголемува веројатноста за успех во постигнување на целите. Раководството создава услови и воспоставува алати потребни за оценка, одредување на приоритетите и одлучување пред спроведувањето на некои активности со што би се постигнала разумно уверување дека целите ќе бидат остварени со наменско трошење на средствата. Системот за внатрешна контрола обезбедува раководството да се заштити од неприфатливите ризици. Потребно е да се развијат процеси со кои би се утврдиле тие ризици и да се осмисли и спроведе систем на контрола на најзначајните ризици. Фактор на успехот за спроведување на системот за управување со ризици во целата организација е општиот интерес. Управувањето со ризиците треба да биде планирано поради развој на сопствен систем на оценување на ризикот на кој е изложена организацијата.
Значајни недостатоци на контролата	„Значително“ го означува ниво на важност или големина која внатрешниот ревизор ја придава на ставките, настаните, информациите или проблемите. Значајни ревизорски наоди се оние услови кои, според проценката на директорот на внатрешна ревизија, може негативно да влијаат на организацијата. Значајните наоди на ревизијата (како и недостатоците цитирани од други извори) може да вклучуваат услови кои се однесуваат на неправилности, незаконски дела, измами, грешки, неефикасност, расипување неефективниот, конфликт на интереси и недостатоци на контролите.

Прилог 2

КОРИСНИ СОВЕТИ ЗА КОМПОНЕНТИТЕ НА ФИНАНСИСКОТО УПРАВУВАЊЕ И КОНТРОЛА

Корисни совети за контролната средина	рамка 1
Интегритет Издаден е и одобрен кодекс на однесување. Утврдени се правила поврзани со конфликтот на интереси. Раководството дискутира со вработените за етичките прашања. Ако се потребни дополнителни насоки за вработените, раководството ги одобрува и издава стандарди за однесување во субјектот. Раководството презема работи за вработените да се однесуваат според барањата на политиката за спречување на конфликтот на интереси и да ги откријат потенцијалните конфликти на интереси (на пр. сопственичкиот влог во трговските друштва кои работат или предлагаат работење со субјектот). Организација и делегирање на одговорностите како и давање на овластувањата. Одобрен е и издаден пишан Прирачник за политиките и постапките, кој се занимава со значајни активности и заедничките прашања за субјектот. Раководството ги објаснило одговорностите на вработените, ограничувањата на овластувањата, областите на личните одговорности, стандардите за работење, контролните процедури и односите на известување. Начелото за разграничувањето на должностите се почитува кога раководството го има утврдено видот на процесот на делегирање. Одобрени се и издадени описи на работата кои јасно ја дефинираат одговорноста за внатрешната контрола и претворањето на посакуваното ниво на стручност во бараното знаење, вештини и искуство. Преземени се работи со цел вработените да се запознаат со политиките и постапките на субјектот кои се однесуваат на нивните работни одговорности. Утврдени се соодветни дисциплински мерки доколку некој вработен не ги почитува политиките, постапките или стандардите за однесување.	

Корисни совети за проценка на ризикот

рамка 2

Утврдување и определување на целите

Раководството ги утврдило и определило стратешките цели кои се вклучени во стратешкиот план, кој вклучува изјава за мисијата и општо одредени стратешки иницијативи. На ниво на организациони единици, општите и посебните цели треба да го поддржуваат стратешкиот план на субјектот.

Утврдени се и определени целите засновани на активностите кои се однесуваат на активностите на раководството/организациони единици и нивните програми и проекти.

Утврдени се и определени оперативни цели кои се однесуваат на исполнување на основната мисија или мисијата на организациони единици и на ефективноста и ефикасноста на работењето, вклучувајќи ги стандардите за успешно работење.

Утврдување на ризикот

Утврдени се ризиците на разни организациони единици и активности (или процеси) со поставување на следниве прашања:

Што може да тргне во погрешна насока?

Како може да потфрлиме?

Што ни е потребно за успех?

Кој имот треба да се заштити?

Како некој може нешто да украде од организационата единица?

Како некој може да го наруши нашето работење?

Како знаеме дали ги постигаме своите цели?

На кои информации најмногу се потпираме?

Кои активности се најсложени?

Кои активности се уредени со прописи?

Раководството ги утврдува ризиците во согласност со стратешките и оперативните цели.

Трансакциите и/или операции со поголемо значење:

Благајна

Имот

Плаќање на консултантите и други плаќања за услуги

Патни трошоци

Јавна набавка

Плати (износи, промени, прекини)

Лиценцирање на софтвери

Доверливи информации

Помош (почитување на роковите, не надминување на потрошувачката)

Проценка на ризикот

Раководството го проценило ефектот кој еден од утврдените ризици би го имал

врз субјектот доколку се случи.

Раководството ја проценило веројатноста за појавување на еден од утврдените ризици.

Утврдени се приоритети помеѓу ризичните делови на работењето и ризичните трансакции така што организационите единици го насочуваат своето внимание на управување со позначајните ризици (односно на ризиците со разумна веројатност на појавување и големи потенцијални ефекти).

Одговор на раководството за ризиците

Раководството одлучува за начинот на управување со ризиците и активностите кои е потребно да се преземат. Преземените работи припаѓаат на внатрешната контрола и вклучуваат: толеранција, трансферирање, укинување или работење на намалување на ризикот.

Внатрешната контрола - совети за разграничување на должностите
(начело во четири очи)

рамка 3

Категорија: Превентивни и Детекциски контроли

Раководството поставило систем според кој ниеден вработен истовремено не е одговорен за:

Движење на трансакциите,
Одобрување на трансакциите,
Евидентирање на трансакциите,
Усогласување на салдата,
Раководење со сопственоста и
Разгледување на извештаите.

Општо земено, функцијата одобрување, функцијата сметководство / усогласување и функцијата чување на имот треба да бидат поделени на различни вработени.

Погрижете се лицето кое предлага набавка на добра или услуги, истовремено да не биде и лице кое ја одобрува набавката.

Погрижете се подготовката, одобрувањето и извршувањето на плаќањето да го

вршат различни лица.

Погрижете се лицето кое ја одобрува набавката на добра или услуги да не е истовремено лицето кое го спроведува усогласувањето на месечните финансиски извештаи.

Ако овие функции не можат меѓусебно да се поделат затоа што станува збор за мала институција/организациона единица, раководството треба да воспостави детален надзорен поврзан со активностите со што би се компензирале контролните активности.

Внатрешна контрола – совети поврзани со субјектот

рамка 4

Категорија: Превентивни и Директивни контроли

Раководството оформило и одобрило организациона шема која постојано се ажурира во согласност со организационите промени.

Раководството развило, издало и одобрило прирачници, како и пишани насоки и упатства, кои исто така редовно се ажурираат.

Воспоставена е јасно одредена одговорност на вработен и група вработени (тимови) во смисла на ресурси, активности, програми, проекти, општите и посебните цели.

Делегирани се јасни овластувања на раководителите од пониски нивоа за да можат ефективно да ја извршуваат својата работа.

Раководството извршило најдобра поделба на работата меѓу вработените и група вработени (тимови) кај субјектот.

Раководството избегнува неоправдано потпирање на еден вработен.

Раководството извршило поделба на должности со цел избегнување конфликт на интереси.

Воспоставен е најефикасен начин на управување.

Воспоставени се најефикасни средства на комуникација во целиот субјект.

Воспоставени се јасни линии на известување.

Внатрешна контрола – совети за делегирање на овластување и одобрување
рамка 5

Категорија: Превентивна контрола

Раководството воспоставило јасно пропишани процедури за делегирање на овластување и одобрување.

Воспоставени се јасни граници на овластување.

Раководството пропишало пропратна документација за делегирање на овластување и одобрување.

Раководството ја истакнува потребата лицата кои се задолжени за одобрување и/или делегирање на овластување да ги преиспитаат вообичаените прашања/ставки.

Раководството се погрижило за тоа да нема празни потпишани документи/обрасци.

Раководството проверува дали релевантните активности и трансакции одговараат на авторизираните.

Делегирање на овластување претставува пренесување на надлежност, а може да биде генерално и посебно.

Одобрување на трансакциите, подразбира дека лицето кое е задолжено за одобрување ја разгледало пропратната документација и смета дека трансакцијата е соодветна, точна и дека е во согласност со законските и подзаконските прописи, политики и постапки.

Лицата задолжени за одобрување треба да ја разгледаат пропратната документација, да ги преиспитаат вообичаените прашања/ставки, како и да се погрижат за тоа дека постојат неопходни информации за оправдување на трансакцијата пред да го потпишат овластувањето.

Лицето задолжено за одобрување под било какви околности не смее да потпише празни документи/обрасци.

Внатрешна контрола – совети за физичка контрола

рамка 6

Категорија: Превентивна и детекциска контрола

Воспоставено е сигурно чување и евиденција на физичката и интелектуалната сопственост и евиденција.

Воспоставена е физичка заштита.

Раководството се погрижило за одржување на постојаната (трајна) евиденција.

Раководството се погрижило за извршување на периодичен попис.

Раководството се погрижило за изработка на анализи на разликите и преземање соодветни мерки за нивна исправка или отстранување.

Воспоставени се контроли на пристапот, како што се лозинки, картици за идентификација, корисничко име и пријавување на компјутери.

Внатрешна контрола – совети за надзор

рамка 7

Категорија: Заштитни, директивни и детекциски контроли

Раководството се погрижило за надгледување на вработените и проверка и помош од раководителите на организационите единици.

Внатрешна контрола – совети за контрола поврзана со вработените рамка 8

Категорија: Директивна контрола

Раководството го утврдува и постојано го разгледува бројот на вработените, нивното искуство и стручност.

Раководството вработило персонал заради задоволување на потребите на субјектот.

Воспоставена е ефикасна пракса на вработување.

Воспоставена е соодветна програма за обука.

Воспоставен е соодветен режим на следење на ефективностa на работењето на вработените.

Раководството годишно ја проценува ефективностa на работата на вработените.

Внатрешна контрола – совети за нумерички и сметководствени контроли рамка 9

Категорија: Превентивна и детекциска контрола

Раководството се грижи за тоа субјектот да води соодветни финансиски и други информации, односно документи за составување на деловните книги .

Трансакциите се евидентираат колку што е можно поблиску до местото на нивното настанување.

Раководството ги проверува трансакциите во соодветниот период.

Проверките ги извршуваат лица независно од лицата кои ја вршат активностa.

По проверката, тоа се поткрепува со нумерирани документи.

Постои споредба на една група документи или сметководствена евиденција со друга, на пр. нарачки и доставувања.

Контрола на збирот.

Финансиските извештаи се подготвуваат на начин кој одговара на потребите на субјектот за да може на раководството да донесува рационални одлуки.

Финансиските извештаи се подготвуваат врз основа на нивото на одговорност.

Раководството врши повторна проверка врз основа на примерок.

Внатрешна контрола – совети за управување	рамка 10
Категорија: Директивна контрола Раководството поставило општи и посебни цели. Раководството подготвува активности за прогноза, програми и проекти. Раководството ги специфицирало посакуваните нивоа на контрола. Поставени се стандарди или показатели на успешноста на работењето. Утврдени се резултатите на активностите, програмите и проектите во согласност со општите и посебните цели. Утврдени се критериуми за мерење на резултатите. Раководството предвидува мерки за посебни околности и работење.	
Внатрешна контрола – совети за системот на информациона технологии.	рамка 11
Општа контрола Раководството воспоставило општа контрола во врска со општите операции на центарот за податоци, набавката на софтвери и поддршки, контрола на пристапот, развој и поддршка на апликациите. Обезбедено е соодветно разграничување на должностите, посебно земајќи го во предвид IT опкружувањето. Овие контроли меѓу другото вклучуваат воспоставување и распоред на работењето, работа на операторите, процедури за сигурносни копии и опоравување, како и планирање на непредвидени околности или опоравување од катастрофи. Апликативна контрола Контролите се воспоставени на начин кој што ќе обезбеди целосност и точност на обработката на трансакциите, делегирање на овластувањата и валидност. Раководството воспоставило контроли на влезот . Раководството воспоставило контроли на обработката. Раководството воспоставило контроли на излезот. Апликациите се расположливи и се поврзуваат со другите системи на кои им е потребна контрола заради сигурност дека сите влезови за обработка се регистрирани, односно дека сите излези се соодветно дистрибуирани.	

Внатрешна контрола – совети за информации и комуникација	рамка 12
Информации и комуникација Раководството и другите лица примаат редовни, веродостојни и лесно достапни менаџерски информации за извршување на буџетот, употреба на ресурси и остварување на нивните стратешки и оперативни планови. Информационите системи се усогласени со стратешките и оперативните иницијативи. Раководството ги усогласило информационите системи и нивната примена. Раководството обезбедило усогласеност со технологијата. Воспоставени се соодветни механизми за повратни информации. Постои соодветна комуникација во целиот субјект која на лицата им овозможува ефективно носење со нивните одговорности. Постои соодветен аранжман спрема трети лица.	

Внатрешна контрола – совети за следење	рамка 13
Следење/мониторинг Раководството и другите лица примаат редовни, сигурни и лесно достапни менаџерски информации за вршење на проценки, употреба на ресурси и остварување на нивните стратешки и оперативни планови. Воспоставен е соодветен режим на постојано следење, кој е вграден во секојдневното извршување на активностите и работењето. Независни проценители годишно или тригодишно извршуваат проценка на контролата на квалитетот. Постои внатрешна ревизија надлежна за проценка на соодветноста и ефективноста на процесот на управување со ризици, контроли и работење. Постојат работи на ревизија кои ги вршат независни надворешни ревизори.	

Прилог 3

ОБРАЗЕЦ ЗА ЕВИДЕНЦИЈА НА ИЗДАДЕНИ ОВЛАСТУВАЊА (РЕГИСТАР НА ОВЛАСТУВАЊА)

РЕГИСТЕР НА ОВЛАСТУВАЊА НА

.....
(име на субјектот)

Бр.	Функција на давателот на овластувањето (ДО) и примателот на овластувањето (ПО)	Име и презиме	Потпис	Забелешки/опфат на овластување
Овластувања				
1.	ДО: Министер			
2.	ПО: Државен секретар			
3.	ПО: Директор на орган во состав			
4.	ПО: Раководител на единицата за финансиски прашања			
5.	ПО: Раководител на единицата за внатрешна ревизија			
.....				
Подовластувања				
6.	ДО: Државен секретар			
7.	ПО: Раководител на сектор А			
8.	ПО: Раководител на сектор Б			
9.	ПО: Раководител на сектор В			
10.	ПО: Раководител на независно одделение			
.....				

Прилог 4

РЕШЕНИЕ ЗА ВНАТРЕШНА РАСПРЕДЕЛБА НА ВКУПНИОТ ОДОБРЕН БУЏЕТ

Врз основа на член 4, став 2 од Правилникот за начинот за спроведување на општите финансиски процеси („Службен весник на Република Македонија“ бр. ____/____) _____ донесе

(раководителот на субјектот)

РЕШЕНИЕ

ЗА ВНАТРЕШНА РАСПРЕДЕЛБА НА ВКУПНИОТ ОДОБРЕН БУЏЕТ ЗА 20____
ГОДИНА ВО _____

(име на субјектот)

Член 1

Вкупниот одобрен буџет за 20____ година се распределува на следните делови:

Р.бр.	Опис на деловите на буџетот	Број на ставка	Максимален износ
1.	Вкупно одобрен буџет		
2.	Нераспределен дел од буџетот		
2.1	Програма за		
2.2	Име на ставката		
2.3			
3.	Буџет наменет за заедничките расходи на субјектот		
3.1	Програма		
3.2	Име на ставката		
3.3			
4.	Буџет наменет за реализирање на политиките и проектите		
4.1	(Име на организационата единица)		
4.2	Име на ставката		
4.3			

Член 2

Ова решение влегува во сила со денот на донесувањето.

Бр. _____
_____ 20__

(М.П)

РАКОВОДИТЕЛ НА СУБЈЕКТОТ,

(потпис)

Изготвил: _____, вработен во секторот за финансиски прашања

Контролирал: _____, Раководител на секторот за финансиски прашања

Одобрил: _____ Државен секретар/лице овластено од раководителот на субјектот

Прилог 5

ЛИСТА ЗА ПРОВЕРКА ЗА ПРЕЗЕМАЊЕ НА ФИНАНСИСКИ ОБВРСКИ



РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА

(име на субјектот)

(организациона единица)

ЛИСТА ЗА ПРОВЕРКА ЗА ПРЕЗЕМАНА
ФИНАНСИСКА ОБВРСКА ЗА СТОКИ И
УСЛУГИ

(ПРИЛОГ КОН БАРАЊЕТО ЗА ПЛАЌАЊЕ)

- **ДОБАВУВАЧ :**
(име на правното или физичкото лице добавувач - фирма и седиште, поштенски фах)

- **Одговорно лице кај добавувачот** (име и презиме на одговорното лице кај правните лица)
(За физичките лица: име и презиме, домашна адреса, датум на раѓање, деловно седиште)

- **Износ на средствата:**
кои треба да бидат платени _____ денари
- **Договор/наработка за** _____
(Име на договорот и предмет на набавката)
- Број на договор/наработка _____ од _____ 20__ година
- Анекс на договорот/наработката _____ од _____ 20__ година
- Средства се обезбедени на раздел _____,
програма _____ ставка _____
во буџетот за 20__ година да не
- Цените на стоките/ услугите се
согласно договорот односно нарачката да не
- Количината на примените стоките/услуги се согласно
договорот/наработката да не
- Квалитетот на примените стоките/услуги се согласно
договорот/наработката да не
- Вкупниот и поединечните износи се согласно
договорот/наработката да не
-
(во зависност од проценката на ризиците можни се и други прашања)
- **Забелешка :**

Во Скопје , на ден _____ 20__ година

Изготвил: _____
(име и презиме и потпис)

Контролирал: _____
(име и презиме и потпис)

ОДОБРИЛ

(име, презиме и звање на лицето овластено за
преземање на финансиски обврски)

Прилог 6

Образец за План за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола

(методологија за спроведување на планот)

Република Македонија
МИНИСТЕРСТВО ЗА _____

ПЛАН
ЗА ВОСПОСТАВУВАЊЕ И РАЗВОЈ НА ФИНАНСИСКОТО
УПРАВУВАЊЕ И КОНТРОЛА
(МЕТОДОЛОГИЈА ЗА СПРОВЕДУВАЊЕ НА ПЛАНОТ)

Раководител на единицата за
финансиски прашања

МИНИСТЕР

_____, 20__ година

ВОВЕД

Законот за јавна внатрешна финансиска контрола („Службен весник на Република Македонија“ бр.90/09) – (во понатамошниот текст: Закон) донесен е во јули 2009 година. Со законот се пропишува обврска за воспоставување на финансиско управување и контрола во сите субјекти. Подзаконските акти врз основа на Законот се донесени во ноември 2010 година во „Службен весник на Република Македонија“ бр.147/2010.

Системот на внатрешни финансиски контроли, пропишан со законот, е сеопфатен систем на финансиски и други контроли воспоставен од раководителот на субјектот **со цел успешно управување и остварување на задачите на субјектот.**

Системот на внатрешни финансиски контроли кој е потребно да се воспостави и развие во рамките на Министерството за _____ се состои од две компоненти:

- финансиско управување и контрола и
- внатрешна ревизија.

Со оглед на тоа дека внатрешната ревизија во министерството е воспоставена во ----- година и дека ги спроведува своите активности во согласност со донесените стратешки и годишни планови, во овој План за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола (во натамошниот текст : План) ќе се изнесат исклучиво активности кои се однесуваат на компонентата за финансиското управување и контрола.

Планот се однесува на активности кои нашето Министерство треба да ги воспостави и развие заради поквалитетно остварување на поставените задачи и цели.

Согласно одредбите на член 3 точка 3 од Законот, **финансиското управување и контрола** е систем на политики, процедури и активности воспоставени од раководителот на субјектот, со цел да се обезбеди разумно уверување дека целите на субјектот се остварени.

Тој систем ги опфаќа сите трансакции, а посебно оние кои се поврзани со приходите/примањата, расходите/издатоците, јавни набавки и склучување договори, враќање на погрешно уплатени износи, средства и обврски. Системот на внатрешни контроли го спроведуваат раководителите и сите вработени.

Целта за воспоставување на финансиско управување и контрола, е подобрување на финансиското управување и одлучување заради остварување на општите цели, како што се:

- извршување на работите на правилен, етички, економичен, ефикасен и ефективен начин,

- усогласеност 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 неправилности и злоупотреби,
- јакнење на одговорноста за успешно остварување на задачите,
- правилно евидентирање на финансиските трансакции и
- навремено финансиско известување и следење на резултатите од работењето.

Системот на финансиско управување и контрола, во еден дел, се однесува на внатрешните контроли вградени во работните процеси со цел да се спречат незаконски, неправилни, неекономични, неефикасни и неефективни одлуки и постапки. Контрола е секоја работа која ја превзема секој раководител, со цел намалување на негативните последици од ризикот и зголемување на веројатноста дека поставените цели ќе се остварат.

Системот на финансиско управување и контрола се спроведува во сите организациони единици и на сите нивоа на субјектот, а ги опфаќа сите средства на субјектот, вклучувајќи ги и средствата од Европската унија.

Со воспоставувањето на системот на финансиско управување и контрола ќе се пропише начинот на одвивање на работните процеси, ќе се утврди кој е одговорен за спроведување на поединечните активности во процесот и роковите во кои е потребно да се спроведат како и преглед на контролите кои се воспоставени во одреден работен процес. Тоа од една страна ќе обезбеди транспарентност на работењето, односно одвивањето на работните процеси, а од друга страна ќе покаже кои контроли се воспоставени, а кои контроли треба да се воспостават во иднина, заради остварување на целите и подобрување на работењето.

За изработка на Планот е задолжен раководителот на единицата за финансиски прашања.¹¹

Раководителот на единицата за финансиски прашања е одговорен за воспоставување, спроведување и развој на финансиското управување и контрола во рамките на Министерството, како и за донесување на овој план, кој го одобрува, односно дава согласност министерот.

За следење на остварувањето на овој план се задолжува раководителот на единицата за финансиски прашања и работната група¹² која е потребно да

¹¹ Во субјектите каде раководител на единицата за финансиски прашања не е назначен, планот ќе го изработи лице од единицата за финансиски прашања кое ќе го овласти раководителот на субјектот. Во планот ќе се утврди потреба за назначување на раководител на единицата за финансиски прашања.

¹² Ако работна група не е формирана со решение, тогаш ќе се посочи дека следењето на овој план ќе биде исклучиво обврска на раководителот на единицата за финансиски прашања или ќе се посочи дека работна група е потребно да биде формирана. Ако во

го следи спроведувањето на активностите утврдени во овој план како и следење на развојот и унапредувањето на овој систем. Работите за координација и спроведување на поединечните активности утврдени во планот за воспоставување на финансиско управување и контрола, ќе ги спроведат лицата кои се за тоа задолжени.

Исто така овде е потребно да се нагласи дека еднаш воспоставениот систем на внатрешни контроли не е конечен, туку е потребно постојано да се проценува и развива поради поефикасно остварување на задачите и целите на Министерството.

1. СЕГАШНА СОСТОЈБА

Со Правилникот за организација и работа на министерството за _____ бр. _____ од _____ 20__ е утврдена внатрешната организација на министерството, органите во состав на министерството и другите внатрешни организациони единици, нивната рамка и начин на управување.

Во Правилникот меѓу другото се опишани основните работи и работни задачи на државните службеници и вработените и условите потребни за нивно извршување.

Работните процеси кои произлегуваат од надлежноста на Министерството се опишани и утврдени во претходно споменатите акти.

Активностите кои се однесуваат на процесот на набавка, за што во нашето Министерство годишно се трошат околу _____ денари, детално се пропишани со Законот за јавни набавки („Службен весник на Република Македонија“ бр.136/2007) и во нивното спроведување во целост се придржуваме на законските одредби како и одредбите од подзаконските акти.

Во случаите на вработување на државни службеници во Министерството во целост се применуваат одредбите од Законот за државни службеници („Службен весник на Република Македонија“ бр.59/00.....114/2009.....).

При планирањето и трошењето на буџетските средства во целост се применува Законот за буџетите.

Со тоа многу од нашите активности се опишани и одредени на начин како се спроведуваат. Меѓутоа свесни сме за потребата за подетално опишување на значајните работни процеси како и проценка на сите работи, односно работни процеси од наша надлежност. Со тоа со овој План ќе се одредат рокови во рамките на кои ќе се извршат одредени активности поврзани не само со проценката и описот на работните процеси, туку и со самопроценка на системот на финансиско управување и контрола, со проценка и управување со ризици, воспоставување на контрола и друго.

одреден субјект е воспоставено единица за финансиски прашања тогаш раководителот на единицата, ќе биде задолжен за извршување на планот. Ова ќе се спроведе во зависност од тоа каква е состојбата во конкретниот субјект и што е воспоставено.

Во согласност со одредбите од законот, министерот назначи раководител на единицата за финансиски прашања на ----- 20__година и лице задолжено за неправилности и тоа со решение од ----- 20__година.¹³ Лицето задолжено за неправилности ќе известува за неправилностите и сомнежи за измама или корупција и самостојно ќе презема активности против неправилностите и измамите.

На крај на април 20__година Министерството изготви Годишен извештај за системот на финансиско управување и контрола во кој кратко е објаснето што и како е направено во делот на организационото воспоставување на истиот. Во извештајот се опишани претходните контроли како и дополнителните контроли кои ќе ги спроведе Министерството, а исто така спроведена е и самопроценка на финансиското управување и контрола. Годишниот извештај доставен е во законскиот рок до Министерството за финансии, односно Централната единица за хармонизација (ЦЕХ).

Врз основа на Правилникот за формата, содржината и начинот за доставување на изјавата за квалитетот и состојбата на внатрешните контроли („Службен весник на Република Македонија“ бр. 08/2008)¹⁴ проценети се поодделните компоненти на финансиското управување и контрола и тоа секоја посебно како што следи:

- Контролна средина 18 бодови
- Управување со ризиците 20 бодови
- Контролни активности 30 бодови
- Информации и комуникации 20 бодови
- Следење и проценка на системот 10 бодови

Вкупно системот на финансиско управување и контрола е бодуван со 98 бодови, што во однос на бројот на можни бодови (140) е поволно, но не и доволно па затоа мора и понатаму да се преземаат активности за зајакнување на овој систем.¹⁵

Министерството нема донесено изјава за визијата и ја нема одредено мисијата, што е едно од приоритетните задачи во планот за воспоставување и развој на финансиско управување и контрола. Изјавата за визијата опишува се она што ова Министерство сака да го оствари

¹³ Субјектите каде раководителот не единицата за финансиски прашања и лицето задолжено за неправилности не се назначени, тоа ќе се посочи како активност која мора да биде исполнета во согласност со Законот.

¹⁴ Од 01.01.2012 година ќе отпочне да се применува Правилникот за формата и содржината на извештаите и изјавата за квалитетот и состојбата за внатрешните контроли од Годишниот финансиски извештај („Службен весник на Република Македонија“ бр. 147/2010).

¹⁵ Субјектите кои имаат спроведено самопроценка можат подетално да ја опишат истата по нејзините компоненти, но за потребата за изработка на овој план ова е сосема доволно. Субјектите кои немаат спроведено самопроценка ќе го наведат тоа во активностите во планот за воспоставување како една од задачите.

односно постигне долгорочно, додека со мисијата мора да се определи главната причина за постоење и работење.

2. ПЛАНИРАНИ АКТИВНОСТИ

За да се воспостави системот на финансиско управување и контрола потребно е да се преземат следните активности:

- Основање на единица за финансиски прашања;
- Назначување на раководител на единицата за финансиски прашања;
- Назначување на лице задолжено за неправилности;
- Назначување на координатор за финансиско управување и контрола;
- Основање работна група која ќе работи на изготвувањето на политики, процедури и активности поврзани со финансиското управување и контрола;
- Донесување План за воспоставување на систем на финансиско управување и контрола;
- Изготвување изјава за мисијата, визијата и клучните работни цели на субјектот и неговите организациони делови поодделно;
- Проценување на компонентите на финансиското управување и контрола;
- Попис на работните процеси и активностите во нив;
- Опишување на работните процеси (изработка на ревизорска трага);
- Изготвување книга (мапа) на процесите;
- Проценка и управување со ризиците - изготвување на Регистар на ризици и Стратегија за управување со ризиците;
- Анализа на потребните и постојните контроли;
- Донесување на План за отстранување на слабостите на контролата и
- Изготвување Годишен извештај за воспоставувањето на системот на финансиско управување и контрола.

Од позначајните активности кои мора да се преземат се наведуваат следните:

Попис на работните процеси

Пописот на работните процеси е преглед на работните процеси кои се одвиваат во Министерството односно преглед на постапките со кои се одредува начинот на одвивање на поединечниот работен процес, како и пропратната документација која се користи при неговото спроведување.

Пописот на работните процеси ќе се состави за секоја организациона единица врз основа на упатствата и насоките на раководителот на единицата за финансиски прашања или лице кое има поминато обука за тоа.

Раководителот на единицата за финансиски прашања ќе ги задолжи раководителите на секторите/одделенијата или на другите воспоставени единици за попис на работните процеси кои се одвиваат во нивните единици. Пописот треба да опфати евидентирање на сите работни процеси и утврдување на активностите во поединечниот процес.

По составувањето на попис по одделенија ќе се направи и попис на работни процеси на ниво на сектори или другите организациони единици за да се утврдат заедничките работни процеси. Потоа ќе се направи попис на работните процеси односно ќе се состави мапа на работните процеси во Министерството. Предвидено е овие активности поврзани со пописот да се завршат до ____20____.

Опис на работните процеси (изработка на ревизорска трага)

Сите работни процеси во Министерството, односно начинот на нивното спроведување треба да бидат прикажани во писмена форма. Описот на работните процеси треба да содржи **дијаграм на текови** (графички приказ на процесите односно постапките), **опис на активностите, лицето одговорно** за спроведување одредени активности во работниот процес, како и **рокот** во кој или до кој активната треба да се спроведе како и **други документи** (обрасци, упатства и др.) кои се користат во работниот процес. Во описот на работниот процес ќе се наведе и контролата која се спроведува за неговото одвивање, како и лицата кои ја спроведуваат поединечната контрола. Описот односно документирањето на работните процеси ќе овозможи вработените точно да знаат кои се нивните овластувања и одговорности.

По утврдување на работните процеси на ниво на сектор/одделение, секој раководител според важноста на поединечниот работен процес за остварување на целите на одделот ќе го одреди редоследот на описот на работните процеси.

Книга (мапа) на процесите

Како резултат на пописот и описот на работните процеси се составува книга (мапа) на процесите во министерството. На тој начин ќе се добие целосен опис на работните процеси со целите на Министерството и неговото работење и ќе се утврди меѓусебната поврзаност на процесите и можностите за подобрување на работењето на субјектот. За завршување на книгата (мапата) на процесите се предвидува ____20____ година.

Процена и управување со ризици

Ризикот се одредува како можност за случување на некој настан кој може неповолно да влијае на остварувањето на целите. Управувањето со ризиците е сеопфатен процес на утврдување, проценување и следење на ризикот, земајќи ги во предвид целите на Министерството и преземање на потребни мерки со цел намалување на ризикот. Значи, проценката на ризикот ќе опфати одредување на целите на работењето, можните ризици кои влијаат на нивното остварување, ќе се спроведе нивно оценување во однос на веројатноста за случување и важност на последиците и воспоставување на соодветни мерки за управување со ризиците.

За да може проценката на ризиците да се спроведе, односно да се овозможи управување со нив, потребно е одредени вработени во Министерството да се вклучат во процес на обука кој го организира ЦЕХ при Министерството за финансии.

Како резултат на процесите за проценка на ризикот ќе се состави Стратегија за управување со ризиците, за што според законот, е одговорен министерот.

Стратешките ризици, односно ризиците кои се однесуваат на работењето на целиот субјект ќе ги процени раководителот на единицата за финансиски прашања во соработка со раководителот на субјектот. Оперативните ризици ќе се проценат на ниво на секој работен процес. Секој раководител ќе ги процени ризиците на ниво на својата организациона единица, односно на ниво на работен процес кој се одвива во неговата организациона единица и ќе предложи мерки за ублажување на ризикот односно кои контроли треба да ги воспостави за да се овозможи намалување на негативното влијание од ризикот.¹⁶

На тој начин ќе се состави регистар на ризиците кој ќе биде дел, односно основа за составување на Стратегија за ризиците која ќе ја донесе министерот.

Анализа на потребните и постојните контроли

По составувањето на регистарот на ризици и одлуките за воведување на контролни активности како одговор на ризиците, во министерството ќе се разгледа дали воспоставените контроли одговараат на потребните. Значи по составувањето на прегледот на воспоставени контроли ќе се разгледа потребата за дополнителни контролни активности кои можат да бидат воспоставени како:

- Претходни контроли (ex ante)
- Дополнителни контроли (ex post)

Освен контролите кои се „вградени“ во работните процеси, министерот може да назначи лице, финансиски контролор, кој ќе спроведува претходна

¹⁶ Алтернатива: Ќе се основа тим (работна група) за проценка на ризиците кој ќе прави проценка на ниво на целиот субјект, односно за сите работни процеси.

контрола за оние работни процеси и трансакции кои се изложени на поголем ризик или кои се позначајни за субјектот.

Финансискиот контролор е лице кое ја проверува законитоста, економичноста, ефикасноста и ефективноста на работните трансакции пред извршувањето на конечните одлуки, склучените договори или спроведување на други трансакции. Значи назначувањето на финансиски контролор е само еден облик на контрола за чие назначување одлучува министерот земајќи ги во предвид потребите и специфичностите на работењето на Министерството.

Покрај тоа министерот може да назначи и лица кои ќе спроведуваат дополнителни контроли, односно контроли кои се спроведуваат по извршувањето на работните трансакции. Дополнителна контрола не може да спроведува лице одговорно или вклучено во спроведување на претходна контрола.

План за отстранување на слабостите на контролата

По одлуката за воведување дополнителни контролни активности раководителот на единицата за финансиски прашања ќе донесе План за воспоставување на дополнителни контроли со кои ќе се предвиди работата која е потребна да се преземе за да се воспостават потребните контроли, односно отстранат контролите кои се евентуално непотребни.

Годишен финансиски извештај

Раководителот на субјектот ја известува ЦЕХ во Министерството за финансии, за функционирањето, ефективноста и ефикасноста на финансиското управување и контрола. Раководителот за финансиското управување и контрола е должен да подготви Годишен финансиски извештај за активностите поврзани со воспоставување и развој на системот на финансиско управување и контрола, кој по одобрување од раководителот, го доставува до Централната единица за хармонизација до 10 мај тековната година, за претходната година.

Обука на лицата вклучени во финансиското управување и контрола

Сите лица вклучени во финансиското управување и контрола ќе се обучуваат континуирано за да стекнат одредени знаења за воспоставување и развој на системот на финансиско управување и контрола. Без правилна обука, системот би можел да се развие во непосакуван правец. Затоа министерот и раководителот на единицата за финансиски прашања ќе бидат одговорни за обука на вработените.

3. ТАБЕЛАРЕН ПРЕГЛЕД НА ПЛАНИРАНИТЕ АКТИВНОСТИ

Во продолжение е даден преглед на активностите кои треба да се спроведат за да се воспостави и развие системот на финансиско управување и контрола, роковите во кои треба да се спроведат, лицата одговорни за спроведување на активностите, како и роковите во кои се спроведени.

ПЛАН ЗА ВОСПОСТАВУВАЊЕ И РАЗВОЈ НА ФИНАНСИСКО УПРАВУВАЊЕ И КОНТРОЛА
ВО _____
(име на субјектот)

	АКТИВНОСТИ	ОДГОВОРНОСТ	РОК	ИЗВРШУВАЊЕ
I. ОРГАНИЗАЦИСКО ВОСПОСТАВУВАЊЕ	1. Основање на единица за финансиски прашања	Раководителот на субјектот		извршено
	2. Назначување на раководител на единицата за финансиски прашања	Раководителот на субјектот		
	3. Назначување на лице задолжено за неправилности	Раководителот на субјектот		
	4. Назначување на координатор за финансиско управување и контрола	Раководителот на субјектот		
	5. Основање работна група која ќе работи на изготвување на политики, процедури и активности поврзани со финансиското управување и контрола	Раководителот на субјектот		

		А К Т И В Н О С Т И	О Д Г О В О Р Н О С Т	Р О К	ИЗВРШУВАЊЕ
II. РАЗВОЈ НА ФИНАНСИСКОТО УПРАВУВАЊЕ И КОНТРОЛА	1.	Изготвување изјава за мисијата, визијата и клучните работни цели на субјектот и неговите организациони делови поодделно;	Раководител, помошници, раководители на одделенија		
	2.	Проценување на компонентите на финансиското управување и контрола;	Раководител на единицата за финансиски прашања		Извршено
	3.	Попис на работните процеси и активностите во нив;	Раководител на единицата за финансиски прашања		
	4.	Опишување на работните процеси (изработка на ревизорска трага);	Раководители на одделенија Раководители на сектори Раководител на единицата за финансиски прашања		
	5.	Изготвување книга (мапа) на процесите;	Раководители на одделенија Раководители на сектори Раководител на единицата за финансиски прашања		
	6.	Проценка и управување со ризиците - изготвување на Регистар на ризици и Стратегија за управување со ризиците;	Раководители на одделенија Раководител на субјектот		
	7.	Анализа на потребните и постојните контроли;	Раководител на единицата за финансиски прашања и работната група		
	8.	Донесување на План за отстранување на слабостите на контролата и	Раководител на единицата за финансиски прашања		
	9.	Следење и преглед на напредокот (План за воспоставување на потребните контроли)	Раководител на единицата за финансиски прашања		
	10.	Изготвување Годишен извештај за воспоставениот систем на финансиско управување и контрола.	Раководител на субјектот Раководител на единицата за финансиски прашања		
	11.	Обука на лицата вклучени во финансиското управување и контрола	Раководител на субјектот Раководител на единицата за финансиски прашања		

РАКОВОДИТЕЛ НА СУБЈЕКТОТ

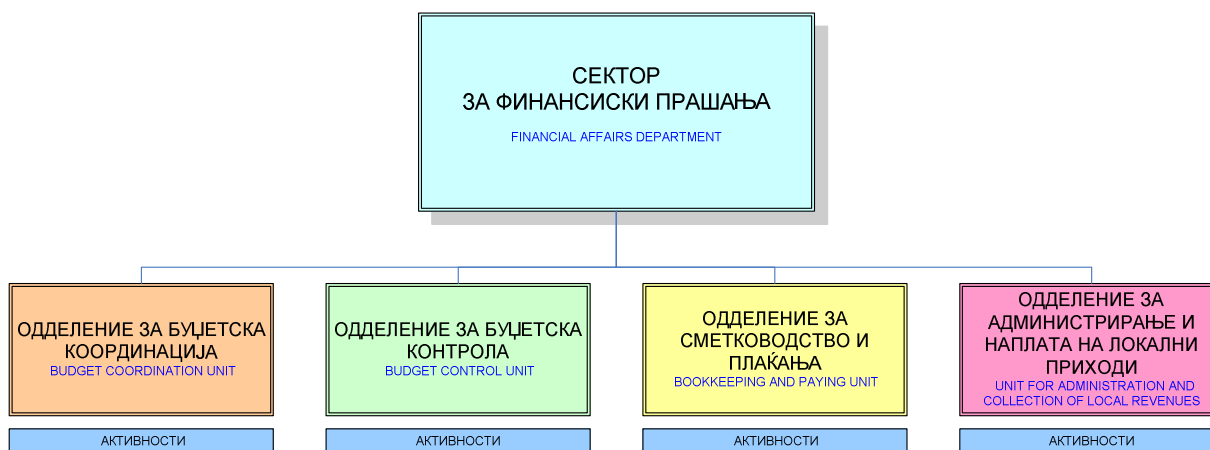
Прилог 7

Органограм на сектор за финансиски прашања во субјект од централно и локално ниво

Органограм на сектор за финансиски прашања во субјект од централно ниво



Органограм на сектор за финансиски прашања во субјект од локално ниво



Прилог 8

Решенија за давање на генерално овластување



РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА

Министерство за _____
Број и датум _____

Врз основа на член 55 став 1 од Законот за организација и работа на органите на државната управа ("Службен весник на Република Македонија" бр. 58/2000, 44/2002 и 82/2008), член 8 став 1 и член 20 од Законот за јавна внатрешна финансиска контрола ("Службен весник на Република Македонија" бр.90/2009) и член 2, став 1 од Правилникот за начинот за давање на овластување ("Службен весник на Република Македонија" бр.147/10 и 34/11) министерот за _____ донесе

РЕШЕНИЕ

за давање генерално овластување

1. На, _____, раководител на Секторот за _____, му се дава генерално овластување за раководење и потпишување на акти и преписка од делокругот на Секторот за _____ и преземање на финансиски обврски за реализирање на програмите, проектите и активностите дефинирани со стратешкиот план и буџетот на Секторот за _____ одобрени со решението за внатрешна распределба на буџетот.
2. Примателот на овластувањето може да дејствува само во рамките на ограничувањата утврдени во точка 1 од ова решение и е одговорен на давателот на овластувањето за користење на овластувањето.
3. Врз основа на ова генерално овластување примателот на овластување може да даде генерално подовластување на раководните лица кои хиерархиски директно му се подредени, а не може да носи одлуки со значајно политичко или финансиско влијание без претходно одобрување од давателот на овластувањето.
4. Ова решение влегува во сила со денот на донесувањето.

Образложение

Согласно член 8 од Законот за јавна внатрешна финансиска контрола ("Службен весник на Република Македонија" бр.90/2009), раководителот на субјектот може со акт да даде овластување (генерално или посебно) на еден или повеќе раководни лица кои хиерархиски директно му се подредени. Доколку со актот за овластување е регулирано, примателот на генералното овластување може да даде подовластување. Актот за овластување или подовластување може да содржи услови за користење на овластувањето. Врз основа на овластување или подовластување не може да се носат одлуки со значајно политичко или финансиско влијание без претходно одобрување од раководителот на субјектот.

Согласно член 2, став 1 од Правилникот за начинот за давање на овластување ("Службен весник на Република Македонија" бр.147/2010) раководителот на субјектот дава генералното или посебното овластување за спроведување на финансиското управување и контрола.

Упатство за правно средство: Против ова решение, државниот службеник има право на жалба до Државната комисија за одлучување во управна постапка и постапка од работен однос во втор степен во рок од 8 (осум) дена од денот на врачување на решението.

ДОСТАВЕНО ДО :

- државниот службеник;
- персонално досие;
- архивата на министерството и
- Министерството за финансии - Сектор за јавна внатрешна финансиска контрола

МИНИСТЕР ЗА _____

(име и презиме)

Изготвил: _____ (име и презиме)

Одобрил: _____ (име и презиме)



РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА

Министерство за _____

Број и датум _____

Врз основа на член 55 став 1 од Законот за организација и работа на органите на државната управа ("Службен весник на Република Македонија" бр. 58/2000, 44/2002 и 82/2008), член 8 став 1 и член 20 од Законот за јавна внатрешна финансиска контрола ("Службен весник на Република Македонија" бр.90/2009) и член 2, став 1 од Правилникот за начинот за давање на овластување ("Службен весник на Република Македонија" бр.147/10 и 34/11 министерот за _____ донесе

РЕШЕНИЕ

за давање генерално овластување

1. На, _____, раководител на Секторот за финансиски прашања, му се дава генерално овластување за раководење, потпишување на акти и преписка од делокругот на Секторот за финансиски прашања и издавање на наредби за плаќање, како овластено лице за плаќање.
2. Овластено лице за плаќање од точка 1 на ова решение може да издава наредби за плаќање само за програмите, проектите и активностите дефинирани во стратешкиот план и буџетот на министерството за _____, одобрени со решението за внатрешна распределба на буџетот.
3. Овластено лице за плаќање од точка 1 на ова решение е одговорен на давателот на овластувањето и државниот секретар за користење на овластувањето.
4. Врз основа на ова генерално овластување примателот на овластување може да даде генерално подовластување на раководните лица кои хиерархиски директно му се подредени;
5. Примателот на овластување не може да даде генерално или посебно подовластување за издавање на наредби за плаќање.
6. Врз основа на ова генерално овластување примателот на овластување не може да носи одлуки со значајно политичко или финансиско влијание без претходно одобрување од давателот на овластувањето.
7. Ова решение влегува во сила со денот на донесувањето.

Образложение

Согласно член 8 од Законот за јавна внатрешна финансиска контрола ("Службен весник на Република Македонија" бр.90/2009), раководителот на субјектот може со акт да даде овластување (генерално или посебно) на еден или повеќе раководни лица кои хиерархиски директно му се подредени. Доколку со актот за овластување е регулирано, примателот на генералното овластување може да даде подовластување. Актот за овластување или подовластување може да содржи услови за користење на овластувањето. Врз основа на овластување или подовластување не може да се носат одлуки со значајно политичко или финансиско влијание без претходно одобрување од раководителот на субјектот.

Согласно член 2, став 1 од Правилникот за начинот за давање на овластување ("Службен весник на Република Македонија" бр.147/2010) раководителот на субјектот дава генералното или посебното овластување за спроведување на финансиското управување и контрола.

Упатство за правно средство: Против ова решение, државниот службеник има право на жалба до Државната комисија за одлучување во управна постапка и постапка од работен однос во втор степен во рок од 8 (осум) дена од денот на врачување на решението.

ДОСТАВЕНО ДО :

- државниот службеник;
- персонално досие;
- архивата на министерството и
- Министерството за финансии - Сектор за јавна внатрешна финансиска контрола

МИНИСТЕР ЗА _____

(име и презиме)

Изготвил: _____ (име и презиме)

Одобрил: _____ (име и презиме)

Прилог 9

Образец за утврдување/попис на работните процеси

Образец за утврдување/попис на работните процеси

Организациона единица:	
Раководител на организационата единица:	

РАБОТЕН ПРОЦЕС	АКТИВНОСТИ ВО ПРОЦЕСОТ

Пример: Образец за утврдување/попис на работните процеси

Организациона единица:	Единица за финансиски прашања - Одделение за сметководство и плаќање
Раководител на организациона единица:	Раководител на Одделение за сметководство и плаќање

РАБОТЕН ПРОЦЕС ¹⁷	АКТИВНОСТИ ВО ПРОЦЕСОТ
Процес на пресметка и исплата на плати	Собирање на податоци потребни за пресметка на плати Пресметка на промените во однос на претходниот месец (боледување, прекувремена работа, годишен одмор) Барање за одобрување на средства од надлежно министерство Внес на податоци во системот за пресметка на плата Пресметка на плата за тековен месец Барање за исплата на плата до Трезор во Министерството за финансии Барање за пренос на средства на трансакциските сметки на вработените и Поделба на исплатни листи на вработените
Процес на благајничко работење	
Процес на набавка	
Процес на книжење (евидентирање)	
Процес на плаќање	
Процес на изработка на пропишаните финансиски и статистички извештаи	
Процес на изработка на финансискиот план (буџет)	

¹⁷ Доколку процесот има повеќе од 10 активности, се препорачува истиот да се подели на 2 или повеќе подпроцеси.

Прилог 10

Мапа на работните процеси

Образец: Мапа на работен процес

Име на субјектот: _____ Документ: МАПА НА ПРОЦЕС	Шифра на процесот: _____
Подготвено од: _____ Сектор за _____ Одделение за _____	Верзија на документот: Бр. _____ Дата: _____ 20__ година
Име на процесот _____ Главен процес: _____ Подпроцес: _____	Одобрил раководител на субјект: _____ (потпис)

I.	Сопственик на процесот (Одговорно лице за спроведување на процесот)	
II.	Цел на процес	
III.	Мандат/овластување	 Организациона и одредба за овластување или акт од (известување, датум итн.)
IV.	Тек на работа	Хронолошки активности (дијаграм на текови) Пополни го образецот бр. IV и VI. Инволвирани вработени 1. 2. 3. 4. Минимална поделба на должности Документи за известување Извештај: Извештај: Извештај: Временски период - од денови - од денови Правила и регулативи - - Профил на ризик
V.	Анализа на ризици и контролни мерки	Пополни го образецот бр. V.

IV. Тек на работа - процедура

[illegible]

			T = 1ден	О = одобрување И = извршување Ч = чување Р = регистрирање П = проверка	В = високо С = средно Н = ниско
--	--	--	----------	--	---------------------------------------

V. Анализа на ризици и контролни мерки

Акт. број	Активност	Сушти на на ризик	Пример за ризик	Контролна мерка (и)	Вработен	Фреквенција

Главни суштини на ризик:

1. законитост
2. навременост
3. комплетност
4. точност
5. економичност

* Во мапата на процесот се приложуваат сите обрасци

** За секоја посложена активност се приложуваат работните инструкции (детален опис на активностите)

VI. Образец: Дијаграм на текови и активности – ревизорска трага

ДИЈАГРАМ НА ТЕКОВИ	ОПИС НА АКТИВНОСТИ	ИЗВРШУВАЊЕ		ПРОПРАТНИ ДОКУМЕНТИ
		ОДГОВОРНОСТ	РОК	

Пример: Мапа на работен процес

Име на субјектот: Министерство за финансии Документ: МАПА НА ПРОЦЕС	Шифра на процесот: _____
Подготвено од: Сектор за финансиски прашања Одделение за сметководство и плаќања	Верзија на документот: Бр. _____
Име на процесот Главен процес: Пресметка и исплата на плата Подпроцес: _____	Дата: _____ 20__ година
	Одобрил раководител на субјект: _____ М.П. (потпис)

I.	Сопственик на процесот (Одговорно лице за спроведување на процесот)	Раководител на Сектор за финансиски прашања
II.	Цел на процес	Навремена и точна пресметка и исплата на плата на вработените
III.	Мандат/Овластување	Закон за Јавна внатрешна финансиска контрола (90/09), Правилник за формата, содржината и начинот на доставување на изјавата за квалитетот и состојбата на внатрешните контроли (08/08) Правилник за систематизација на работните места во МФ
IV.	Тек на работа	Хронолошки опис на активностите (дијаграм на текови) Пополнет образец бр. IV и VI Инволвирани вработени 1. Референт за плата 2. Советник за пресметка на плата 3. Раководител на одделение за сметководство и плаќања 4. Раководител на Сектор за финансиски прашања Минимална поделба на должности • референт за плата - внесува податоци во системот за пресметка на плата и врши пресметка на плата, • советник за пресметка на плата - собира податоци потребни за пресметка • раководител на одделението за сметководство и плаќања врши контрола на внесените податоци и пресметката. Документи за известување • Извештај: Барање за пренос на средства • Извештај: Барање за исплата на плати • Извештај: Исплатни листи Временски период • исплата на платата најдоцна до 15-ти во месецот Правила и регулативи • Закон за исплата на плати, • Закон за државни службеници, • Закон за работни односи
V.	Анализа на ризик и контролни мерки	Пополнет образец бр. V.

IV. Тек на работа

Р.бр	Тек на работа (процедура)	Резултат/ официјален документ	Критичен временск и период (10 дена - од 1-ви до 10-ти во месеот)	Вработени						Проф ил на ризик
				Референт за плата	Советник за пресметка на плата	Рак. на одд. за сметководство и плаќања	Раководител на Сектор за финансиски			
1.	Собирање на податоци потребни за пресметка		T ¹⁸ =0		И					С
2.	Контрола на комплетноста и точноста на податоците	Листа за проверка бр.1	T ¹⁹ =0-2			П				В
3.	Пресметка на промените во однос на претходниот месец (боледувања, замена, помош, јубилејни награди)		T ²⁰ =2-4	И						С
4.	Доставување на податоци до надлежно министерство за одобрување на средства		T=5			И				Н
5.	Внесување на податоци во системот за пресметка на плати		T=5-6	И						С
6.	Пресметка на плата (брuto, нето, олеснувања, придонеси, даноци и такси)		T=7	И						В
7.	Контрола на внесените податоци и пресметката. Усогласување на износот на платите и одобрените средства	Листа за проверка бр.2	T=7-8			П				В
8.	Доставка на податоците за исплата на платите на вработените до Трезорот	Барање за пренос на средства	T=8			И	О			С
9.	Поделба на исплатни листи на вработените	Исплатни листи	T=9-10	И						Н
			T = 1ден	О = одобрување И = извршување Ч = чување Р =регистрирање П = проверка					В = високо С = средно Н = ниско	

¹⁸ Последен ден во претходен месец

¹⁹ До 2-ри во месеот

²⁰ Од 2-ри до 4-ти во месеот

V. Анализа на ризици и контролни мерки

Акт. број	Активност	Суштина на ризик	Пример за ризик	Контролни мерки	Вработен	Фреквенција ²¹
2	Контрола на комплетноста и точноста на податоците	1, 2, 3, 4	- погрешна евиденција во листите за присутност, - недоставени или ненавремени потврди за боледување, - погрешно решение за годишен одмор,	- Стандардизирани евидентни листови, - поделба на должности, - листи на проверка за доставена документација бр.1 , - електронска евиденција на редовност, - користење на софтвер за пресметка на плата	Раководител на сектори/од деленија, раководител на сметководство	1
6	Пресметка на плата (бруто, нето, олеснувања, придонеси, даноци и такси)	1, 2, 3, 4	- Погрешно пресметани одбитоци на плата, - погрешно пресметани додатоци на плата - погрешно пресметано звање на вработен.	- Поделба на должности, - користење на софтвер за пресметка на плата, - вградени контроли во системот	Раководител на сметководство, референт за плата	1
7	Контрола на внесените податоци и пресметката. Усогласување на износот на платите и одобрените средства	1, 2, 3, 4	- Погрешно пресметани податоци за пресметка на плата, - неусогласен износот на одобрени и потребни средства за исплата на плата	- Поделба на должности, - соодветно планирање, - контрола на излезни податоци, - ex – post контрола	раководител на сметководство, референт за плата	1 1/10 за ex post контролата

Главни суштини на ризик:

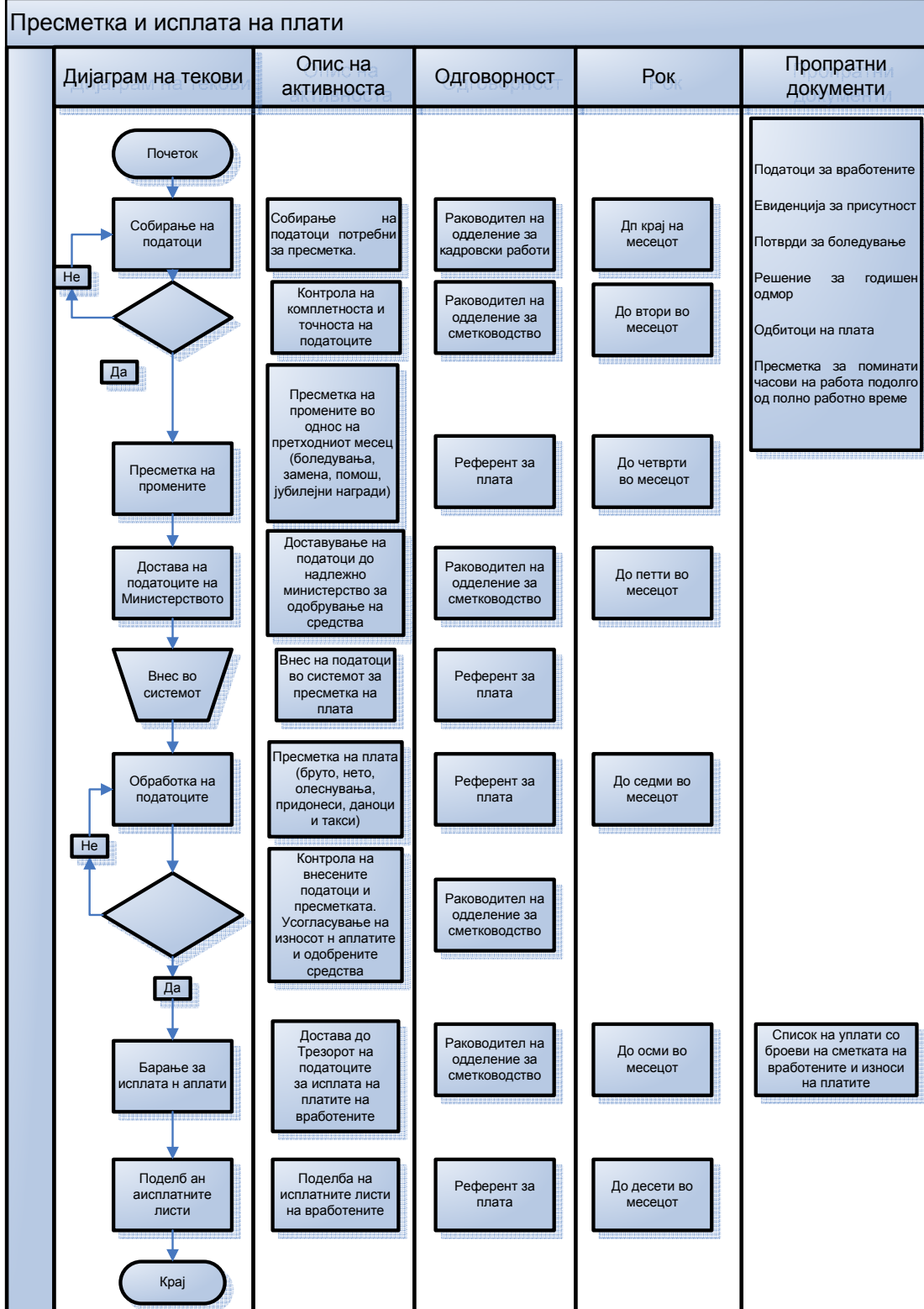
1. законитост
2. навременост
3. комплетност
4. точност
5. економичност

²¹ 1= контролирање на сите случаи

$\frac{1}{2}$ =контролирање на 50% од вкупниот број случаи

1/10= контролирање на 10% од вкупниот број случаи и тн.

VI. Пополнет образец: Дијаграм на текови и активности – ревизорска трага



Работна инструкција

Р.бр.	Тек на работа	Работна инструкција ²²
1.	Собирање на податоци потребни за пресметка	Раководителот на Одделението за човечки ресурси до крајот на претходниот месец податоците потребни за пресметка на плата ги доставува до Советникот за пресметка на плата во Одделението за сметководство и плаќање.
2.	Контрола на комплетноста и точноста на податоците	Раководителот на Одделението за сметководство и плаќање врши контрола на комплетноста и точноста на примените податоци за пресметка на плати за што пополнува листа за проверка бр.1 прилог на оваа инструкција. Доколку примените податоци не се комплетни и точни истите ги враќа до советникот за пресметка на плата кој истите ги враќа во одделението за човечки ресурси. Раководителот на Одделението за сметководство и плаќање комплетните и точни податоци ги доставува до референтот за плата.
3.	Пресметка на промените во однос на претходниот месец (боледувања, замена, помош, јубилејни награди)	Референтот за плата врши пресметка на промените само за вработените кај кои има промена во однос на претходниот месец (боледувања, замена, помош, јубилејни награди) и изготвува платен список со износ на бруто плата кој го доставува до Раководителот на Одделението за сметководство и плаќање.
4.	Доставување на податоци до надлежно министерство за одобрување на средства	Раководителот на Одделението за сметководство и плаќање платниот список го доставува до Министерство за финансии за одобрување на средства.
5.	Внесување на податоци во системот за пресметка на плати	По одобрувањето на средствата од Министерството за финансии референтот за плата ги внесува податоците во системот за пресметка на плати.
6.	Пресметка на плата (бруто, нето, олеснувања, придонеси, даноци и такси)	Референтот за плата врз основа на внесените податоци врши пресметка на плата (бруто, нето, олеснувања, придонеси, даноци и такси)
7.	Контрола на внесените податоци и пресметката. Усогласување на износот на платите и одобрените средства	Раководителот на Одделението за сметководство и плаќање врши контрола на внесените податоци и пресметката и усогласување на износот на платите и одобрените средства. Доколку утврди грешки (неусогласености) тој ги враќа на референтот за плата.
8.	Доставка на податоците за исплата на платите до Трезорот во Министерството за финансии	Раководителот на Одделението за сметководство и плаќање до Трезорот во Министерството за финансии доставува список на уплати со броеви на трансакциските сметки на вработените и износите на платите со барање за исплата на платите.
9.	Поделба на исплатни листи на вработените	Референтот за плата врши поделба на листите за плата на сите вработени.

**

²² Работната инструкција треба да содржи детален опис на начинот на спроведување на активностите, на тој начин што за секоја активност од процесот треба да се обезбеди писмено објаснување кое содржи одговори на прашањата: кои се влезните и излезните документи и податоци што, кој, зошто, кога и каде спроведува активности. Работните инструкции се изготвува само за посложените активности во процесот.

Образец: Пример за листа за проверка за контрола на комплетноста и точноста на примените податоци за пресметка на плата



РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА

(име на субјектот)

(организациона единица)

ЛИСТА ЗА ПРОВЕРКА ЗА КОНТРОЛА
НА КОМПЛЕТНОСТА И ТОЧНОСТА НА
ПОДАТОЦИТЕ ПОТРЕБНИ ЗА
ПРЕСМЕТКА НА ПЛАТА

- Евидентни листови за редовност од сите организациони единици се доставени
да не
- Доставените евидентни листови се потпишани од раководителите на
организационата единица да не
- Податоците за редовност во доставените евидентни листови се идентични со
електронската евиденција за редовност на вработените да не
- Податоците за боледувањата во евидентните листови, електронската
евиденција и доставените потврди за боледување се поклопуваат да не
- Податоците за годишен одмор во евидентните листови, електронската
евиденција и доставените решенија за годишен одмор се поклопуваат да не
- Податоците пријавени за прекувремена работа се поклопуваат со
електронската евиденција да не
- Податоците пријавени за платено и неплатено отсуство се поклопуваат со
електронската евиденција да не

.....

(во зависност од проценката на ризиците можни се и други прашања)

- Забелешка :

Во _____ , на ден _____ 20__ година

Изготвил: _____
(име и презиме и потпис)

Контролирал: _____
(име и презиме и потпис)

Прилог 11

Образец на регистар на ризици

Регистар на ризици

Ризик	Сопственик на процесот	Веројатност/Ефект	Потребни активности	Одговорно лице	Датум	Датум на следниот преглед

Прилог 12

ПРИМЕР ЗА СТРАТЕГИЈА ЗА УПРАВУВАЊЕ СО РИЗИКОТ

СТРАТЕГИЈА ЗА УПРАВУВАЊЕ СО РИЗИКОТ ВО

(име на субјектот)

Во следниот документ се наведени општите начела на внатрешно управување со ризикот во Субјектот х.

1. Декларација за Стратегијата за управување со ризикот:

Изјавуваме дека ги прифаќаме следниве правила на Стратегијата за управување со ризикот во **Субјектот х** и ги сметаме овие правила за насоки за Стратегијата за управување со ризикот во **Субјектот х**.

2. Целта на Стратегијата за управување со ризикот е :

Утврдување на областите на ризик, проценување на ризикот и следствено елиминирање или намалување на ризикот до прифатливо ниво, одржувајќи ги социјалните и финансиските трошоци (постулат на економијата) на можен минимум.

3. За да се постигнат овие цели, корисно е следното:

1. Подигање на свеста на вработените во **Субјектот х**, насочени кон прашањата на политиката на управување со ризикот.
2. Дефинирање на ризичните области и чувствителни задачи во **Субјектот х**.
3. Перманентно следење на ризичните области.
4. Преземање мерки за да се поправи или елиминира ризикот, или да се намали ризикот на прифатливо ниво.

4. Тек на процесот на управувањето со ризикот:

1. Утврдувањето, проценката и управувањето на ризикот се тесно поврзани со реализација на целите на **Субјектот х**.
2. Управувањето со ризик е елемент на циклусот на планирање и процесот на донесување одлуки.
3. Дефинирање на сите области на ризик.
4. Усвојување на единствен метод за утврдување и анализа на ризикот.
5. Усвојување на единствен метод за известување за ризиците.

6. Функционирање на процесите на проценка на ризик и активности за спротивставување на ризикот во сите единици, (подрачни единици /канцеларии) подредени на **Субјектот х**.
7. Ограничување на ризикот преку соодветни и навремени корективни и превентивни активности.
8. Анализата на ризикот е континуиран процес.

5. Обврски поврзани со спроведување на Стратегијата за управувањето со ризикот:

1. Раководствата на организационите единици се одговорни за спроведување мониторинг и периодично прегледување на ризиците кои го загрозуваат остварувањето на главните стратешки цели.
2. Лицата одговорни за управување со ризик треба да имаат соодветни квалификации, доволно знаења за да ги утврдат и проценат ризиците.
3. Вработените имаат обуки за спроведување на усвоените методи за утврдување, анализа и управување со ризиците.
4. Било која активност на вработените за преземање одговорност за ризиците ќе биде поддржано од раководството. Секој вработен има обврска да известува истовремено и за позитивните и за негативните настани.

6. Со цел гарантирање на реализацијата на Стратегијата за управување со ризик, се воведе следната рамка на процедури за управување со ризикот:

РАМКА НА ПРОЦЕДУРА ЗА УПРАВУВАЊЕ СО РИЗИКОТ

Процесот за управување со ризикот се спроведува согласно следната процедура:

1. Подготовка на Годишен план на активности за **Субјектот х**,
2. Определување на главните области на активности во **Субјектот х**,
3. Утврдување на ризичните области во определените подрачја на активности;
4. Дефинирање и опишување на овие ризици;
5. Проценување на влијанието на утврдениот ризик;
6. Проценување на веројатноста за случување на утврдениот ризик;
7. Одговор на ризикот - превентивни и мерки за спречување на ризикот, нивно спроведување планирање во иднина,
8. Доделување на конкретни задачи на вработени, во врска со спречување на одреден ризик за **Субјектот х**;
9. Изработка на мапа (книга) на ризици;
10. Мониторинг (следење) и известување,

ШЕМАТСКИ ПРЕГЛЕД НА ЦИКЛУСОТ НА УПРАВУВАЊЕ СО РИЗИКОТ:
Методологијата на постапките за реализирање на горенаведеното е како што следи:

1) Подготовка на Годишен план на активности за Субјектот х

Подготовката на финалниот работен план за _____ година ќе биде завршен до _____20__ година. Годишниот план на активности ќе ги има во предвид главните задачи и индикатори за проценка, должностите што произлегуваат од законските одредби, препораките и насоките издадени по контролите и ќе ги опфати најважните области на работа на **Субјектот х**. Задачите наведени во годишниот план треба да бидат доволно јасни и со крајни рокови, како и со определени вработени одговорни за нивното спроведување.

2) Определување на главните области на активности во Субјектот х.

Определување на главните области на активности се врши врз основа на Пописот на процесите спроведен во **Субјектот х**, во кој се наведуваат и опишуваат реалните задачи на организационите единици.

3) Утврдување на ризичните области во определените области на активности

Утврдување на ризични области во областите на активности во **Субјектот х** е содржано во определувањето на ризиците, преку нивна поделба на:

1. Внатрешни и надворешни ризици и
2. Ризици поврзани со организацијата и ризиците поврзани со задачите

4) Дефинирање и опишување на ризиците

Клучниот момент се состои во утврдување на најчесто признатите ризици и ново дефинираните ризици.

Анализата има за цел да обезбеди опис на ризици кој ќе овозможи проценка и избор на соодветни мерки. Ризикот може да се класифицира како по нивната цел така и по субјектот кој управува со нив (група на вработени, организациони единици, итн.). Постојат неколку фактори кои влијаат на резултатот на анализата, како што се:

1. Финансиската состојба на единицата,
2. Број на вработени во единицата и нивните квалификации,
3. Прашања поврзани со етичкото однесување на вработените,
4. Надворешни притисоци на единицата (како политички, криминални, итн),

5. Број, вид и димензии (големина) на финансиските операции,
6. Квалитет на законските одредби,
7. Промена на материјалната, или територијалната надлежност на единицата,
8. Промена на оперативниот метод, флукуација на вработените и организациско реструктурирање,
9. Промена на информационите системи,
10. Резултатите и изминатото време од поранешните контроли, или ревизии,
11. Работните услови на единицата.

Со цел утврдувањето на ризикот да биде објективно, темелно и со системски пристап на прикажување, треба да се почитуваат следните принципи:

1. Утврдувањето на ризикот се спроведува од специјално формираниот тим (работна група);
2. Утврдувањето на ризикот и методите за анализа на ризикот се единствени за целата единица;
3. Активностите во оваа област се планираат и извршуваат на систематски начин.

Анализата треба да ги земе во предвид исто така факторите што ја поттикнуваат појавата на одредени ризици, како што се:

- минати неуспеси во постигнување на целите: недовршени задачи или нереализирани цели; надминување на планираните трошоци, неуспех во остварувањето на планираните приходи;
- минати неправилности: нерегуларни трошоци, непочитување на процедури, непочитување на закони, интерни регулативи (акти), или препораки на Државниот завод за ревизија и тн.;
- фактори на инхерентниот (внатрешниот) ризик: природата на активностите, големината на единицата, бројот на вработените, големината на основните средства, бројот на трансакции, особеноста (карактеристиката) на географско подрачје и тн.

5) Проценка на влијанието на даден ризик

При анализа на влијанието од даден ризик, треба да се има во предвид дека овој процес се состои од субјективна оценка на работната група за анализа на ризикот или на раководството во **Субјектот х**.

Оцена на влијанието на даден ризик треба да биде направена, врз основа на следнава скала на влијание:

Високо: За решавање на проблемот ќе биде потребно многу време /ресурси. Отстранување на последиците ќе биде тешко, ако не и невозможно. Ризикот ќе има значајно влијание за организацијата и ќе стане важен јавен настан.

Умерено: За решавање на проблемот ќе биде потребно умерено време/ресурси. За отстранување на последиците ќе биде потребно време. Тоа може да стане јавен настан.

Ниско: За решавање на проблемот ќе биде потребно време, но од проблемот нема да се претрпат оштетувања. Тоа нема да стане јавен настан.

6) Проценување на веројатноста за случување на утврдениот ризик;

При анализирањето на веројатноста за настанување на утврдениот ризик, треба да се има во предвид дека овој процес се состои од субјективна оценка на работната група или на раководството на **Субјектот х**.

Договорено е дека веројатноста е:

Висока: Кога веројатноста дека ризикот ќе се случи е 60%, ако претходно не е ограничен (или ризикот ќе се случи на систематска или рутинска основа).

Умерена: Кога веројатноста дека ризикот ќе се случи е од 10% до 60%, ако претходно ризикот не е ограничен (или ризикот ќе се јавува повремено, или случајно како резултат на невообичаени околности).

Ниска: Кога веројатноста дека ризикот ќе се случи е помала од 10%, ако претходно не е менуван (или ризикот ќе се појавува повремено и во поединечни случаи).

Анализата на ризик во однос на неговото влијание и веројатност треба да му помогне на **Субјектот х** во одредување на приоритетните насоки и преземањето на корективни мерки, како и истакнување на вистинските закани во спроведувањето на задачите и целите на единицата.

7) Одговор на ризикот

Во опишувањето на постојните и планираните корективни мерки, треба да се земат во предвид внатрешните документи и извештаи на субјектот, како што се: одлуките на директорот/раководителот и пишаните упатства/насоки за вработените, како и спроведените мерки, кои биле вметнати во различните сегменти на работа. Ако спроведената анализа покаже дека досега преземените мерки се недоволни за намалување на ризикот, тогаш треба да се разгледаат и подготват други постапки и решенија, со цел да се намали ризикот на најниско можно ниво.

Во исто време, треба да се запамети дека постојат различни одговори на ризик:

- **Пренесување на ризикот** - пренос на ризикот на друга единица, како на пример полиса за осигурување.

• **Толерирање на ризикот** - ограничен опфат на дејствување, ограничување на операциите на неопходен минимум, во согласност со опфатот на одговорноста, или законски одредби за доверување на одредени цели; високите трошоци при случување на ризикот (неопходен надзор и мониторинг од страна на раководството на **Субјектот х**).

• **Акција** - најбројната група, со цел: намалување на ризикот на прифатливо ниво, преземени активности во организацијата во рамки на внатрешните контроли, доделени на специфично ниво на управување, во согласност со нивото на надлежности, како и влијанието на ризикот.

8) Давање посебни задачи на вработените за спречување на одреден ризик во Субјектот х

Давањето на конкретни задачи треба да биде направено рационално и во согласност со годишниот план и процедурите.

Исто така треба да се земе во предвид принципот на избегнување на спојување на одговорности со давањето на определени задачи на многу голема група на вработени.

Потоа, потребно е да се изврши собирање на резултатите, наодите и препораките, следејќи го овој образец:

LP	УТВРДУВАЊЕ НА РИЗИК	АНАЛИЗА НА РИЗИК	ОДГОВОР НА РИЗИК					
	ОБЛАСТИ НА АКТИВНОСТ НА СУБЈЕКТОТ	ОБЛАСТ НА РИЗИКОТ	ОПИС НА РИЗИКОТ	ВЛИЈАНИЕ НА РИЗИКОТ	ВЕРОЈАТНОСТ НА РИЗИКОТ	СПРОВЕДЕНИ МЕРКИ	ПЛАНИРАНИ МЕРКИ	ЛИЦА ОДГОВОРНИ ЗА СПРОВЕДУВАЊЕ
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)

9) Изработка на матрица на ризици

Изработката на дијаграм од групите на одредени ризици во однос на нивното влијание и во врска со веројатноста за нивно остварување (матрица на ризици) е наједноставниот метод кој ги прикажува на графички начин оние активности на **Субјектот Х**, кои се со посебен ризик и на кои треба да се обрне поголемо внимание од раководителот на субјектот.

Матрицата на ризици се изработува по следниот образец:

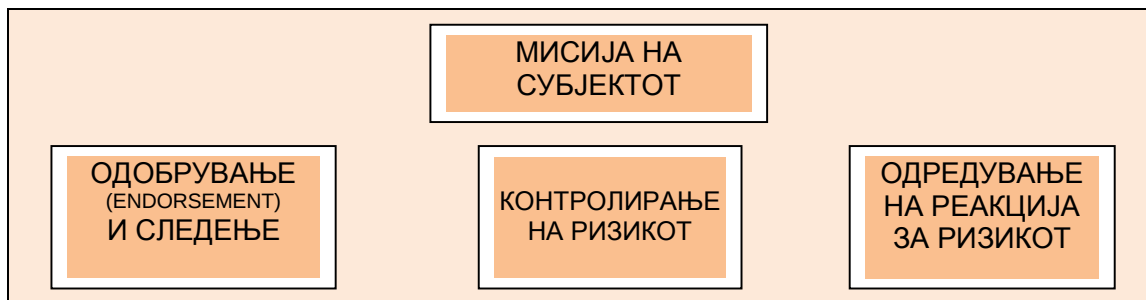
III.	II.	I.
VI.	V.	IV.
IX.	VIII.	VII.

Матрицата на ризици укажува на областите на ризици од повеќе влијанија и веројатности.

Може да разликуваме 9 области:

- I. Област со апсолутен приоритет, за кој е потребен постојан надзор од раководството на **Субјектот x**
- II. Значајна област која бара континуиран надзор
- III. Значајна област, но со мала веројатност за остварување – цикличен надзор
- IV. Важна област која бара континуиран надзор од ниското и средното ниво на раководството
- V. Важна област која бара цикличен надзор од ниското и средното ниво на раководството
- VI. Област која е потенцијално важна, но со мала веројатност на настанување

- VII. Област на ризици со мало влијание која бара мониторинг од соодветното ниво на вработени
- VIII. Област на ризици со мало влијание кое бара само повремен надзор и известување во подолги временски периоди,
- IX. Област на ризици кои немаат никакво влијание



10) Мониторинг и известување

Оваа фаза му дава на раководителот на **Субјектот X** потполна дискреција во селекцијата (одредувањето) и проценувањето на ресурсите и надзорот во процесот на управување со ризик. Оваа дискреција е сепак условена од две основни методи за обезбедување на ефективна контрола на ризиците – и тоа:

- 1) **Систем за известување:** Тимот за управување со ризикот, полугодишно подготвува пишана информација за работата на тимот, која се доставува до раководителот на субјектот. Дополнително, кога ќе се случи некој настан со влијание на управувањето со ризици, секој вработен има обврска да го извести Претседателот на работна група за управување со ризиците или неговиот/нејзиниот супервизор.
- 2) **Внатрешна ревизија** спроведена од соодветната единица во **Субјектот x**.

Прилог 13

УЛОГАТА НА ВНАТРЕШНАТА РЕВИЗИЈА ВО РАЗВОЈОТ НА СИСТЕМОТ НА ФИНАНСИСКО УПРАВУВАЊЕ И КОНТРОЛА

1. Внатрешна ревизија

1.1. Дефиниција

Внатрешната ревизија е независна и објективна активност на давање на стручно мислење и советодавна активност насочена кон остварување на подобрување и обликување на начин да додаде вредност и да го подобри работењето на субјектот. Помага на субјектот да ги постигне своите цели преку воведување на системски, дисциплиниран пристап на проценување и унапредување на ефективност на процесот на управување со ризиците, контролите и работењето.

Опфаќа изготвување на анализи, проценки и давање препораки, совети и информации за прегледаните активности. Целта вклучува примена на ефективно финансиско управување и контрола и тоа со разумен трошок.

1.2. Цел

Основната цел на внатрешната ревизија го вклучува следното:

- Утврдување дали може да се даде стручно мислење како *разумно* уверување дека општите и посебните цели ќе се остварат, дека процесите, активностите и деловите на работењето функционираат според планот и давање препораки за унапредување на работењето на субјектите во смисла на ефикасно и ефективно работење.
- Додавање на вредност на субјектот.
- Проценување на целокупниот управувачки процес, особено на сите работни системи, процеси, операции, функции и активности внатре во субјектот.
- Давање стручно мислење како разумно уверување дека:
 - проценката на ризикот е ефективна;
 - системот на финансиско управување и контрола е ефективен и ефикасен и
 - процесот на работење е ефективен во воспоставувањето и одржувањето на вредности, поставувањето на целите, следење на активностите и успешноста во работењето и дефинирањето на мерките на одговорност.

1.3. Клучни точки

Клучните точки поврзани со внатрешната ревизија се:

- Влијае на сите аспекти на субјектот, односно на сите негови системи, процеси и активности.

- Претставува елемент кој му помага на субјектот, а не дополнително оптоварување.
- Зависи од поддршката на раководството и исправното користење од страна на раководството.
- Ефективна е кога сите ја поддржуваат.
- Дава одредена мерка на сигурност, поврзана со веројатноста за остварување на целите на субјектот.
- Му помага на субјектот да ја оствари својата мисија.

2. Организациски улоги

2.1. Раководители

Раководителите даваат голема поддршка во воспоставувањето и функционирањето на независна и објективна внатрешна ревизија. Таа поддршка претставува основа за најдобро користење на внатрешната ревизија, што ќе резултира со давање помош на раководителите при остварувањето на целите на субјектот, преку давање совети и препораки за подобрување на проценката и управувањето со ризиците, соодветно и ефективно спроведување на финансиското управување и контрола и соодветно извршување на процесите.

Карактеристиките на оваа поддршка се даваат во продолжение:

- Воспоставување на внатрешната ревизија внатре во организационата структура на субјектот;
- Воспоставување на директна линија на известување од највисокото ниво на раководството на субјектот, со што би се обезбедила ефективна комуникација за работењето на внатрешната ревизија и преземањето на активности врз основа на нејзината работа;
- Договор за целите на внатрешната ревизија;
- Определување на соодветниот обем на работење на внатрешната ревизија кој треба да го опфати целото работење на субјектот, а не само финансиските аспекти, или само оние системи или процеси за кои раководството одлучува дека се соодветни за ревизорскиот преглед;
- Соодветно известување за целите, обемот и одговорностите на сите нивоа на раководење и вработени со што ќе се обезбеди нивно јасно разбирање;
- Тоа се постигнува со подготовка и следење на Повелбата на внатрешната ревизија и со постојан и соодветен процес на обука;
- Учествување на раководството во процесот на подготовка на стратешкиот и годишниот план на внатрешната ревизија, кој ги

опфаќа ревизорските активности кои треба да се спроведат долгорочно и краткорочно;

- Одобрување на стратешкиот и годишниот план на внатрешната ревизија од страна на раководството;
- Внатрешната ревизија мора да биде целосно независна во однос на секојдневното работење на субјектот, а раководството мора да ја смета како таква и
- Раководителите се надлежни за спроведување на сите препораки кои ги дава внатрешната ревизија ако таквото спроведување е договорено.

2.2. Можности на внатрешната ревизија/ревизори

Една од најважните улоги на внатрешната ревизија се однесува на поддршката и стручното мислење кое може да го даде на раководителот на секој субјект. Со чесен, објективен пристап заедно со оперативната независност, внатрешната ревизија е во добра позиција да може на раководителот да му каже што навистина се случува во субјектот, а не она што раководителите сакаат да знае раководителот на субјектот. Кога толку елементи на добро работење зависат од тоа дали раководителот има реална слика за тоа што се е вклучено во конкретната работа или дали има непристрасни факти за некој конкретен случај или ситуација, внатрешниот ревизор навистина може да ја докаже својата вредност.

Таа вредност може да се нагласи со следното:

- Внатрешниот ревизор овозможува континуитет во процесот на следење. Со оглед дека оценките, препораките и извештаите постојано се одвиваат во текот на целата година, тие кај раководството создаваат дополнителна доверба. Понатаму, раководството, благодарение на континуитетот, навремено ги спроведува корективните мерки и подобрување на состојбата.
- На внатрешните ревизори увидот и знаењето за субјектот им овозможува комбинирање на стручните вештини со разбирањето на активностите, програмите и проектите на субјектот со што можат да донесат проценка за ефективност и ефикасноста на тие активности, програми и проекти, односно за резултатите на раководството во смисла на утврдените општи и посебни цели.
- Внатрешниот ревизор придонесува за обезбедување на квалитетот на субјектот. Квалитетот на спроведување на активности, програми и проекти, вклучувајќи усогласеност со политиките, процедурите и интерните акти е од суштинско значење ако субјектот сака да ги оствари своите цели на економичен и ефикасен начин. Внатрешните ревизори играат значајна улога во следењето на усогласеноста со дефинираните контролни постапки и прописите.

- Внатрешниот ревизор дава услуги на раководителот на субјектот. Внатрешните ревизори се во состојба да му даваат на раководството потребни анализи, проценки и препораки. На тој начин внатрешната ревизија дава услуги од голема вредност, поврзани со проценката на ризикот, внатрешната контрола и структурата на работење со активностите, програмите и проектите.

3. Улогата на ревизорите во проценката и управувањето со ризиците

Проценката и управувањето со ризиците е една од клучните одговорности на раководителот. Разработката на проценката и извештаите за проценката на процесите за управувањето со ризиците кај субјектите е од висок приоритет. Оценката на процесот на управување поврзан со ризиците се разликува од барањето дека ревизорите треба да применуваат анализа на ризикот заради планирање на ревизијата.

Секој субјект може да одбере некоја конкретна методологија за спроведување на свој процес за проценка на ризикот и управување со ризиците. Внатрешниот ревизор треба да утврди дека клучните групи или поединци кои за таа целта ги ангажираат субјектот ја разбираат методологијата која ја применуваат. Понатаму, внатрешните ревизори во разумна мерка треба да се уверат дека процесот на проценка на ризикот и управувањето со ризиците кај субјектот се однесува на пет клучни цели:

- Ризиците кои настануваат од активностите, програмите и проектите се утврдени и одредени по приоритети.
- Раководството го утврдило нивото на ризик прифатливо за субјектот.
- Активностите за намалување на ризикот се воспоставени и се спроведуваат на начин да го намалат или со нив да се управува на некој друг начин на оние нивоа кои се утврдени како прифатливи за раководството.
- Активностите на постојано следење се спроведуваат поради периодична проценка на ризикот и ефективност на контролите чија цел е управување со ризиците.
- Раководството добива периодични извештаи за резултатите од процесот на проценка на ризикот и управувањето со ризиците.

4. Улогата на ревизорот во однос на контролата

Раководителот на субјектот е надлежен за воспоставување и одржување на процесот на управување со ризиците, контролите и работењето кај субјектот и за прибавување на стручно мислење како разумно уверување за ефективност на процесот за управување со ризиците и контролите. Раководителот на субјектот има улога да го надгледува воспоставувањето, управувањето и проценката на тие ризици. Целта на тој разновиден и сложен систем на контролни процеси е давање поддршка на луѓето во

управувањето со ризиците и остварување на поставените и објавени цели на субјектот. Конкретно, се очекува тие контролни процеси да обезбедат дека:

- Финансиските и оперативните информации се доверливи и комплетни.
- Операциите се извршени ефикасно и се остваруваат ефективни резултати.
- Работите и одлуките на субјектот се во согласност со постојните закони, прописи и договори.
- Сопственоста е заштитена.

Активноста на внатрешната ревизија треба да ја оцени соодветноста и ефективноста на контролата која го опфаќа работењето, и информациониот систем на субјектот.

Оценката на системот за внатрешни контроли треба да даде стручно мислење како разумно, но не и апсолутно уверување дека основните елементи на системот се доволни за постигнување на целите за кои и постојат. Студијата и оценката треба соодветно да се документираат и поткрепат со резултатите од тестовите, забелешките и насоките како и препораките.

5. Улогата на ревизорот во однос на управувањето

Раководителот на субјектот е надлежен за воспоставување и одржување на процесот на управување кај субјектите. Активноста на внатрешната ревизија треба да процени и да даде соодветни препораки за унапредување на процесот на управување при остварување на следните цели:

- Промовирање на соодветна етика и вредности кај субјектот;
- Обезбедување на ефективно работење на раководството и одговорности;
- Ефективно пренесување на информации за ризиците и контролите според соодветните активности, програми и проекти на субјектот и
- Ефективно координирање на активностите и пренесување на информации меѓу раководителите и ревизорите.

6. Контролни точки за ревизорите од аспект на 5 компоненти на внатрешната контрола

6.1. Контролна средина

Контролните точки за ревизорите од аспект на контролната средина се изнесени во рамка 1 во продолжение.

Рамка 1 Ревизорски контролни точки за контролна средина
<u>Интегритет</u> • Кодексот на однесување кој го воспоставило и одобрило раководството е јасен, сеопфатен и опфаќа правила за казни мерки во случај на негово неприменување. • Сите вработени се запознати со кодексот на однесување и правилата поврзани со конфликтот на интереси. • Кодексот на однесување и правилата во врска со конфликтот на интереси соодветно се применуваат. • Кодексот на однесување и правилата во врска со конфликтот на интереси соодветно се ажурираат со што се одредуваат промените во околностите кои настануваат во текот на активностите, програмите и проектите кои ги спроведува субјектот. <u>Организација, поделба на одговорности и делегирање на овластувања</u> • Насоките и/или прирачниците ги уредуваат правилата за спроведување на основните активности, програми и проекти. • Одобрена организациона шема со јасни линии на известување која целосно ги интегрира активностите, програмите и проектите на начин со кој најдобро се овозможува остварување на целите. • Одговорностите на вработените, границите на овластување, одговорност, стандарди за работа, контролните процедури и односите на известување, се разјаснети во пишан облик. • Разграничувањето на должностите е соодветно. • Постојат описи на работата кои се ажурирани и точни. • Постои регистар на делегирање на овластувања, а за делегирањето се известува соодветното раководно ниво и вработените. Регистарот редовно се ажурира. • Вработените се запознати со политиката и процедурите на субјектите кои се однесуваат на нивните работни одговорности.

6.2. Проценка на ризикот

Контролните точки за ревизорите со оглед на проценката на ризикот се изнесени во рамка 2 во продолжение.

Рамка 2 Ревизорски контролни точки за проценка на ризикот
<u>Утврдување и дефинирање на целите</u> • Целите кои раководството ги утврдило се посебни, мерливи, остварливи, реални и временски одредени, односно SMART (<i>Specific, Measurable, Achievable, Realistic and Time dependent</i>). • Целите се на соодветен начин вградени во стратешкиот и годишниот план на субјектот. • Постојат показатели за успешност на работењето со кои се мери напредокот во поглед на остварување на целите. • Се преземаат соодветни мерки и кога целите не можат да се остварат.

Утврдување на ризикот

- Ризиците се утврдуваат поврзано со целите.
- Утврдените ризици ги земаат во предвид погрешните толкувања, пропусти, грешки, недостатоци, загуби, штети и други внатрешни и надворешни фактори.
- Утврдените ризици ги опфаќаат активностите, програмите и проектите со поголема изложеност на ризик.

Проценка на ризикот

- Проценката на ризикот во смисла на ефект и веројатност е веродостојна и релевантна.
- Проценката на ризикот доведува до утврдување на приоритети помеѓу активностите, програмите и проектите во кои е потребно итно да се преземат активности поради намалување на ризикот на најниско можно ниво.

Реакција на раководството за ризикот

- Реакцијата на раководството на ризикот е соодветно, односно резултира со преземање на активности или прифаќање на ризици сами по себе, со воспоставување на контролата за ублажување на ризикот, со пренесување на ризикот на некое надворешно тело каде што е тоа соодветно, со укинување на поврзаните активности, програми и проекти каде што е тоа соодветно, со цел одбегнување на ризикот.
- Или методологијата за проценка на ризикот која ја разработило и спровело раководството се спроведува во праксата на управување со ризиците која е вградена во секојдневното работење.
- Методологијата на ризикот и поврзаните компоненти редовно се ажурираат.
- Проценката на ризикот и управувањето со ризиците е соодветно и ефективно и придонесува за остварување на целите.

6.3. Контролни активности

Контролните точки за ревизорите од аспект на контролните активности се изнесени во рамка 3 во продолжение:

Ревизорски контролни точки за контролни активности	Рамка 3
<u>Разграничување на должностите (превентивна и детекциска контрола)</u> • Разграничувањето на должностите е соодветно и доведува до поделба на функциите врз основа на: ○ Движење на трансакциите, ○ Одобрување на трансакциите, ○ Евидентирање на трансакциите, ○ Израмнување на салдата, ○ Управување со сопственоста, ○ Разгледување на извештаи. • Лицата надлежни за наведените функции не се подредени еден на друг. <u>Организација (превентивна и директивна контрола)</u> • Организационата шема е достапна за сите вработени, ажурирана е и одобрена од раководството. • Раководителите ги имаат потребните овластувања за ефективно извршување на својата работа,	

односно делегирањето на овластувањето е соодветно.

- Постои соодветна и ефективна граница на управување со што се избегнува примањето на налог од две различни лица за спроведување на иста задача.
- Овластувањата, одговорностите и областите на одговарање на сите вработени се прилагодени на поединечните задачи и дефинирани се во пишана форма.
- Организацијата и поделбата на работата меѓу вработените и тимовите придонесува за навремено, доследно и ефективно спроведување на активностите, програмите и проектите.
- Прирачниците, упатствата и процедурите се јасни, ажурирани и за нив се известени сите вработени.

Овластување и одобрување (превентивна контрола)

- Делегирање на овластувања е согласно соодветно хиерархиско ниво.
- Делегирање на овластувања може да биде генерално или посебно.
- Сите одобренија се евидентираат во пропратна документација. Тој што одобрува е сигурен дека активностите, програмите и проектите се точни и дека се во согласност со законите, прописите, политиките и процедурите.
- Тој што одобрува ги преиспитува сите невообичаени ставки. Понатаму, ставките се документираат и за нив се известува со цел преземање на соодветни корективни мерки.
- Тој што одобрува дава одобрување само ако добил документација и информација на увид со оправдување за активността, програмата и проектот.

Физички (превентивна и детекциска)

- Постои доказ дека се спроведени соодветни контроли на пристапот, како што се клаузули, идентификациони картици, лозинки и пријава на компјутери.
- Постои доказ за тоа дека контролите на пристапот редовно се ажурираат.
- Субјектот има постојана пописна контрола за имотот и залихите, што ги опфаќа сите набавки и трошења. Постои доказ за тоа дека навремено се спроведува пописот на имотот и залихите.
- Пописот го извршуваат лица различни од оние кои работат на набавките или чување на имотот.
- Постои доказ за усогласување на резултатите од пописот.
- Постои доказ за преземање на соодветни мерки во случај на отстапување на физичкото пребројување и информациите во евиденцијата (фактичката состојба со евиденцијата во сметководството). Понатаму, соодветни усогласувања се извршуваат во постојаната евиденција.
- Сопственоста се усогласува со потребите на субјектот.

НАДЗОР (превентивна, детекциска и директивна контрола)

- Постои доказ за проверка на согласностите кои ги извршуваат раководствата и/или одредени тимови.
- Постои доказ за инспекција на излезите која се извршува ако е потребно.
- Се извршува соодветен преглед на усогласувањата, извештаите и остварувањата во однос на утврдените стандарди и/или барања.

ВРАБОТЕНИ (директивна контрола)

- Воспоставени се соодветни, јасни и транспарентни критериуми за избор.
- Обезбеден е развој на кариерата.
- Оценката на работењето се извршува најмалку еднаш годишно врз основа на транспарентна методологија која поттикнува мотивираност и поголеми постигнувања.
- Планот на обука е соодветен и ги задоволува потребите на вработените за обуки.
- Планот на обука се прилагодува годишно.

- Стандардите за квалитет се јасни, за нив се известени вработените и тие се применуваат.

Нумеричка и сметководствена (превентивна и детекциска) контрола

- Сметководствените стандарди се усвоени и се применуваат.
- Сметководствениот план е расположлив и соодветен.
- Се води соодветна сметководствена евиденција, вклучувајќи дневник и главна книга.
- Усогласувањето на сметките и пропратните документи се спроведува пред евидентирањето во дневникот и главната книга .
- Пробен биланс на состојба се подготвува и се усогласува со сметководствената евиденција.
- Усогласување на дневникот и главната книга со изводите.
- Воспоставено е соодветно следење на обврските.
- Воспоставено е соодветно следење на побарувањата.
- Воспоставено е соодветна процедура на отписите.
- Привремените и финансиските извештаи се подготвуваат и со тоа ги одразуваат активностите, програмите и проектите.
- Поставени се рокови за подготовка на финансиските извештаи.
- Се вршат контроли на износите.
- Се вршат повторни пресметки на износите по сметки и пропратни документи.
- Се врши и документира проверката и надзорот на сметководствената евиденција.

Управувачка (директивна) контрола

- Стратешкиот и годишниот план се подготвени.
- Целите се поставени во пишана форма, за нив се известени соодветните вработени и тие редовно се разгледуваат.
- Постои бодовна таблица за следење на показателите на успешност во работењето.
- Показателите на успешност во работењето се соодветни.
- Резултатите (аутпутите) се утврдени и мерени во согласност со показателите на успешност во работењето.
- Се изработуваат прогнози за активностите, програмите и проектите.
- Развиени се алатки за следење на активностите, програмите и проектите за кои се изработени прогнози.
- Преглед на расположливоста и соодветноста на финансиските и оперативни информации.
- Се подготвува годишен и привремен извештај за извршување на годишниот и стратешкиот план кој го унапредува процесот на одлучување.
- Извештаи се подготвуваат за конкретни активности, програми и проекти ако е тоа потребно.

6.3.1 Системи на информациона технологија

Контролните точки за ревизорите од аспект на системите на информациона технологија се изнесени во рамка 4 во продолжение:

Рамка 4 Ревизорски контролни точки за системите на информациона технологија
<u>Општи контроли</u> • Постои ефективна и ефикасна набавка, имплементација и одржување на системскиот софтвер потребен за функционирање на системот и работењето на апликацијата. • Воспоставено е соодветно разграничување на должностите кое функционира. • Одобрен е соодветен пристап на лица на кои им е потребен систем за извршување на работата. • Може да се користат различни практики за давање или ограничување на пристапот, на пример, посебни „dial up“ пријавни броеви, преглед на корисничките профили, користење на клаузули или корисничка идентификација. • Овозможена е коегзистенција на информационата технологија. <u>Апликативни контроли</u> • Преглед контрола на влезовите: соодветно давање овластување, контрола на дисперзираното кодирање, контрола на симболите итн. • Преглед, контрола на обработката: проверка на точноста, контрола на износите. • Преглед, контрола на излезите: листи на уредување, усогласување на влезовите итн.

6.4 Информации и комуникација

Контролните точки за ревизорите од аспект на информациите и комуникацијата се изнесени во рамка 5:

Рамка 5 Ревизорски контролни точки за информациите и комуникацијата
<u>Информации</u> • Се составуваат редовни и привремени извештаи за раководството за работењето на субјектот во врска со поставените цели. • Споменатите извештаи се даваат на надлежните лица со доволно податоци и навремено, со што ќе се овозможи ефективно и ефикасно објаснување на нивните одговорности. • Информационите системи се развиени и прегледани во согласност со стратешкиот план на субјектот и истите се прифатливи во смисла на постигнување на целите на ниво на активност за целото работење на субјектот. • Систем на регистрирање и архивирање е соодветен и обезбедува ефективност и ефикасност при извршување на операциите и трансакциите. • Раководителите и другите вработени примаат редовни, доверливи и лесно достапни менаџерски информации за извршување на буџетот, употреба на ресурсите и остварување на стратешките и оперативните планови. <u>Комуникација</u> • Постојат јасни линии на комуникација и известување кои им овозможуваат на вработените ефикасно објаснување на нивните одговорности. • Постојат соодветни механизми за давање на повратни информации кои на раководителите им овозможуваат да бидат свесни за проблематичните области и/или остварувања во некои посебни

области.

- Постојат канали за известување за несоодветностите. Овие извештаи се со соодветна содржина и облик кои го подобруваат идното работење.
- Разгледување на договорените и/или други аранжмани со трети лица со што се обезбедува заштита на интересите на субјектот.
- Постои доказ за прифаќање на предлозите на вработените од страна на раководството за начините на унапредување на ефективоста и ефикасноста, квалитетот и контролите или за други слични подобрувања.
- Раководството навремено и соодветно реагира врз основа на информациите добиени надвор од субјектот.

6.5 Следење/мониторинг

Контролните точки за ревизорите од аспект на следењето се изнесени во рамка 6:

Ревизорски контролни точки за следење	Рамка 6
<u>Следење/мониторинг</u> • Постои доказ за тоа дека раководството редовно ја следи примената на законите, правилата, политиките и процедурите. • Бодовните табели се подготвени, се користат и се следат. • Постојат формални процедури за известување за недостатоците и обезбедување преземање соодветни корективни мерки. • Постои волја за прифаќање на препораките на внатрешните и надворешните ревизори за начините на јакнење на внатрешните контроли. • Плановите за работа се подготвени, спроведени и се следат. • Режимот на следење не е повремени, односно не се применува само во случаи на потфрлување, пропусти, грешки или недостатоци. Тој е постојан и интегриран во секојдневното извршување на активностите, програмите и проектите. • Постојат извештаи за проценката на квалитетот на контролите која на годишна или тригодишна основа ја спроведуваат независни проценители. Постои доказ за преземање на соодветни мерки како резултат на овие извештаи. • Постојат докази за утврдување на промените во активностите, програмите и проектите и нивната околина што бара промени во системот на внатрешната контрола. • Постои соодветна поддршка на јавните извештаи за внатрешната контрола.	

7. Што може да направи внатрешната ревизија

Раководството е одговорно за управување со ризиците и воспоставување на ефективна контролна рамка. Внатрешната ревизија може да помогне во тоа, а може и да го советува раководството за тоа што треба да се направи за воспоставување на соодветни политики, контролни системи и процедури потребни за ефективно и ефикасно управување со ризиците.

Обемот на секоја функција на внатрешната ревизија потребно е да се договори единствено со раководството. Сепак, пописот кој следи е составен делумно на основа на стандардите на Институт за внатрешни ревизори (IIA) и претставува рамка на работата на внатрешните ревизори кој обично се применува:

- Разбирање на клучните ризици во работењето и земање во предвид соодветноста и ефективноста на процесите воспоставени за управување со ризиците.
- Разгледување на контроли кои обезбедуваат доверливост и комплетност на управувачките информации и средствата кои се користат за утврдување, мерење, класифицирање и известување за таквите информации.
- Разгледување на процесите и системите кои ги воспоставило раководството за да обезбеди придржување кон политиките, плановите, процедурите, законите и прописите кои би можеле да имаат ефект на активностите, програмите и проектите како и утврдување на усогласеноста на субјектот со нив.
- Разгледување на начините за заштита на сопственоста (вклучувајќи и материјална и нематеријална сопственост).
- Проценка на економичноста, ефикасноста и ефективноста на користењето на ресурси.
- Разгледување на активностите, програмите и проектите за да се утврди дали резултатите се во согласност со поставените цели, како и дали истите се извршуваат според планот.
- Следење на планот на корективни мерки заради обезбедување дека тие се спроведуваат ефективно и без одложување.

Клучен фактор за постигнување на успех во внатрешната ревизија и нејзиниот придонес е фактот дека таа мора да се концентрира на критичните ризици за субјектот и да ја разгледа соодветноста на активностите воспоставени за управување на тие ризици. Тоа ќе ја зголеми вредноста на субјектот, како и способноста да се носи со прашањата и ризиците со кои се соочува. Разбирањето и проценката на ризиците воглавно ќе бидат застапени во проценката на потребата за ревизија со која се утврдуваат оние аспекти на субјектот кои треба да сочинуваат дел од

вкупниот стратешки и годишен план на внатрешната ревизија. Токму од тие планови потекнува секојдневната работа на внатрешната ревизија.

8.Ограничувања на внатрешната ревизија

Ограничувањата на внатрешната ревизија се резултат на следниве реални фактори:

- Не може да биде фактор од кој зависи успешното спроведување на активностите, програмите и проектите на субјектот.
- Не може да спроведе проценка на ризикот и управување со ризиците.
- Не може да спроведе внатрешни контроли.
- Не може да ги води процесите земајќи ги во предвид активностите, програмите и проектите на субјектот.
- Не може да биде фактор и значајно да влијае на отсуството на измами и други неправилности.

Се што е претходно наведено е одговорност на раководството, како што било отсекогаш .