

РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА
МИНИСТЕРСТВО ЗА ФИНАНСИИ
Сектор за јавна внатрешна финансиска контрола -
Централна единица за хармонизација

ПРИРАЧНИК ЗА ФИНАНСИСКО УПРАВУВАЊЕ И КОНТРОЛА

Скопје, февруари 2016 година

Почитувани,

На клучните луѓе во јавниот сектор односно на министрите, градоначалниците, именуваните лица и раководителите лежи главната одговорност да обезбедат извршување на јавните работи во согласност со законите и стандардите, односно да обезбедат соодветно управување со јавните средства во согласност со законите и правилата за економичност, ефикасност и ефективност.

Дисциплинирано, одговорно и долгорочно фискално одржливо управување е императив во услови кога се повеќе се нагласува ограниченоста на буџетските средства. Во тие околности уште повеќе доаѓа до израз потребата за ефикасен систем за финансиско управување и контрола.

Раководителите во јавниот сектор треба да бидат свесни за својата одговорност за доверените средства, како и одговорноста да обезбедат соодветни ефикасни системи за финансиско управување и контрола во рамки на своите институции. Тоа често бара проактивен пристап кон управувањето бидејќи освен законско и правилно работење потребно е да се обезбеди и поголема економичност, ефективност и ефикасност во работењето. Проактивниот пристап во управувањето во јавниот сектор е нужност поради обезбедување на долгорочна фискална одржливост, но исто така и подготвеноста на Република Македонија за идно членство во Европската унија. Како земја членка во Европската унија ќе имаме можност за користење на средства од ИПА фондовите, меѓутоа колку навистина ќе искористиме од понудените можности ќе зависи пред сè од нашата способност за успешно управување со тие средства.

Овој прирачник е наменет за корисниците на буџетот како помош во понатамошниот развој на системот на финансиско управување и контрола и тоа пред сè во насока на проактивен пристап на управување поддржан со развој на раководната одговорност.

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.

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. _____
_____ 2016 година

МИНИСТЕР ЗА ФИНАНСИИ
м-р Зоран Ставрски

СОДРЖИНА

ПРЕДГОВОР.....	5
1 ВОВЕД ВО ФИНАНСИСКОТО УПРАВУВАЊЕ И КОНТРОЛА	6
1.1. Дефиниција, обем, цели и карактеристики на високо квалитетни системи за финансиско управување и контрола.....	6
1.2. Правна рамка за финансиско управување и контрола во јавниот сектор	12
1.2.1. Основни закони со кои се уредува финансиското управување и контрола	12
1.2.2. Други прописи кои ја регулираат областа на финансиското управување и контрола	14
1.3. Институционални односи во јавниот сектор и нивното влијание врз финансиското управување и контрола.....	16
1.4. Улогата на Централната единица за хармонизација (ЦЕХ).....	20
2. РАКОВОДНА ОДГОВОРНОСТ НА РАКОВОДИТЕЛОТ НА БУЏЕТСКИОТ КОРИСНИК И РАКОВОДИТЕЛИТЕ НА ВНАТРЕШНИТЕ ОРГАНИЗАЦИОНИ ЕДИНИЦИ.....	25
2.1. Раководна одговорност на раководителот на буџетскиот корисник	25
2.2. Пренесување на овластувања и одговорности	26
2.3. Раководна одговорност на раководителите на организационите единици.	27
3. УЛОГАТА НА ЕДИНИЦИТЕ ЗА ФИНАНСИСКИ ПРАШАЊА ВО РАЗВОЈОТ НА ФИНАНСИСКОТО УПРАВУВАЊЕ И КОНТРОЛА	30
3.1. Организациони единици за финансиски прашања - координатори за спроведување на финансиското управување и контрола	30
4.МЕТОДОЛОШКА РАМКА ЗА СПРОВЕДУВАЊЕ НА ФИНАНСИСКОТО УПРАВУВАЊЕ И КОНТРОЛА ...	38
4.1. Контролна средина.....	38
4.1.1. Етички вредности, интегритет и компетентност на вработените	38
4.1.2. Раководење и стил на управување.....	40
4.1.3. Плански пристап во работењето	40
4.1.4. Организациона структура, уредување на овластувања и одговорности и линии на известување	52
4.2. Управување со ризици.....	55
4.3.Контроли.....	59
4.3.1. Општо за контролите.....	59
4.3.2. Пишани правила - процедури.....	60
4.3.3. Облици на контроли.....	61
4.4. Информации и комуникација	71
4.4.1. Општо за важноста на информациите и комуникациите.....	71
4.4.2. Сметководствени системи	71
4.4.3. Трезорски систем.....	74
4.4.4. Документираност на системот	75
4.4.5. Архивирање на документацијата.....	77
4.4.6. Комуникација	79
4.5. Следење и процесна на системот на финансиското управување и контрола	82

5. ПЛАНИРАЊЕ НА АКТИВНОСТИ ЗА РАЗВОЈ НА ФИНАНСИСКОТО УПРАВУВАЊЕ И КОНТРОЛА	87
5.1. План за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола	88
6 ИЗВЕСТУВАЊЕ ЗА ФИНАНСИСКОТО УПРАВУВАЊЕ И КОНТРОЛА	92
7. БУЏЕТСКА КОНТРОЛА	95
8. ПРИЛОЗИ	97

ПРЕДГОВОР

Пред вас е посебно издание на Прирачникот за финансиско управување и контрола, кое е наменето за раководителите во јавниот сектор со намера да им помогне во разбирањето за тоа што претставува системот за финансиско управување и контрола, што тој опфаќа, како и да ги насочи на клучните подрачја во кои се очекува нивниот активен ангажман.

Клучна карактеристика на развојот на финансиското управување и контрола во последните години е блиска усогласеност и поврзаност со развојот на буџетскиот систем, како и сознанието дека системот за финансиско управување и контрола треба да се развива како интегриран систем кој поврзува голем број на области на работење.

Со измената на Законот за буџетите од јануари 2008 година беше наметната обврската буџетите да се извршуваат во согласност со начелата на сеопфатност, специфичност, економичност, ефикасност, ефективност, транспарентност и сигурно финансиско управување, односно со буџетските средства да се управува законито, наменски, целисходно и ефикасно.

Со измената на Законот за буџетите од декември 2012 година беше уредено поврзувањето на стратешкото и буџетското планирање, односно воведена е обврска буџетските корисници да изготвуваат тригодишен стратешки план во кој се содржани програми и активности за остварување на стратешките приоритети на Владата на Република Македонија, како и целите и приоритетите на буџетскиот корисник за тој период.

Со ова беше создадена правната рамка согласно која во фокусот повеќе не се само прашањата „Колку трошиме?“ и „Дали тоа е во границите на планираните средства?“, туку и прашањата „За што и како трошиме?“ и „Кои резултати и ефекти ги постигнуваме?“, како и одговорноста на раководителите во јавниот сектор за начинот на управување со средствата и постигнатите резултати.

Овој пристап го отвори прашањето за тоа – „Како и на кој начин да се развиваат системите за финансиско управување и контрола?“

Сето ова во голема мера придонесе практичното спроведување на финансиското управување и контрола ориентирано само на работните процеси, да се насочи на многу пошироки и позначајни области важни за финансиското управување и контрола: стратешкото планирање, програмско планирање, поврзување на целите и буџетските средства, организациската структура и начин на уредување на овластувањата и одговорностите за целите и буџетските средства, развој на управувањето со ризиците, развој на претходните и дополнителните контролни механизми, особено во процесите на буџетскиот циклус, развој на сметководствени системи и слично.

Ова посебно издание на Прирачникот за финансиско управување и контрола содржински одговара на објавениот Прирачник за финансиско управување и контрола во 2010 година.

1. ВОВЕД ВО ФИНАНСИСКОТО УПРАВУВАЊЕ И КОНТРОЛА

1.1 Дефиниција, опфат, цели и карактеристики на високо квалитетните системи за финансиско управување и контрола

Дефиниција

Финансиското управување и контрола се дефинира како "сеопфатен систем на внатрешни контроли кои ги воспоставуваат и за кои се одговорни раководителите на буџетските корисници, а со кои преку управување со ризиците се обезбедува разумно уверување дека во постигнувањето на целите буџетските и другите средства ќе се користат правилно, етички, економично, ефикасно и ефективно. Исто така, финансиското управување и контрола се дефинира како "систем на политики, процедури и активности воспоставени од раководителот на субјектот, со цел да се обезбеди разумно уверување дека целите на субјектот се остварени"¹. Ова значи дека во согласност со законите и другите прописи, ќе се заштитат ресурсите од загуба, злоупотреба и штета.

Соодветни системи за финансиско управување и контрола се воспоставени тогаш кога раководната структура го планира и организира работењето на начин кој обезбедува разумно уверување дека успешно управува со ризиците и при остварувањето на целите буџетските средства (вклучувајќи ги сите извори на финансирање) се користат правилно, етички, економично, ефикасно и ефективно.

Едноставно кажано, финансиското управување и контрола може да се дефинира како систем во кој финансиските ефекти од работењето на буџетскиот корисник се насочувани и контролирани за да се поддржи реализацијата на целите.

Опфат

Финансиското управување и контрола ги опфаќа сите деловни трансакции, особено оние кои се однесуваат на:

- приходи/приливи,
- расходи/трошоци,
- процедури за јавни набавки и доделување договори,
- поврат на неоправдано и незаконски потрошени буџетски средства и
- имот и обврски.

Во позадинат на секоја одлука, секоја активност, сето она што се случува во работењето постојат финансиски импликации, само прашањето е дали тие се видливи, директно или индиректно, порано или подоцна.

Системот за финансиското управување и контрола го опфаќа целокупното работење и се шири на целата организациона структура, меѓутоа во фокусот на финансиското управување и контрола е управувањето со приходите, расходите, имотот, обврските, процедурите за јавни набавки и доделувањето договори, како и начинот на поврат на неоправдано и незаконски потрошените буџетски средства.

Причина за ова е тоа што во овие области (состојбата на приходи, расходи, имот, обврски, потпишани договори, а потоа започната реализација) се видливи крајните последици од финансиските импликации на работењето, односно преземените и непреземените активности, реализираните одлуки, реализираните инвестициони проекти и слично.

Затоа, особено важни области за финансиското управување и контрола се подрачјата поврзани со

¹Член 3, став 1, точка 3 од Законот за јавна внатрешна финансиска контрола („Службен весник на Република Македонија“ бр. 90/2009, 188/2013 и 192/2015)

планирањето и извршувањето на буџетот, односно финансискиот план, сметководството, известувањето и јавните набавки.

Важно е да се напомене дека за финансиското управување и контрола **не се и не можат да бидат одговорни само единиците за финансиски прашања**, туку тоа е составен дел на раководната одговорност на сите нивоа на управување.

Финансиско управување и контрола се однесува на одговорноста за управување во:

- планирањето,
- програмирањето,
- подготовката на финансиските планови и нивното спроведување и
- сметководството и известувањето

со што ќе се постигнат поставените цели и обезбеди заштита на средствата од загуба, несоодветно користење и измама.

Цел

Целта на финансиско управување и контрола е да обезбеди:

- вршење на работите на правилен, етички, економичен, ефикасен и ефективен начин,
- усогласеност на работењето со законите, прописите, политиките, плановите и постапките,
- заштита на имотот и другите ресурси од загуби поради лошото управување, неоправдано трошење и користење, како и од неправилности и измами,
- зајакнување на одговорноста за успешно остварување на поставените цели и
- навремено финансиско известување и следење на резултатите од работењето.

Важно е да се нагласи дека ефективните системи за финансиско управување и контрола преку претходно наведеното ќе обезбедат побрзо и полесно прилагодување на променетите околности во работењето, а при тоа да не се потребни дополнителни буџетски средства.

Основни карактеристики на квалитетните системи за финансиско управување и контрола

Основните карактеристики на квалитетните системи за финансиско управување и контрола² го вклучуваат следното:

- раководење согласно начелото "вредност за парите"
- раководна одговорност на сите нивоа на управување и
- системски пристап и поглед на контролите

Управување согласно начелото „вредност за парите“

Една од основните карактеристики на квалитетните системи за финансиско управување и контрола е управување согласно начелото "вредност за парите".

Управувањето согласно начелото "вредност за парите" треба да обезбеди дека во давањето услуги на граѓаните и другите активности кои институциите ги вршат, ги задоволуваат стандардите за квалитет и тоа се прави на економичен, ефективен и ефикасен начин, односно да се потроши колку што е можно помалку финансиски средства, а да се обезбеди квалитетна услуга.

Ова бара од раководната структура во јавниот сектор активно да управува со јавните активности и да ги поставува следните прашања:

- **Што се добива за вложените финансиски средства?**

² Англискиот израз "sound financial management and control" може да се преведе како квалитетен, добар, стабилен систем на финансиско управување и контрола

- **Може ли да се обезбеди истата услуга, а да се потрошат помалку финансиски средства?**
- **Како да се обезбеди услуга на највисоко можно ниво на квалитет со користење на средствата кои во даден момент се на располагање?**

Таквиот пристап на управување бара многу подетални информации за трошоците и приходите, со што се отвораат голем број на прашања на кои раководната структура во јавниот сектор треба да бара одговори, на пример:

- Колку чинат услугите, активностите, процесите и што предизвикува трошоци?
- Како новите вложувања влијаат на трошоците, а како на приходите?
- Како промените во начинот на користење на услугите или промените во начинот на организација на работењето влијаат на трошоците, а како на приходите?
- Кои промени во работењето се можни на среден рок?
- Кои се трошоците на алтернативни начини за обезбедување на услуги или организирање на работењето?

како и други слични прашања.

Ова покажува дека активното управување бара соодветни управувачко - информациски системи, кои се основа на квалитетни сметководствени системи кои обезбедуваат потребни информации за управување со трошоците, приходите, имотот и обврските.

Управување согласно начелото "вредност за парите" не е лесно да се примени во пракса поради неколку причини.

Пред се, примената на ова начело во пракса често бара промена во начинот и пристапот за управување во јавниот сектор, бидејќи веќе „вообичаеното“ администрирање потребно е да се менува со "активно" управување.

Овој пристап на управување преставува голем предизвик за раководната структура бидејќи бара поставување на јасни цели на работење и нивна реализација на начелата на економичност, ефективност и ефикасност.

За таа цел потребно е да се промени праксата на незаинтересираност и/или неможност скапите и неефикасни, но „вообичаени“ активности и процеси да се променат, бидејќи тие не придонесуваат за остварување на поставените цели и трошат значителни финансиски средства. Со други зборови, за спроведување на такви активности и процеси се вложуваат финансиски средства, а за возврат не се добива најдобрата вредност.

Подетално за економичноста, ефикасноста и ефективноста и нивната поврзаност во давањето на јавните услуги може да се види во Прилог бр.1 од овој Прирачник.

Една од потешкотиите за успешно управување согласно начелото "вредност за парите" е и тесното сфаќање на сметководството, што главно се користи за евиденција на деловните настани и пропишаното финансиско известување, односно недоволно разбирање на улогата и целта на сметководствените системи за потребите на ефективното финансиско управување и контрола.

Покрај јасно дефинирани цели на работење, треба да се знае и кој што прави во остварувањето на целите и колку е во тоа успешен односно бара регулиран систем на раководната одговорност.

Раководна одговорност на сите нивоа на управување

Следна карактеристика на квалитетните системи за финансиско управување е развиена раководна одговорност на сите нивоа на управување.

Предуслов за тоа е соодветна организациска структура во која се воспоставени јасни линии на овластувања и одговорности на сите нивоа на управување.

Раководителите на сите нивоа на управување мора да бидат свесни дека со раководењето односно со донесувањето одлуки предизвикуваат финансиски импликации, кои порано или подоцна стануваат видливи и дека се одговорни за нив и на тој начин, исто така, се одговорни за финансиското управување и контрола.

Затоа, важно е раководителите да имаат јасно дефинирани цели и показатели на успешност за остварување на целите, вклучувајќи ги и финансиските параметри.

Линиите на овластување и одговорност мора да бидат цврсто воспоставени, јасно дефинирани, транспарентни и доследно применети.

Ова во основа значи дека раководната структура на сите нивоа на управување:

- знае што се очекува од неа
- има јасно дефинирани овластувања за создавање предуслови за реализација на доделените цели, вклучувајќи и овластување за промена на претпоставките (доколку е потребно со барање согласност од претпоставените)
- утврдува ризици и управува со ризиците, што вклучува воспоставување и развој на системот на контроли
- има соодветни системи за информации односно располага со податоци за расходите и приходите и постигнатите резултати, за да може да се процени постигнатата вредност за вложените средства и
- да биде одговорна и одговорноста да ја покажува со поднесување извештаи за тоа што е остварено за вложените средства и на кој начин.

Паралелно со развојот на линиите на овластувања и одговорности во рамки на организациската структура, треба да се развива и систем на известување.

Раководството на сите нивоа треба да има навремени информации за тоа како раководството на пониско ниво го остварува она што се очекува од него, дали тоа е во согласност со договорените правила на работење и колку во тоа е успешно.

Потешкотии кои може да се појават во пракса и го попречуваат развојот на раководната одговорност се:

- не се јасно поставени целите на работење,
- организациската структура не е соодветна за ефикасно управување,
- не се во доволна мерка развиени системите за пренесување овластувања и одговорности во рамки на организацијата и
- не постојат соодветни информациски системи, односно не е доволно развиено трошковното и управувачкото сметководство

Системски пристап и поглед на контролата

Управувањето согласно начелото "вредност за парите" заедно со развиената раководна одговорност на сите нивоа на управување бара соодветни системи за внатрешни финансиски контроли.

Со поставената методологија за финансиско управување, со Законот за јавна внатрешна финансиска контрола, се дефинирани компонентите на внатрешната контрола преку кои се спроведува финансиското управување и контрола.

Тоа не доведува до третата важна карактеристика на квалитетните системи за финансиско управување и контрола, а тоа е системскиот пристап и поглед на контролата, во кој "класичните" контроли претставуваат само една од компонентите на финансиското управување и контрола.

Системот на финансиско управување и контрола се базира на пет меѓусебно поврзани компоненти на

внатрешната контрола³, кои вклучуваат:

- контролна средина,
- управување со ризици,
- контроли,
- информации и комуникации и
- следење и проценка на системот.

Спроведувањето на финансиското управување и контрола врз основа на овие компоненти бара разбирање на нивното значење и меѓусебна поврзаност, како и синергиски ефект врз квалитетот на финансиското управување кога воспоставениот систем на контроли функционира.

На пример, со цел да се воспостават соодветни контроли, потребно е пред се да се согледа средината во која контролите се поставуваат како и да се анализира каква е таа средина.

Контролната средина ја сочинуваат личниот и професионалниот интегритет, етичките вредности на вработените и нивната компетентност како и начинот на раководење и стиловите на управување.

Согледувајќи ја контролната средина треба да се разгледа дали мисијата на организацијата е јасно дефинирана, дали постои визија за работењето и плански пристап кон работењето, што ги вклучува поставените цели содржани во стратешките и другите плански документи и слично.

Согледувајќи ја контролната средина, важно е да се анализира и организациската структура, вклучувајќи го и начинот на поделба на овластувањата и одговорностите како и линиите на известување, постоењето на пракса на пишани правила и процедури, политика на раководење со човечките ресурси и слично.

Квалитетен систем на финансиското управување и контрола ги зема во предвид сите претходно наведени елементи од контролната средина и го согледува нивното влијание.

Она што е, исто така, карактеристика на квалитетни системи за финансиско управување и контрола е и развиен процес на управување со ризиците.

Имено, средина која има развиен плански пристап кон работењето, каде што е јасно утврдена визијата на работењето и се дефинирани стратешки и оперативни цели, бара утврдување на ризиците кои може да бидат закана за остварување на поставените цели и преземање мерки за спречување на активирање на ризиците, односно минимизирање на нивните ефекти.

Управувањето со ризиците треба да се гледа како целокупен процес на утврдување, проценување и следење на ризиците земајќи ги во предвид целите на буџетските корисници, како и преземање на неопходните активности, особено преку системот за финансиско управување и контрола.

Важно е да се напомене дека управувањето со ризиците треба да стане составен дел од процесот на планирање и донесување на одлуки. Воведувањето на управување со ризици се одразува пред се на документирање на ризиците, нивните видови, веројатноста за појава и оцена на ефектот, воведување на системско известување за ризиците, изготвување стратегија за управување со ризиците и слично.

Преку согледување на контролната средина во која треба да се воспостават контролите со земање во предвид на ризиците кои се потенцијална закана за остварување на целите, се обезбедува системски пристап на воспоставувањето на контролите.

Контролите претставуваат пишани правила, постапки и мерки кои се воспоставуваат заради остварување на целите, за да се намали ризикот на прифатливо ниво.

Како примери на контроли може да се наведат: поделба на должностите во делот на давање на овластувања за подготовка, обработка, евидентирање и плаќање; систем на двоен потпис; правила

³ Компонентите се утврдени во согласност со упатствата на ИНТОСАИ за стандардите за внатрешна контрола во јавниот сектор, а се засновани на COSO (Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission) моделот на внатрешна контрола.

кои обезбедуваат заштита на имотот и информациите; процедури за целосно, точно, правилно и ажурно евидентирање на сите деловни трансакции; правила на документирање и слично.

Важна компонента на системот на внатрешните контроли е и системот на информации и комуникации поради важноста на деловните информации за функциите на раководењето и контролата.

Со оглед на тоа дека квалитетот на донесените одлуки на раководната структура директно е поврзан со квалитетот на информации врз основа на кои овие одлуки се носат, информациите мора да бидат соодветни, навремени, точни и достапни.

Наведеното бара ефективна комуникација на сите нивоа во организацијата, воспоставување соодветен систем на раководење со информациите како и воспоставување и развој на ефикасен, навремен и доверлив систем на известување. Улогата на сметководствените системи во оваа компонента е особено значајна.

Еднаш воспоставениот систем на финансиско управување и контрола бара континуирано следење. Следење и проценка на системот на финансиско управување и контрола се врши за да се оцени неговото соодветно функционирање и обезбедување навремено ажурирање. Следење и проценка на системот се врши со постојано следење, самопроценка и со внатрешната ревизија.

1.2. Правна рамка за финансиско управување и контрола во јавниот сектор

1.2.1 Основни закони со кои се уредува финансиското управување и контрола

Основните прописи со кои се уредува управувањето со јавните финансии и се дефинираат правилата за финансиско управување и контрола во јавниот сектор се:

- Закон за буџетите⁴
- Закон за јавна внатрешна финансиска контрола⁵

А) Законот за буџетите е основен акт кој ја уредува областа на јавните финансии, а негова основна цел е да го воспостави управувањето и контролата на финансиските текови од и во буџетот.

Главни подрачја кои ги уредува Законот за буџетите вклучуваат: изготвување, донесување, управување, извршување, известување и надзор на Буџетот на Република Македонија и буџетите на единиците на локалната самоуправа и на градот Скопје

Согласно Законот за буџетите донесени се подзаконски акти со кои подетално се уредуваат посебните области дефинирани со Законот.

Со Законот за буџетите подетално е уредено:

а) принципот на сигурно финансиско управување, кое подразбира извршување на буџетот во согласност со ефективна и ефикасна внатрешна контрола како процес што се применува на сите нивоа на управување со финансиските средства согласно начелата на сеопфатност специфичност, економичност, ефикасност, ефективност и транспарентност.

б) правила и постапки за:

- подготовка, донесување и извршување на буџетите и
- управување со буџетските средства

в) одговорноста на раководителите на буџетските корисници и единките корисници за обезбедување систем на финансиско управување и контрола и извршувањето на буџетот преку овластување лица за вршење наплата на приходите/приливите и извршување на расходите/одливите.

г) казни одредби - висина на казните за непочитување на одредбите од законот е усогласена со глобите предвидени со Законот за прекршоците. Глоба се изрекува ако буџетскиот корисник:

- предлагач на пропис и друг акт нереално ги прикаже дополнителните фискални импликации врз Буџетот на Република Македонија;
- не го извести Министерството за финансии за висината на донацијата, износите кои ќе се користат во тековната и наредните фискални години и на месечна основа не доставува податоци за користење на средствата од донациите;
- отвора сметки надвор од Трезорската сметка;
- не ги наплатува приходите од вршење на својата надлежност/дејност и истите не ги уплатува на соодветните сметки во рамките на Трезорската сметка;
- буџетскиот корисник не врши контрола на единките корисници;
- не ги пријавува преземените обврски заради нивно евидентирање во единствената база на податоци за преземени обврски во Трезорот;
- средствата ги користи ненаменски и преземе обврски над лимитот на одобрени средства со

⁴ „Службен весник на Република Македонија“ бр. 64/2005; 4/2008; 103/2008; 156/2009, 95/2010; 180/2011; 171/2012 и 192/2015

⁵ „Службен весник на Република Македонија“ бр. 90/2009, 188/2013 и 192/2015

Буџетот;

- преземе обврски за чие плаќање е потребно користење на буџетски средства во некоја наредна година или години, без претходна согласност и
- не го извршува буџетот на буџетскиот корисник согласно со закон.

Б) Законот за јавна внатрешна финансиска контрола ги обврзува раководителите на буџетските корисници да воспостават систем на внатрешна финансиска контрола, што претставува вид на „АЛАТКА“ на раководителите на буџетските корисници:

- да можат да ја преземат одговорноста која ја имаат врз основа на Законот за буџетите
- да се обезбеди успешно спроведување на одредбите од Законот за буџетите и
- да се спречи ризикот од појава на неправилности и измами

Законот за јавна внатрешна финансиска контрола иако е посебен закон, претставува комплементарен дел на Законот за буџетите.

Законот за буџетите го поставува начелото на сигурно (добро) финансиско управување и основните правила и постапки за изготвување и донесување на предлог на буџетските барања, односно буџети, управување со буџетските средства и имотот, буџетското сметководство и известување.

За спроведување на наведеното во пракса потребни се ефикасни системи на финансиско управување и контрола, а методологијата и стандардите за воспоставување на начинот на функционирање на системот на финансиско управување и контрола ги пропишува Законот за јавна внатрешна финансиска контрола.

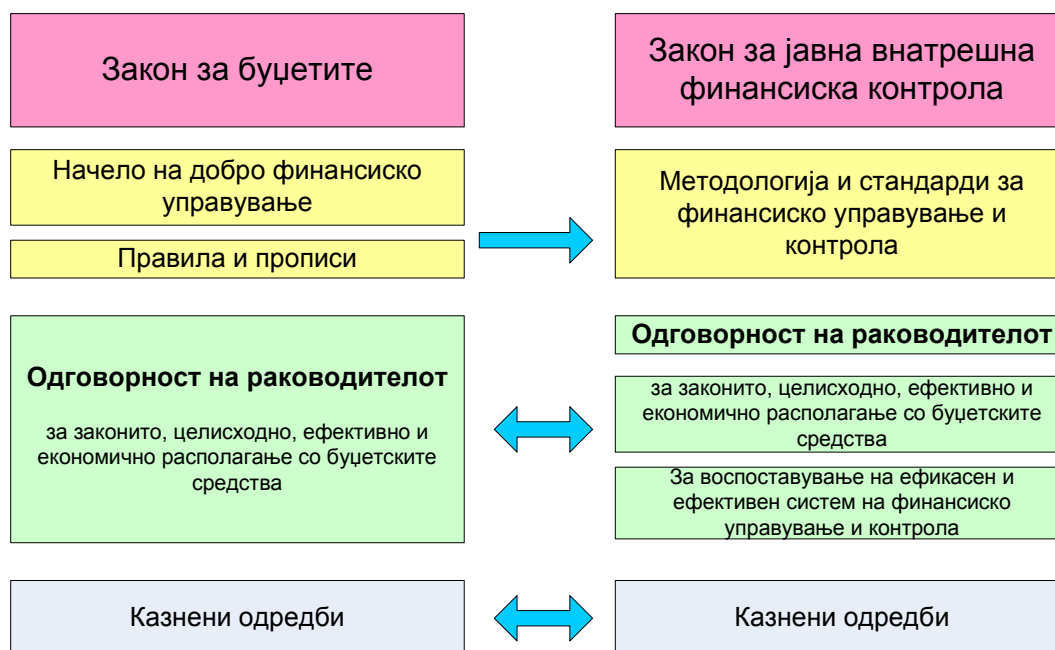
Двата закона, Законот за буџетите и Законот за јавна внатрешна финансиска контрола ја истакнуваат одговорноста на раководителот на буџетскиот корисник за: законито, наменско, ефикасно, ефективно располагање со буџетските и други средства.

Покрај ова, Законот за јавна внатрешна финансиска контрола ги обврзува раководителите на буџетските корисници да воспостават соодветен ефикасен и ефективен систем на финансиско управување и контрола кој треба да обезбеди:

- плански пристап на работењето - одредување мисија, визија и цели
- уредена организациона структура – дефинирање на овластувањата и одговорностите како и линиите на известување
- јасни процедури за работа
- управување со ризиците
- воспоставување и развој на соодветни контролни механизми
- воспоставување и развој на систем на информации и комуникации и
- континуирано следење и процена на системот на финансиско управување

Неефикасните и неефективните системи на внатрешни финансиски контроли може да имаат за последица незаконско и неефикасно трошење на буџетските средства, заради што со Законот за буџетите и Законот за јавна внатрешна финансиска контрола се предвидени санкции.

Поврзаноста на Законот за буџетите и Законот за јавна внатрешна финансиска контрола е прикажана на следната слика.



Слика бр. 1 Поврзаност на Законот за буџетите и Законот за јавна внатрешна финансиска контрола

1.2.2. Други прописи кои ја регулираат областа на финансиското управување и контрола

Како што претходно е истакнато, основните закони од областа на финансиското управување и контрола се Законот за буџетите и Законот за јавна внатрешна финансиска контрола.

Овие прописи претставуваат основна регулатива за финансиско управување и контрола, бидејќи ги поставуваат основните принципи, стандарди, методолошка рамка и основните правила на финансиското управување и контрола.

Сепак, финансиското управување и контрола во себе интегрира голем број на области, на пример, управување со човечките ресурси, етичките прашања, организациски структури, јавните набавки, односите помеѓу сродни институции и т.н., а тие специфични области подетално се регулирани со голем број на други закони и подзаконски акти, насоки, упатства итн. Затоа, регулативата која го уредува финансиското управување и контрола е далеку повеќе од основните прописи и вклучува голем број на основни и подзаконски акти кои ги регулираат посебните области на работењето.

На пример, активностите поврзани со прашањата од етички вредности, принципи и постапки се регулирани со Етичкиот кодекс на административните службеници, етичките кодекси кои ги донесуваат единиците на локалната самоуправа и слично.

Активностите поврзани со организациската структура се уредени, на пример со Уредбата за начелата за внатрешна организација на органите на државната управа.

Активностите во врска со стратешкото планирање се уредени со Прирачникот за стратешко планирање и Прирачникот за креирање политики.

Креирањето на овој систем во пракса кај буџетските корисници, исто така, зависи од спецификите кои произлегуваат од нивните надлежности (на пример, специфичност во областа на здравството, образованието, науката, единиците на локалната самоуправа и други).

За успешно спроведување на финансиското управување и контрола во пракса важно е да се разбере

дека тоа е систем кој ги интегрира различните области на работа со што би се избегнала погрешна перцепција дека финансиското управување и контрола е изолирана активност која се врши само формално за да се исполнат обврските согласно Законот за јавна внатрешна финансиска контрола.

1.3. Институционални односи во јавниот сектор и нивното влијание врз финансиското управување и контрола

За сеопфатен и целосен пристап кон развојот на финансиското управување и контрола во јавниот сектор мора да се земе во предвид фактот дека одредени институции во јавниот сектор се меѓусебно поврзани и дека врската влијае на развојот на финансиското управување и контрола.

Примери на меѓусебно поврзани институции се министерствата и органите во нивниот состав, основани со цел спроведување на конкретни активности за кои се задолжени нивните министерства.

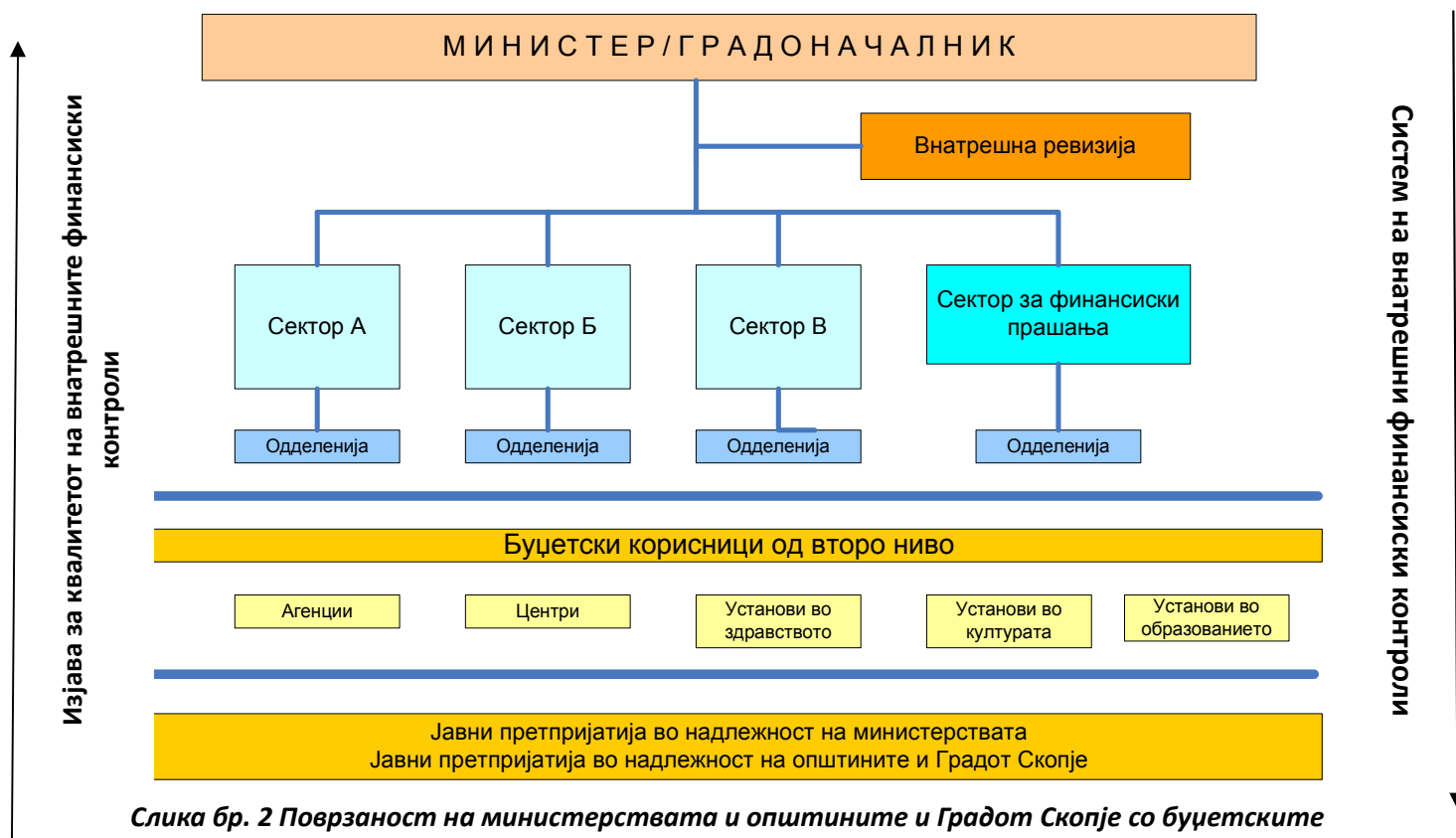
Примери на меѓусебно поврзани институции, исто така, се буџетските корисници во нивниот состав (институции во здравството, образованието, културата, итн и општините и буџетските корисници (институции од областа на културата, детски градинки и др.)

Меѓусебното поврзување на овие институции произлегува од основачките односи, консолидација на финансиските планови и финансиските извештаи како и поврзаност во реализацијата на стратешките цели.

Поврзаноста помеѓу министерствата и органите во состав, општините и нивните буџетски корисници е јасно видлива во буџетот преку организационата класификација.

Во согласност со организационата класификација министерствата имаат статус на **раздел** и органите во состав имаат статус на **програми**.

Буџетските корисници на ниво на раздел (директните буџетски корисници) и единиците на локална самоуправа треба во својот систем на финансиско управување и контрола да ги опфатат и односите и начинот на соработка со буџетските корисници во нивен состав.



Слика бр. 2 Поврзаност на министерствата и општините и Градот Скопје со буџетските корисници во нивен состав

Буџетските корисници во состав на министерствата и единиците на локална самоуправа се во функција на реализација на поставените цели на одредено министерство. На пример, општините во својата визија и стратешки документи го истакнуваат како приоритет развојот на образовното, здравствените, културните и други општествени инфраструктури. Меѓутоа, активностите кои се

насочени кон реализација на таквите цели ги спроведуваат училиштата, градинките, болниците, музеите, библиотеките, значи буџетските корисници во состав на општината.

На сличен начин функционираат и органите во состав при реализација на стратешките цели на ресорните министерства.

Буџетските корисници во состав на министерствата, односно општините, нивните финансиски планови, односно нивните финансиски извештаи ги доставуваат на консолидација на надлежниот буџет, што потоа во целина претставува буџет/финансиски извештај на министерството/општината.

Во смисла на финансиското управување и контрола, координиран пристап помеѓу поврзаните институции, (првенствено односот на првата и втората линија буџетски корисници) подразбира пред се, јасно дефинирање на:

- овластувањата и одговорностите
- начин на соработка
- начин на известување
- надзорна функција на првата линија над втората линија буџетски корисници

Согласно член 5, став 2 од Законот за јавна внатрешна финансиска контрола, финансиското управување и контрола треба да се спроведува во сите организациони единици и на сите нивоа на субјектот и ги опфаќа сите средства на субјектот, вклучувајќи ги средствата од Европската унија и од други извори. Заради тоа секој субјект на своето ниво треба да го уреди системот на финансиско управување и контрола, меѓутоа првата линија буџетски корисници мора да водат сметка за тоа преку финансиското управување и контрола да ја уредат и соработката со буџетските корисници во својот состав.

На пример, градинките во својот дел на надлежност развиваат систем на финансиско управување и контрола, но нивниот основач има поширок опфат на финансиско управување и контрола од причина што е надлежен и за буџетските корисници во својот состав.

Заради тоа, потребно е министерствата, односно, органите на државната управа кои се посебен раздел, како и единиците на локална самоуправа да соработуваат и го координираат развојот на финансиското управување и контрола со буџетските и вонбуџетските корисници во својот состав во делот кој се однесува на:

а) **следење на спроведувањето** на финансиското управување и контрола кај буџетските и вонбуџетските корисници во својот состав

б) **давање насоки и упатства** на буџетските и вонбуџетските корисници во својот состав во согласност со насоките на Централната единица за хармонизација во Министерство за финансии

в) **координација на подготовката на интерни акти** од буџетскиот циклус (планирање, програмирање, подготовка и реализација на финансиските планови, како и набавка и склучување договори), кои го уредуваат односот со буџетските и вонбуџетските корисници во својот состав.

Наведеното има за цел, во секојдневното работење да се постигне поголема соработка помеѓу поврзаните институции, како и поголема вклученост на втората/третата линија на буџетски корисници во активностите на нивните надлежни буџети (министерства, единици на локална самоуправа).

Во оваа смисла, од првата линија буџетски корисници (министерства, единици на локална самоуправа) се очекува следното:

- вклученост на раководителите на буџетските корисници од втора и трета линија на состаноците на највисоко ниво на раководството надлежно за буџетот (колегиуми на министри, градоначалници)
- вклучување на втора/трета линија на буџетски корисници во подготовката на стратешките документи кои се подготвуваат на ниво на надлежниот буџет

- подетално уредување на меѓусебната соработка со буџетските корисници во состав по пат на интерни акти (на пр. интерни акти, договори, насоки за подетално уредување на овластувања и одговорности во процесот на стратешко планирање, начин на координација на активностите за подготовка и реализација на финансиските планови, начин на известување, итн.)
- дефинирање на начинот на известување од втора и трета линија буџетски корисници за најзначајните ризици во нивното работење
- следење во која мера буџетските корисници во нивниот состав имаат уредени контролни активности во процесите на подготовка и реализација на финансиските планови, набавка и склучување договори, управување со имот, итн.
- овозможување на воспоставување на ИТ поврзаност со буџетските корисници во состав, таму каде што е можно
- воспоставување на соодветни системи за известување кои обезбедуваат следење на функционирањето на системот на финансиско управување и контрола кај буџетските корисници кои се во нивни состав.

Министерствата кои пренесуваат буџетски средства на трговски друштва во доминантна државна сопственост, односно единица на локална самоуправа која пренесува буџетски средства на трговски друштва во нивна сопственост, исто така креираат поврзани односи.

Јавните претпријатија и трговските друштва во кои државата е акционер немаат обврска за примена на Законот за јавна внатрешна финансиска контрола во делот на финансиското управување и контрола, но со оглед на тоа дека законот ја поставува рамката за развој на квалитетни системи на финансиско управување врз основа на меѓународните стандарди за внатрешна контрола и праксата на земјите од Европска Унија, тие во согласност со начелата на добро финансиско управување треба да развијат елементи на систем за финансиско управување и контрола.

Развојот на финансиското управување и контрола се смета за една од главните мерки во борба против корупцијата. Заради тоа јавните претпријатија и трговските друштва во кои државата е акционер треба да го унапредат системот за финансиско управување и контрола на начин како што е тоа уредено со Законот за јавна внатрешна финансиска контрола.

Јавните претпријатија и трговските друштва во кои државата е акционер или е во сопственост на единиците за локална самоуправа се во функција на реализација на целите на ресорното министерство/единиците на локална самоуправа и се финансираат со значителни средства од државниот/општинскиот буџет. Со тоа нивните основачи односно сопственици во согласност со начелото на добро финансиско управување треба да го поттикнат развојот на овој систем во своите јавни претпријатија и трговски друштва и да развијат системи на контрола, кои ќе му обезбедат на министерот или градоначалникот увекување дека пренесените буџетски средства се потрошени на најдобар начин, односно со цел реализација на поставените цели.

Факт е дека јавните претпријатија и трговските друштва во кои државата е акционер или е во сопственост на единиците на локална самоуправа не се посебно наведени како субјекти кои имаат обврска да го применуваат Законот за јавна внатрешна финансиска контрола, меѓутоа раководителот на буџетскиот корисник кој на јавното претпријатие/трговското друштво во кои е акционер му исплатува/трансферира одредени буџетски средства, мора да потврди дека ја следел и контролирал наменската исплата на донациите, помоштите, субвенциите и другите трансфери до крајниот корисник како и користењето на истите и дека извршил проверка на лице место кај крајните корисници.

Со цел да се има одредено ниво на сигурност дека доделените буџетски средства се користат не само законски и правилно туку и економично, ефикасно, ефективно и наменски, раководителот на буџетскиот корисник може да го уреди системот на контрола поврзан со јавното претпријатие/трговското друштво во своја сопственост на начин кој согласно проценетите ризици се смета за соодветен.

Значи, без оглед на тоа што одредбите од Законот за јавна внатрешна финансиска контрола изричито не се однесуваат и на јавните претпријатија и трговските друштва, нивните основачи, односно сопственици во согласност со начелата на добро финансиско управување треба да вградат такви системи на внатрешна контрола кои ќе им обезбедат поголемо ниво на сигурност дека доделените средства се потрошени на најдобар начин, односно со внимание на добар стопанственик имајќи на ум дека се работи за јавни услуги кои се даваат на граѓаните.

Формално - правната рамка која се однесува на меѓусебната поврзаност на субјектите во јавниот сектор во контекст на финансиското управување и контрола, потребно е континуирано да се преиспитува, менува и дополнува согласно потребите на праксата, а се со цел поефикасно и подобро функционирање на системот на финансиско управување и контрола.

1.4. Улогата на Централната единица за хармонизација (ЦЕХ)

Централната единица за хармонизација (ЦЕХ) во Министерството за финансии⁶ е надлежна за координација на воспоставувањето и развојот на внатрешната финансиска контрола во јавниот сектор во Република Македонија.

Координацијата во исто време вклучува соработка со голем број учесници за да се обезбеди усогласен и координиран развој на финансиското управување и контрола со развојот на буџетскиот систем, реформата на јавната администрација и единствениот пристап кон развојот на финансиското управување и контрола на националните и фондовите на ЕУ.

Координацијата, исто така, вклучува соработка со Европската комисија за развојот на овој систем со стандардите и најдобрите практики на Европската унија, имајќи ги предвид нашите специфични својства и околности, особено на ниво на развој на овој систем во пракса и областите кои бараат подобрување.

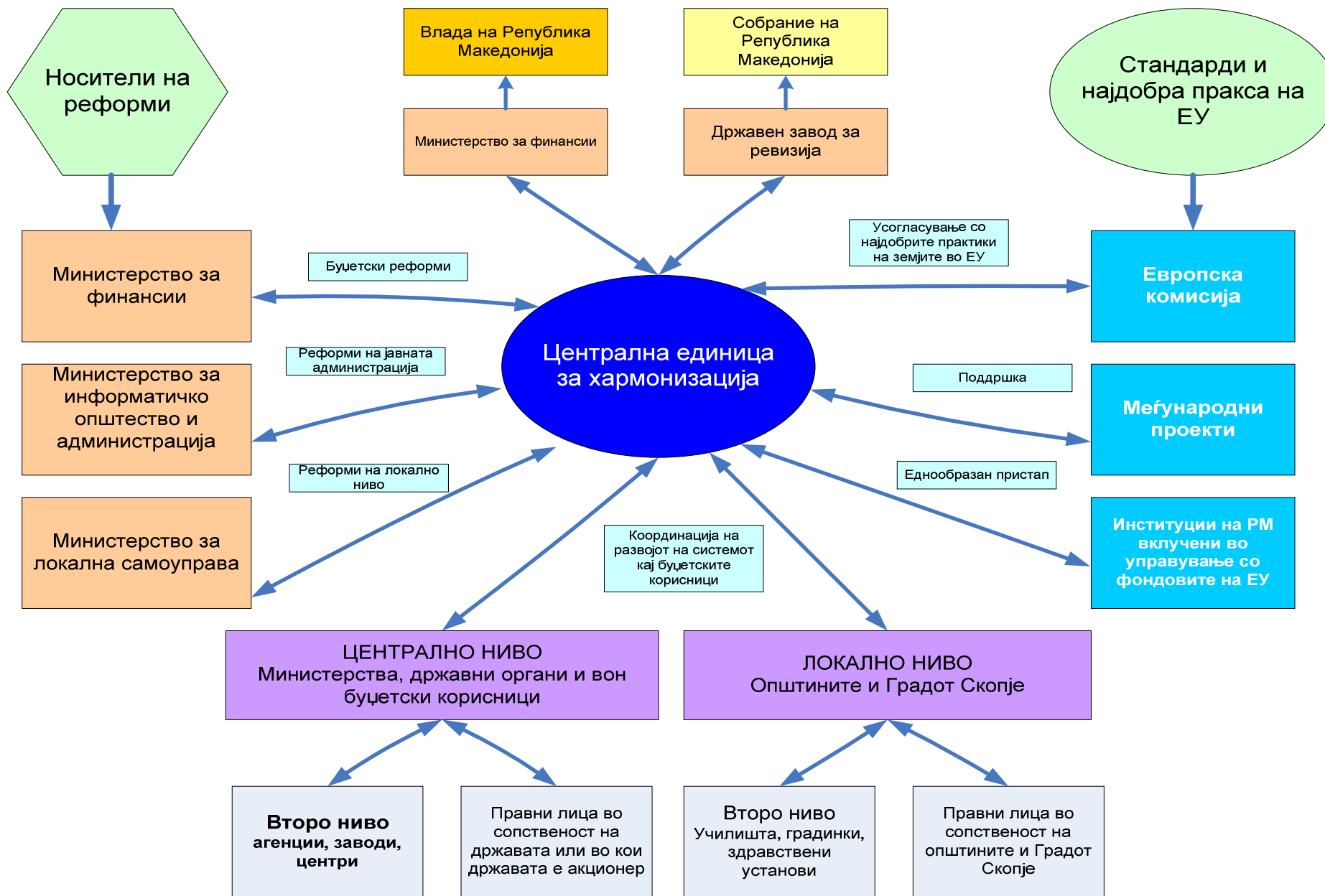
Координативната улога вклучува постојано следење на напредокот и известување за овој систем на Владата на Република Македонија и Европската комисија.

Освен соработка со носителите на одредени реформи во јавниот сектор и усогласеност со стандардите и најдобрите практики на Европската унија, со цел имплементација на овој систем во секојдневната пракса, клучна е соработката на ЦЕХ со буџетските корисници во јавниот сектор.

Од ова се гледа дека ЦЕХ посебно развива активна соработка и координација на активностите со:

- Министерството за финансии,
- Министерството за информатичко општество и администрација,
- Министерството за локална самоуправа,
- институции кои се вклучени во системот на управување и спроведување на предпристапните фондови на Европската унија,
- меѓународни експерти во рамки на проекти финансирани од Европската Унија,
- Државниот завод за ревизија,
- Комитет за финансиско управување и контрола и
- буџетските корисници на централно и локално ниво

⁶ Централна единица за хармонизација (ЦЕХ) во Министерството за финансии е Секторот за јавна внатрешна финансиска контрола



Слика бр.3 Координациска улога на ЦЕХ во развојот на финансиското управување и контрола

Координацијата и соработката со Министерството за финансии е важна, бидејќи развојот на финансиското управување и контрола зависи првенствено од развојот на буџетскиот систем. Со развојот на буџетскиот систем насочен на постигнување на целите и резултатите, долгорочното планирање и поврзување на целите со буџетските средства, како и развој на показатели на успешност и управувањето со ризиците, се создадени предуслови за сеопфатен развој на финансиското управување и контрола. Развојот на финансиско управување и контрола, пред се треба да биде во знак на поддршка на развојот на буџетскиот систем. Прирачниците, упатствата, насоките подготвени од ЦЕХ - Одделението за хармонизација на финансиско управување и контрола треба да бидат усогласени со степенот на развој на буџетскиот систем.

Координацијата и соработката со Министерството за информатичко општество и администрација е важна, бидејќи областите во надлежност на ова министерство, како и организациската структура на централната и локалната власт, односите помеѓу институциите во јавниот сектор, управувањето со човечките ресурси (вклучувајќи ги и прашањата на етиката, моралот, системот за наградување и мотивирање, итн.), основањето и работата на Агенцијата за администрација, годишното планирање на работата од страна на организационите единици и друго, се важни елементи за развој на финансиското управување и контрола. Затоа, важно е, прописите кои го регулираат претходно наведеното, а се во надлежност на Министерството за информатичко општество и администрација да го поддржуваат развојот на финансиското управување и контрола.

Координацијата и соработката со Министерството за локална самоуправа е важна затоа што ова министерство е од клучно значење за регионалниот развој, особено во областа на стратешкото планирање.

Соработката меѓу ЦЕХ со Министерството за финансии и Министерството за информатичко општество и администрација е особено важна, бидејќи во областа на буџетот и системот на јавната администрација се започнати значајни реформски процеси и важно е да се обезбеди дека системот на финансиско управување и контрола е составен дел на буџетските реформи и реформата во јавната администрација. Преку соработка со клучните носители на реформите се обезбедува системот на внатрешна финансиска контрола да е во поддршка на неговото спроведување, наместо да се развива како изолиран систем.

Системот на финансиско управување и контрола и внатрешната ревизија се развива во согласност со стандардите и практиките на Европската унија и затоа е важна соработката со меѓународни експерти во рамките на проекти финансирани од Европската унија кои ја пренесуваат праксата на Европската унија, која треба да се примени и да се усогласи со околностите и спецификите на нашиот јавен сектор.

Соработката со Државниот завод за ревизија има за цел да се разменат информации за правецот на развој на финансиското управување и контрола и размена на информации за резултатите од оценувањето на квалитетот на финансиското управување и контрола кое го спроведува ЦЕХ и Државниот завод за ревизија. Исто така, соработката со Државниот завод за ревизија има за цел да се разменат информации за начинот и методите кои се користат за да се оцени квалитетот на финансиското управување и контрола, се со цел нивен развој и подобрување.

Преку извештаи од Државниот завод за ревизија кои се доставуваат до Собранието на Република Македонија, пратениците и јавноста се информираат за развојот на финансиското управување и контрола, утврдените слабости и недостатоци, како и постигнатиот напредок во оваа област.

Комитетот за финансиско управување и контрола е советодавно тело на министерот за финансии за прашања поврзани со финансиското управување и контрола.

ЦЕХ го запознава комитетот со актуелностите во областа на развојот на системот на внатрешни финансиски контроли и некои отворени прашања. Од комитетот се очекува разгледување на одредени отворени прашања поврзани со одделни сегменти од системот на внатрешни финансиски контроли, давање на предлози за подобрување на развојот на овој систем и промовирање на најдобрите практики.

Соработката на ЦЕХ со претходно споменатите институции е важна, бидејќи обезбедува претпоставка за сеопфатен развој на финансиското управување и контрола на ниво на цел јавен сектор. Наведеното се постигнува преку законски и подзаконски акти кои го уредуваат буџетскиот систем, системот на јавна администрација, начинот на оценување на квалитетот на системот на финансиското управување и контрола и слично, а во кои се вградуваат елементи на системот на финансиското управување и контрола.

Од особена важност е **соработката на ЦЕХ со буџетските корисници на централно и локално ниво** кои системот на финансиско управување и контрола треба да го спроведуваат во секојдневното работење.

Со цел прирачниците, насоките, инструкциите, односно методологијата и стандардите за работа како и очекувањата од буџетските корисници поврзани со развојот на системот на финансиското управување и контрола како и внатрешната ревизија да се приближат до буџетските корисници, ЦЕХ одржува состаноци со лицата кои го координираат финансиското управување и контрола во своите институции како и внатрешните ревизори, работилници, презентации, посета на институции и слично.

ЦЕХ првенствено соработува со прва линија буџетски корисници кои имаат обврска со добиените информации да ги запознаат втората и третата линија буџетски корисници кои се под нивна надлежност.

Улогата на ЦЕХ е поврзување, "вмрежување" на буџетските корисници со цел размена на искуства, знаења, сознанија, воочени потешкотии и слабости, примери на добра пракса и слично. Преку проценување на квалитетот на системот на финансиското управување и контрола (прашалници за анализа, годишни извештаи за системот на финансиско управување и контрола, итн) ЦЕХ добива информации за развиеноста на системот за финансиско управување и контрола кај буџетските корисници, кои воедно служат и како основа за утврдување мерки за понатамошен развој на финансиското управување и контрола.

Освен развојот на системот на финансиско управување и контрола на ниво на буџетски корисници, се повеќе се нагласува потребата за негов развој во јавните претпријатија и трговски друштва кои се во државна сопственост или во кои државата е акционер.

Поддршката на овие субјекти ЦЕХ ја остварува воглавно преку ресорните министерства или преку единиците на локална самоуправа.

ЗАКЛУЧОК

Во воведното поглавје, прикажани се основните карактеристики на квалитетните системи на финансиското управување и контрола, што на буџетските корисници може да им послужи како насока за развој на тие системи.

Нагласена е поврзаноста на системот на финансиско управување и контрола со буџетскиот систем, а тоа е особено видливо во основната законска регулатива која се однесува на оваа област, односно Законот за буџетите и Законот за јавна внатрешна финансиска контрола.

Со оглед на тоа дека финансиското управување и контрола опфаќа повеќе области на работење кои подетално се уредуваат со многу други закони и подзаконски акти, упатства, насоки итн, регулативата која го уредува овој систем треба да се согледа во поширок спектар, а не само на основа на двата основни закони.

Сеопфатен и целосен пристап на развојот на финансиското управување и контрола во јавниот сектор подразбира земање во предвид на фактот дека одредени институции во рамки на јавниот сектор се меѓусебно поврзани и дека таа поврзаност влијае на развојот на финансиското управување и контрола. Поврзаноста на институциите преку основачки односи, начин на финансирање, спроведување на стратешките цели, консолидирање на финансиските планови и извештаи, како и функционалната поврзаност на одделни институции влијае на опфатот на

развојот на финансиското управување и контрола и воедно бара и координиран пристап во развојот на финансиското управување помеѓу поврзаните институции.

Со оглед на ширината на областите, кои ги опфаќа системот на финансиско управување и контрола, неговиот системски развој бара активна соработка на ЦЕХ со клучните учесници: Министерството за финансии, поврзано со активности на развој на буџетскиот систем, Министерството за информатичко општество и администрација поврзано со активности во развојот на системот на јавната администрација и со институциите вклучени во системот на управување и спроведување на предпристапните фондови на Европската унија и со други.

Системите на финансиско управување и контрола се развиваат пред се со цел на институциите во јавниот сектор да им се помогне тој систем да го унапредат и да го подобрат работењето.

Нивното функционирање зависи пред се од самите корисници чија одговорност е во секојдневното работење да ги применуваат пооделните елементи, како и да го користат и развиваат системот.

Следните поглавја во овој Прирачник се насочени на спроведување на системот на финансиско управување и контрола кај буџетските корисници.

2. РАКОВОДНА ОДГОВОРНОСТ НА РАКОВОДИТЕЛОТ НА БУЏЕТСКИОТ КОРИСНИК И РАКОВОДИТЕЛИТЕ НА ВНАТРЕШНИТЕ ОРГАНИЗАЦИОНИ ЕДИНИЦИ

Како што е истакнато во воведниот дел на Прирачникот, раководителите на сите нивоа на управување треба да бидат свесни дека со управувањето, односно носењето и спроведувањето на одлуките, предизвикуваат финансиски ефекти кои се видливи, порано или подоцна и се одговорни за нив, а со тоа, исто така, одговорни за финансиското управување.

Со други зборови, оние кои го организираат работењето, предлагаат и донесуваат одлуки, спроведуваат активности кои произлегуваат од донесените одлуки треба да бидат свесни за нивната одговорност за начинот на кој управуваат со работењето, за финансиските ефекти кои произлегуваат од таквото работење, за ризиците кои ги носи таквото работење, за контролите кои треба да бидат воспоставени и применети, како и континуирано следење на системот на управување и негово навремено ажурирање.

Значи, клучни лица кои се одговорни за тоа како, на кој начин и колку ефективно функционира системот на финансиско управување и контрола се раководителите, особено раководителот на буџетскиот корисник и раководителите на внатрешните организациони единици во рамки на своите овластувања и одговорности.

Раководителот на буџетскиот корисник може да делегира овластување и одговорност, што не ја исклучува крајната одговорност, но ниту крајната одговорност на раководителот на буџетскиот корисник не може да биде оправдување, односно не ги ослободува од одговорност останатите раководители во делот за кој тие се надлежни.

За добро воспоставен систем на одговорност, важно е јасно да се дефинираат овластувањата и одговорностите, не само за остварување на основните функции, туку и за реализација на поставените цели, постигнатите резултати и за начинот на управување со буџетските средства.

Раководителите на буџетските корисници и раководителите на внатрешните организациони единици се свесни за нивната одговорност и се најголемата движечка сила за развој на финансиското управување и контрола.

2.1. Раководна одговорност на раководителот на буџетскиот корисник

Одговорноста на раководителот на буџетскиот корисник е јасно дефинирана во Законот за буџетите и Законот за јавна внатрешна финансиска контрола.

Врз основа на овие закони, раководителот на буџетскиот корисник е одговорен за:

- регуларно, наменско, ефикасно и економично користење на буџетските средства
- ефикасно и ефективно функционирање на системот за финансиско управување и контрола
- поднесување на Изјава за квалитетот и состојбата на внатрешните контроли, со која претходното треба да се потврди

Раководителот на буџетскиот корисник за да може да обезбеди регуларно, наменско, ефикасно и економично располагање со буџетските средства и на крајот со Изјавата за квалитетот и состојбата на внатрешните контроли да го потврди тоа, тој мора да обезбеди ефикасно и ефективно функционирање на системот за финансиско управување и контрола.

На ниво на раководител на буџетски корисник тоа значи одговорност дека:

- финансиското управување и контрола е воспоставено во рамки на целата организација и во сите негови елементи
- јасно дефинирани овластувања и одговорности кои раководителите на пониско ниво ги имаат према раководителот на буџетскиот корисник за реализација на поставените цели и за управување со буџетските средства
- воспоставен систем за известување кој на раководителот и највисокото ниво на раководители му обезбедува повратни информации што е направено, кои резултати се постигнати и како се управува со буџетските средства
- воспоставени механизми кои обезбедуваат повратна информација како системот на финансиско управување и контрола функционира, кои се слабостите во системот и што се презема за нивно решавање.

Одговорноста на раководителот на буџетскиот корисник за воспоставување на соодветен, ефикасен и ефективен систем за финансиско управување и контрола, всушност вклучува одговорност за:

- изготвување и спроведување на стратешките и други планови како и програми за остварување на општите и посебните цели на буџетскиот корисник,
- усогласеност на стратешките и оперативните планови и програми со финансиските планови,
- воспоставување на соодветна организациона структура со законските овластувања и одговорности,
- воспоставување на линија на известување во согласност со делегираните овластувања и одговорности со цел следење на резултатите постигнати со средствата кои се наменети за специфични програми, проекти, активности,
- интегрирање на системот за управување со ризици во процесот на планирање и донесување одлуки
- воспоставување ефективни и ефикасни контроли кои обезбедуваат ефикасно управување со приходите, расходите, средствата и обврските.
- воспоставување на ефикасен и ефективен систем на информации и комуникации,
- следење и проценка на соодветноста, ефикасноста и ефективноста на воспоставениот систем на финансиско управување и контрола како и подобрување согласно на степенот на спроведување и развој и
- обезбедување јасно дефинирани начини на соработка, овластувања и одговорности како и систем на известување меѓу првата и втората линија буџетски корисници.

2.2. Пренесување на овластувања и одговорности

Тоа што раководителот на субјектот ја носи крајната одговорност не значи дека тој е должен да ги носи сите одлуки и дека мора да ги потпишува сите одлуки и да ги потпишува сите или повеќето од документите кои излегуваат од организацијата. Донесувањето на сите одлуки и потпишувањето на сите документи не обезбедува контрола на активностите на организацијата, туку всушност сосема спротивното, бидејќи:

- раководителот на буџетскиот корисник нема да биде во можност да посвети време за стратешките прашања или за општ надзор и контрола како и раководење во рамките на организацијата,
- донесувањето на одредени одлуки бара познавање на некои технички детали, одредени поединости, и слично за што раководителот не мора нужно да има такво стручно знаење, што му го отежнува донесувањето на одлуките,

- дури и кога вработените се вклучени во процесот на донесување одлуки, тие не се овластени за донесување на конечната одлука ниту да се појавуваат како одговорно лице со свое име и потпис, што резултира со недостаток на одговорност и несоодветен развој на вработените.

Да се има организацијата под контрола не значи дека раководителот мора да ја контролира секоја поединечна финансиска и деловна одлука.

Раководителот на буџетскиот корисник е одговорен да обезбеди дека организацијата е во состојба да ги спроведе целите на организацијата ефикасно и ефективно. Раководителот треба да се воспостави организација и именува раководители, кои имаат капацитет за исполнување на целите на организацијата (и тоа ефективно и ефикасно) и да ги регулира надлежностите и одговорностите. Таквата организација на раководителот на буџетскиот корисник, може да му обезбеди разумно уверување дека целите се постигнати во согласност со буџетот, услугите и активности се доставуваат ефективно и ефикасно, дека законите и прописите се почитуваат и дека одлуките се донесуваат заради исполнување на јавниот интерес.

2.3. Раководна одговорност на раководителите на организационите единици

Раководителите на организационите единици имаат исклучително важна улога во успешното функционирање на системот на финансиско управување и контрола, тие претставуваат оперативно ниво на спроведување на овој систем во согласност со нивните делегирани овластувања и одговорности.

Одговорноста на раководителите на организационите единици произлегува од актите за внатрешна организација (Правилник за внатрешна организација и Правилник за систематизација) со кои обично се распоредени одговорностите за спроведување на основните функции и активности за кои е надлежен буџетскиот корисник.

Покрај тоа, одговорностите на раководителите на организационите единици можат понатаму да се регулираат преку внатрешните одлуки со кои се регулираат овластувањата и одговорностите за реализација на поставените цели и програмите, како и управување со буџетските средства.

Одговорноста на раководителите на организационите единици вклучува одговорност за:

- утврдување на стратешките цели во нивна надлежност,
- воспоставување на показатели на успешност кои ќе им овозможат известување на повисоко ниво за резултатите и ефектите,
- остварување на целите во согласност со одобрениот буџет односно одобрените финансиски средства
- надзор на спроведувањето на програмите, проектите и активностите за кои тие се надлежни,
- утврдување на ризиците и управување со ризиците од нивна надлежност,
- подобрување на начинот на вршење на работите во смисла на ефикасност и ефективност, а за таа цел раководителите треба добро да ја познаваат областа на своето работење од аспект на тоа: Колку чинат нивните активности? Што ги предизвикува трошоците? Како новите расходи, новите/дополнителните активности кои се предлагаат влијаат на трошоците и како на приходите, која вредност ќе ја донесат? Кои се алтернативите? Каде се можните заштеди?
- управување со човечки, материјални и финансиски ресурси за кои тие се одговорни на економичен и ефикасен начин,
- мерењето на резултатите и вреднувањето/евалуацијата, односно дали реализираните работи одговараат на очекуваниот квантитет и квалитет,
- развој на своите вработени,
- каде што е соодветно, развивање и одржување на ефективни односи со органите во состав/

втора линија буџетски корисници,

- воспоставување и одржување на ефикасни работни односи со секторите/одделенијата за финансиски прашања (финансии и буџет).

Клучните лица одговорни за финансиско управување и контрола се раководителите на сите нивоа на организационата структура.

Најуспешен раководител е оној кој постигнува вредност за парите. За да се постигне ефикасна управувачка одговорност, на раководителите им се потребни сигурни информации во облик кој ги задоволува нивните потреби. Покрај тоа, важно е финансискиот план односно буџет да биде структуриран така што ќе може да се поврзуваат финансиските средства со одредени програми и проекти, со јасна одговорност на секој еден раководител.

ЗАКЛУЧОК

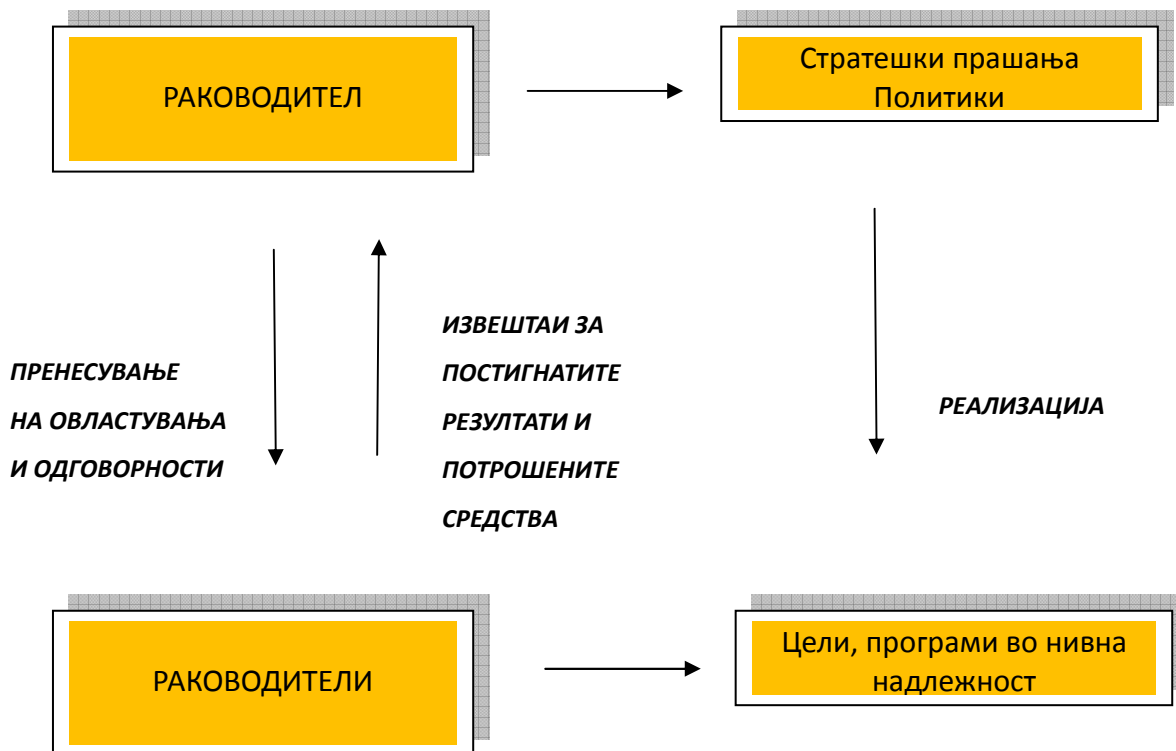
Метафорично кажано, раководителот на буџетскиот корисник е "прва и последна алка во синџирот на одговорност", меѓутоа "синџирот на одговорност" ги вклучува сите раководители во рамки на организациската структура.

Точно е дека раководителот на буџетскиот корисник ја носи крајната одговорност за тоа, како организацијата со која раководи, работи, дали ги остварува поставените цели, дали тоа го работи на законит, правилен, економичен, ефикасен и ефективен начин.

Сепак, раководната одговорност значи да се задржи контролата без контролирање на сè и сешто. Погрешно е да се смета дека раководителот на буџетскиот корисник може да биде одговорен само тогаш ако сите одлуки ги донесува лично и ако се надгледува до најситните детали. Ова често доведува до тоа другите вработени полeka да се отуѓуваат од процесите на внатрешна контрола, бидејќи не се јасно уредени законските овластувања и одговорности. Неизбежна последица на таквата состојба е намалена организациска ефикасност, слаба одговорност на раководителите на пониско ниво и другите вработени, како и несоодветен развој на вработените. Конкретно, тоа често значи дека раководителите на пониско ниво не знаат точно ни со кои буџетски средства располагаат ниту кои цели мораат да ги постигнат.

Со развојот на системот за финансиско управување и контрола, раководителот на буџетскиот корисник може да го подобри водењето на работењето на организацијата. Раководителот особено треба да ги разбере придобивките од пренесување на овластувањата и одговорностите, како и тоа дека со јасно утврден систем на пренос и воспоставување на соодветни линии на известување, вклучувајќи јасни цели и показатели на успешност, може да го задржи општиот надзор и контрола, може да врши повеќе задачи и бидејќи е ослободен од секојдневните административни работи, може јасно да се фокусира на остварување на политиките и целите на организацијата.

Ова може да се прикаже во следната слика.



Слика бр. 4 - Децентрализацијата на овластувањата и одговорности

Пренесувањето на овластувањата и одговорностите не ја исклучува одговорноста на раководителот на буџетскиот корисник. Во процесот на децентрализација на овластувањата и одговорностите, одговорноста на раководителот на буџетскиот корисник и понатаму останува иста, меѓутоа раководителите ја преземат одговорноста спрема раководителот на буџетскиот корисник за оној дел од работењето, кој е под нивна надлежност.

Одговорностите на раководителите мора да бидат во согласност со овластувањата пренесени односно правата за одлучување.

Децентрализацијата на овластувањата и одговорностите ќе овозможи поголема ефикасност на раководителите и општо на буџетските корисници, но при тоа битно е дека раководителите од кои се бара одговорност знаат кои резултати/цели треба да се постигнат, кои буџетски средства им се на располагање, кои овластувања ги имаат за управување со буџетските средства и за донесување одлуки, како и да имаат развиено системи на внатрешна контрола, особено на контролите, потребни информации како и компетентни вработени. Воедно, ова се сите важни елементи на финансиското управување и контрола. Затоа, развојот на раководната одговорност неизбежно бара развој на финансиското управување и контрола, и обратно, развојот на финансиското управување и контрола не може да се постигне без развој на раководна одговорност.

Развојот на раководната одговорност во голема мера зависи од спецификите на одделни буџетски корисници (на пример, организациската структура, начинот на буџетирање, развојот на деловно-информационските системи и голем број на други елементи).

Исто така, развојот на раководната одговорност бара одредени предуслови за кои повеќе информации може да се најдат во Насоките за раководна одговорност објавени на веб-страницата на Министерството за финансии

http://www.finance.gov.mk/files/u249/Nasoki_za_rakovodnata_odgovonost_9062014.pdf

3. УЛОГАТА НА ЕДИНИЦИТЕ ЗА ФИНАНСИСКИ ПРАШАЊА ВО РАЗВОЈОТ НА ФИНАНСИСКОТО УПРАВУВАЊЕ И КОНТРОЛА

3.1. Организациони единици за финансиски прашања - координатори за спроведување на финансиското управување и контрола

Еден од клучните играчи во развојот на финансиското управување и контрола на ниво на буџетските корисници се **организационите единици (сектори/одделенија) за финансиски прашања**.

Како што е важно раководителите на организационите единици да ја разбираат својата улога во системот на финансиско управување и контрола, исто така важно е правилно да се сфати и разбере улогата на единиците за финансиски прашања.

Во пракса, многу често се случува, таа улога да не е доволно разбрана и/или погрешно протолкувана.

Со оглед на тоа што станува збор за финансиско управување и контрола, зборот "финансиско" може да создаде погрешна претстава дека активностите поврзани со финансиското управување и контрола треба да се во надлежност само на единицата за финансиски прашања.

Друга крајност која може да појави, со оглед на тоа дека развојот на финансиското управување и контрола ја нагласува одговорноста на раководителите и потребата за нивно активно вклучување, е тоа што повеќе не е јасно што треба да работат организационите единици за финансиски прашања, односно се заканува опасност нивната улога да се маргинализира.

Развојот на финансиско управување и контрола на начин на кој се нагласува одговорноста на раководителот за постигнатите резултати и потрошените буџетски средства, дефинитивно влијае на промената на улогата на единиците за финансиски прашања.

Во инпутно/влезно ориентираниот буџетски систем, кој најчесто се карактеризира со централизиран пристап на управување со буџетските средства, често се создава погрешен привид дека единиците за финансиски прашања се единствени кои треба да "се грижат за финансиите."

Ова погрешно толкување на улогата на единиците за финансиски прашања е последица на традиционалното, тесно разбирање на "финансиското управување", односно под терминот "финансиско управување" најчесто се подразбира само контрола на тоа дали средствата се или не се потрошени во согласност со висината и видот на трошоците одобрени со буџетот, односно финансискиот план, а резултатите и ефектите се во втор план или воопшто не се следат.

Во така поставениот систем "водење на грижа за финансиите", всушност е чиста административна улога. Единиците за финансиски прашања се тие кои располагаат со информации за тоа колку пари се потрошени, колку од нив се преостанати, тие вршат контрола на финансиската документација (воглавно формални контроли, дали финансиската документација ги содржи сите пропишани елементи), водат сметководствена евиденција, ги подготвуваат законски пропишаните финансиски извештаи и одредени извештаи по потреба, најчесто на барање на раководителот на буџетскиот корисник.

Оваа административна улога на единиците за финансиски прашања може да ги исполни барањата и може да биде доволна во инпутно/влезно ориентираниот буџетски систем кој обично се карактеризира со централизиран пристап на управување со буџетските средства и кога главната грижа е дали средствата биле потрошени во согласност со висината и видот на планираните средства.

Развојот на финансиското управување и контрола на начин на кој акцентот се става на остварените резултати, постигнување на економичност и ефикасност како и одговорност на раководителите за постигнатите финансиски ефекти, влијае на промена на улогата на организационите единици за финансиски прашања.

Единиците за финансиски прашања не се и не можат да бидат одговорни за буџетите на одделните организациони целини и програми, ниту се одговорни за остварување на резултатите на програмите. За тоа се одговорни раководителите во чија надлежност овие програми, проекти и активности се спроведуваат. Единиците за финансиски прашања имаат задача да бидат поддршка на раководителите во преземање на раководната одговорност за финансиските ефекти.

Единиците за финансиски прашања, како еден вид "глас на финансискиот експерт" треба да бидат проактивни во развојот на финансиското управување и контрола и да им обезбедат соодветна поддршка на другите раководители преку совети, предлози, иницирање и изнаоѓање конкретни решенија како да се обликуваат системите за контрола, односно се она што ќе помогне на раководителите да ја преземат одговорноста за управување со буџетските средства.

Претходно кажаното укажува на развојот на една нова улога на раководителот на организационата единица за финансиски прашања, односно улогата на координатор на финансиското управување и контрола.

Координативна улога на единиците за финансиски прашања

Координативната улога на единиците за финансиски прашања и нивниот раководител е регулирана со член 11 од Законот за јавна внатрешна финансиска контрола и Правилникот за начинот на извршување на работите од надлежност на единицата за финансиски прашања („Службен весник на Република Македонија“ бр. 147/10 и 34/11) која вклучува:

- координирање на процесот за подготвување и изменување и дополнување на буџетот и стратешкиот план на субјектот
- координирање на процесот на развој, воспоставување, спроведување и одржување на финансиското управување и контрола и изготвување план за воспоставување на финансиското управување и контрола, како и методологија за спроведување на планот кои ги одобрува раководителот на субјектот
- координирање на процесот на сметководствено евидентирање за извршување на буџетот и подготвувањето на годишна сметка и годишниот финансиски извештај
- задолжително давање мислења по предлогот на актите што ги изготвуваат другите организациони единици во субјектот и предлогот на актите на други субјекти кои имаат или можат да имаат финансиски импликации за буџетот на субјектот
- спроведување на ex ante и ex post финансиската контрола
- спроведување на заштита на средствата и обврските чија вредност е евидентирана во билансот на состојба
- контролирање на спроведувањето на финансиското управување и контрола преку следење на целосно 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
- подготвување на предлог буџетот на буџетскиот корисник за наредната година и повеќегодишните проекции поврзани со буџетот врз основа на предлозите добиени од раководителите на секторите, одделенијата чии раководители директно одговараат на раководителот на субјектот и органите во состав на субјектот и насоките од единицата за финансиски прашања усогласени со насоките од Министерството за финансии
- следење на ефективностa на буџетската контрола што ја спроведуваат раководителите при управувањето со сопствениот дел од буџетот, при што обезбедува дека 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

- советување и поттикнување раководителите да спроведат ефективно, ефикасно, уредно, проверливо и целосно финансиско управување и контрола и надгледување на воспоставувањето и спроведувањето на сметководството и во случаите кога сметководството не е под негова целосна и директна одговорност
- воспоставување ревизорска трага, односно документиран тек на финансиските и други трансакции од нивниот почеток до крај и контрола на ревизорската трага воспоставена од раководителите во субјектот
- соработката со Централната единица за хармонизација во Министерството за финансии во врска со воспоставувањето и развојот на финансиско управување и контрола

Развојот на финансиското управување и контрола бара од буџетските корисници да ги зајакнат одговорностите на раководителите во врска со начинот на управување со расположливите средства, обврски, трошоци и резултати, а со тоа постигнување на многу поголема економичност, ефикасност и ефективност во работењето.

Според тоа, раководителите ја носат главната одговорност да обезбедат дека трошењето е во согласност со буџетот, дека обврските не го надминуваат буџетот, дека трошењето е направено со цел да се поддржи целокупната политика за постигнување на целите на организацијата и дека сето тоа е сработено на ефективен и ефикасен начин, во смисла на добро управување, така што внатрешните контроли кои ги опфаќаат финансиите правилно се спроведуваат во пракса.

Единиците за финансиски прашања треба да им обезбедат совети и поддршка на раководителите, што вклучува голем број на активности, од кои ги нагласуваме следниве:

- да обезбеди финансиско водство внатре во организацијата така што ќе се обезбеди дека сите раководители ги земат во предвид финансиските информации при донесувањето на одлуките
- да обезбеди дека финансиските средства се правилно земени во предвид при обликувањето на стратешките цели и приоритети, кога се изготвуваат стратешките документи
- советување на другите раководители за тоа како да се употребуваат финансиските информации и информациите за остварените резултати, за да се овозможи проценка на најсоодветниот начин на услуги или активности
- да обезбеди дека раководители се вклучени во процесот на подготовка и изготвувањето на буџетот / финансискиот план
- да обезбеди дека раководителите ги имаат на располагање неопходно потребните информации за подготовка на буџетот и дека оперативните промени и промените во средината соодветно се одразуваат во таквите буџети
- да ги преиспитуваат (ревидираат) доставените буџетски барања од раководителите во однос на нивната компатибилност со целите и приоритетите на организацијата и усогласеноста со барањата на Министерството за финансии
- навремено да ги запознае раководителите за нивните доделени буџети
- да обезбеди дека поодделни раководители ги контролираат расходите, приходите и обврските што значи дека истите се во согласност со планираниот буџет, односно да надгледува колку истите ја следат вистинската реализација во однос на доделениот буџет
- давање поддршка на раководството при усогласување при меѓусебно спротивставените цели: на пример, преголеми издатоци во однос на расположливите средства
- разгледување и преиспитување на реализацијата во изминатите години со цел следење на ефикасноста и ефективноста и укажување на раководителите каде се потребни подетални анализирања
- поддршка на раководителите преку давање на точни и навремени финансиски совети за

остварување на вредност за пари

- разгледување на предлозите за нови активности и вложувања со што ќе се обезбеди дека поврзаните трошоци и приходи се земени во предвид, односно да се обезбеди дека постои соодветно финансиско планирање и надзор на инвестиционите проекти, без оглед на тоа дали се работи за нов проект или за одржување

За да може да обезбеди таква поддршка, координативната улога на единиците за финансиски прашања ги вклучува следните активности:

- осмислување, водење и развивање на буџетските процеси во согласност со законската регулатива, а земајќи ги во предвид специфичностите во работењето на буџетскиот корисник
- обезбедување дека во буџетскиот процес се делегирани функциите, ограничувањата и одговорностите се јасно дефинирани и дека истите се почитуваат
- развојот на сметководствените системи за добивање информации за трошоците, приходите, имотот, обврските и остварените резултати
- следење на целокупната финансиска реализација во текот на буџетската година и доколку се случат отстапувања истите да бидат образложени и одобрени од овластено лице, односно да се преземат активности со што буџетот ќе се врати на "вистинскиот пат" (имајќи го на ум фактот дека буџетот во одредени рамки треба да биде флексибилен со што ќе помогне во постигнување на целите)
- соработка со буџетските корисници од второ и трето ниво, ако ги имаат
- обезбедување дека извештаите кои ги бара Министерството за финансии ја одразуваат реалната состојба во институцијата.

Преку својата координативната улога, единицата за финансиски прашања прерасна во "главен партнер" на Министерството за финансии, Државниот трезор и Централната единица за хармонизација (ЦЕХ) во развојот на финансиското управување и контрола на ниво на буџетски корисник.

Основните правила и прописи подготвени од Државниот трезор и ЦЕХ треба дополнително да се развиваат преку интерни процедури и акти. Постојењето на јасни, пишани правила значително го олеснува работењето, односно постапувањето во буџетскиот процес.

Од единиците за финансиски прашања се очекува, врз основа на прописите и методологијата (прирачници, упатства, насоки) пропишани од Државниот трезор и ЦЕХ, да иницираат/подготват понатамошна разработка на правилата за финансиско управување и контрола, во согласност со специфичностите на институциите. Исто така, единиците за финансиски прашања треба да надгледуваат и да следат дали правилата за добро/стабилно финансиско управување се спроведуваат на соодветен начин, кога и зошто е потребно да се дополнат, изменат, ажурираат, и слично.

Раководителите одговорни за резултатите и за финансиските ефекти, како и за рационалното користење на средствата, имаат обврска да постапуваат во согласност со усвоените правила за правилно финансиско работење. Постојењето на правила, особено во делот на планирањето и извршувањето на финансискиот план, водењето евиденција и изработка на извештаи за потребите на управувањето со приходите, трошоците, имотот и обврските во голема мера го олеснува работењето на раководителите бидејќи јасно им укажува на тоа што се очекува од нив, што тие треба да направат со што би ги зеле предвид финансиските аспекти на работењето во планирањето и спроведувањето на своите активности.

Со оглед на тоа дека по правилата треба да постапуваат, важно е раководителите да бидат вклучени во подготвувањето на правилата и при нивната изработка да се укаже на одредени специфичности во

работењето со што истите би се уважиле и соодветно би се вградиле во правилата.

Без поддршка од раководителот на буџетскиот корисник и активна соработка со раководителите, особено во спроведувањето на воспоставените правила за финансиското работење, правилата сами по себе, ако не се применуваат нема да го подобрат работењето.

Двојната улога која ја имаат единиците за финансиски прашања, од една страна, во координацијата со буџетските процеси внатре во буџетскиот корисник и оптимизација на буџетот, а од друга страна према Министерството за финансии, може да бидат прикажани во следната слика.



Слика бр.5 - Внатрешна и надворешна улога на единиците за финансиски прашања

Организациона структура на организационите единици за финансиски прашања

Поради сложеноста на задачите кои се бараат од единиците за финансиски прашања особено **значаен е нивниот соодветен организациски статус.**

На министерско ниво, тоа значи статус на сектори, особено во големите министерства во однос на буџетските средства со кои располагаат како и бројот на буџетските корисници кои се во нивен состав и бројот на јавни претпријатија и установи и други правни лица кои се во државна сопственост или во кои државата е акционер, за кои се одговорни и на кои се пренесени средства од буџетот.

Развој на финансиско управување и контрола бара развој на административните капацитети на единиците за финансиски прашања, пред се во однос на нивната стручност и компетентност за вршење на оваа комплексна координативна улога.

Исто така, описите на работните места во единиците за финансиски прашања треба да се усогласат со работните обврски кои се потребни во областа на координацијата на финансиското управување и контрола.

Описот на работни задачи поврзани со координативната улога на единиците за финансиски прашања е содржан во Прилог 2 од Прирачникот.

Координатор на финансиско управување и контрола

Земајќи ги предвид специфичностите на работењето, раководителот на буџетскиот корисник може да назначи координатор за финансиското управување и контрола.

Доколку се назначи координатор за финансиско управување и контрола, неопходно е тоа да е лице во рамките на единицата за финансиски прашања. Препорачливо е тоа да биде лице кое го познава буџетскиот циклус и неговите фази на планирање, извршување, сметководство и известување, со цел да може да ги изврши координативните активности наведени погоре во ова поглавје.

Работна група

Во почетокот на развојот на финансиското управување и контрола, кога најголемиот акцент беше ставен на мапата за опис и попис на работните процеси, буџетските корисници најчесто основаа работна група наречена "работна група за финансиско управување и контрола", чија главна задача беше подготовка на книгата/мапата на работните процеси. Тоа од една страна, значително го олесни спроведувањето на овие сложени активности, но од друга страна предизвика заблуда дека финансиско управување и контрола се врши само од оваа работна група, а не дека тоа е континуирана активност и задача на раководителите.

Со оглед на тоа дека во рамките на системот за финансиско управување и контрола се опфатени многу области, методи и активности, сигурно ќе биде пожелно формирање на повеќе работни групи.

Во рамки на спроведувањето на одредени активности со развоен карактер, како што се компјутеризација на некои системи или изработка на одредени процедури, пожелно е да се формираат работни групи кои се составени од претставници од одредени организациони единици, раководителот на единицата за финансиски прашања или претставник од оваа единица. Сепак, важно е да се нагласи дека овие работни групи не се викаат работни групи за финансиско управување и контрола, туку работни групи за спроведување на конкретни работни активности.

Важно е да се напомене дека за секоја област што сакате да се уредите треба да се утврди посебна работна група составена од луѓе кои имаат најголемо знаење и експертиза во одредена област. Така, на пример, може да се воспостави работна група за компјутеризација на одредени сегменти од работењето, работната група за изработка на стратешки план, работна група за да се утврдат показатели на успешност и слично.

ЗАКЛУЧОК

Развојот на координативната улога на единиците за финансиски прашања треба да се гледа во контекст на развој на финансиската професија, односно професијата во јавниот сектор, пред се во насока на нејзината советодавна и поддржувачка улога на раководителите.

Развојот на финансиското управување и контрола во кој се бара да се постигне поголема економичност, ефективност и ефикасност и зајакнување на одговорноста на раководителите во јавниот сектор со цел да се остварат резултатите и финансиските ефекти, влијае и на значајни промени во улогата на единиците за финансиски прашања. Од улогата на „контролор“ единиците за финансиски прашања треба да се развиваат во улогата на "советник и поддржувач."

Единиците за финансиски прашања не поставуваат цели, не трошат буџетски средства, па според тоа не се одговорни за програмите и резултатите, ниту за финансиските ефекти. Тоа е одговорност на сите раководители во јавниот сектор. Сепак, она што се очекува од финансиската професија е да се постават правилата кои го уредуваат финансиското работење на ниво на институција.

Основните правила за финансиско управување, кои ги подготвува Министерството за финансии се утврдени во Законот за буџети, Законот за јавна внатрешна финансиска контрола и подзаконските акти на овие закони. Сепак, тие не се доволни за внатрешните потреби од финансиско управување. Според тоа, улогата на единиците за финансиски прашања е овие правила дополнително да ги разработи во согласност со специфичностите на институциите преку неопходна соработка и вклучување на другите раководители.

Децентрализацијата на овластувањата и одговорностите на поединечните раководители, особено во големите буџетски корисници и општини создаде потреба за определување лица одговорни за финансии како поддршка на раководителите.

Како што единиците за финансиски прашања се продолжена рака на Министерството за финансии, така и определените лица одговорни за финансии во останатите организациони единици се "продолжена рака" на единиците за финансиски прашања во рамки на самите институции.

Развојот на овој финансиски столб е долг процес и според искуството на другите земји, како Холандија, укажува на потреба од повеќе од 20 години на развој, за од улога на „контролор“ се премине на улога на „советник и поддржувач“ на раководителите. На овој начин се постигнува финансиите да се присутни во сите фази на работењето, да се земат во предвид советите и препораките на финансиската професија, финансиските ефекти соодветно да се земаат во предвид од страна на раководителите, заеднички да се иницираат политики и процедури, и во сите организациони единици во рамките на министерствата да се систематизираат работни места за финансии, т.е. децентрализирани контролори.~

Денес, финансискиот столб во Холандија е зајакнат до тој степенот што холандскиот министер за финансии, во согласност со законските одредби го одобрува назначувањето на раководителите за финансии во другите министерства кои се клучни партнери на Министерството за финансии.

За понатамошен развој на финансиско управување и контрола во јавниот сектор ќе биде потребно да се создадат неопходните предуслови во однос на организациската поставеност, со цел да се развие финансиски столб во јавниот сектор во насоката која е прикажана на слика 6.

Финансиски столб



Слика бр. 6 Финансиски столб

4. МЕТОДОЛОШКА РАМКА ЗА СПРОВЕДУВАЊЕ НА ФИНАНСИСКОТО УПРАВУВАЊЕ И КОНТРОЛА

Финансиското управување и контрола се спроведува преку пет меѓусебно поврзани компоненти на внатрешната контрола, кои вклучуваат:

- контрола средина
- управување со ризици
- контроли
- информации и комуникации
- мониторинг

Содржината на овие компоненти подетално е разработена во членовите од 14 до 18 од Законот за јавна внатрешна финансиска контрола и Стандардите за внатрешна контрола во јавниот сектор („Службен весник на Република Македонија“ бр.147/10).

Важно е да се нагласи дека секоја од овие компоненти се состои од голем број на активности, методи и процедури кои буџетските корисници ги спроведуваат согласно законските и подзаконските акти, земајќи ги во предвид специфичностите на нивните институции.

За развој на финансиското управување и контрола, важно е буџетските корисници да го разберат значењето на овие компоненти, активностите, методите и постапките кои тие ги содржат и истите да ги препознаат како свои секојдневни активности во работењето (а не како дополнителна работа) и да ја разберат меѓусебната поврзаност помеѓу овие компоненти и нивното влијание на квалитетот на финансиското управување и контрола.

Подолу се наведени компонентите, а нивната меѓусебна поврзаност подетално е разработена.

4.1. Контролна средина

Основен предуслов за развој на поквалитетен систем за финансиско управување и контрола е воспоставување на средина со која може да се управува, односно која може да се контролира.

Средината ги подразбира етичките вредности, интегритетот и компетентноста на вработените, начинот на раководење и стилот на управување, постоењето на плански пристап во работењето, воспоставена организациска структура со јасно дефинирани надлежности и одговорности за спроведување на функциите, поставените цели и управувањето со буџетските средства.

Ова е основа за развој на другите компоненти на финансиското управување и контрола, и доколку буџетскиот корисник нема воспоставено добра контролна средина, тогаш развојот на управувањето со ризиците, пишувањето на интерните акти и процедури, развојот на системи за известување и други активности, генерално, ќе претставуваат само формално исполнување на одредени законски обврски и упатствата од Министерството за финансии, без нивна примена во пракса и согледување на користа од доброто управување која може да ја има буџетскиот корисник.

4.1.1. Етички вредности, интегритет и компетентност на вработените

Секој систем се заснова на луѓе, вклучително и системот за финансиско управување и контрола. Иако управувањето со човечките ресурси можеби на прв поглед нема видлива директна врска со финансиското работење, всушност е една од важните области за развој на системот на финансиско управување и контрола.

Вработените се тие кои го создаваат системот и тие се оние кои работат во рамки на воспоставениот систем.

Управувањето со луѓе, вработувањето на професионални и компетентни луѓе, вложувањето во нивното континуирано усовршување согласно потребите на работата, системот на мотивирање и

наградување на вработените, комуникациските канали за пренос на информации, прифаќањето на мислењата од вработените, се важен предуслов за воспоставување на квалитетна контролна средина.

Појдовна точка за создавање на добра средина се етичките вредности, моралот и интегритетот на вработените.

Етичките вредности и интегритетот на вработените ги насочуваат вработените во нивната работа, што се одразува преку нивната самодоверба, дисциплина и подготвеност за извршување на доделените задачи.

Кодексите на етика и писмените изјави кои обезбедуваат избегнување на ситуации на конфликт на интереси, се дел од механизмите кои гарантираат создавање на добра етичка средина. Со овие механизми треба да бидат запознаени сите вработени и треба да се инсистира на доследно почитување на пропишаните стандарди на однесување. Меѓутоа, во пракса често се случува да се дефинирани одредени стандарди за етичко однесување, но при тоа не се дефинирани правилата за постапување по забележаните и пријавените случаи на неетичко однесување, кои во секој случај треба подетално да се уредат, со цел да се воспостави добра етичка средина.

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

Колку успешно буџетскиот корисник ќе ги реализира поставените стратешките цели во голема мера зависи од стручната компетентност на вработените, нивната подготвеност и мотивираност за соработка. Компетентноста е комбинација на знаења, вештини и методи за извршување на одговорностите и постигнување на целите на буџетскиот корисник, заради што важно е да се определи потребното ниво на компетентност на вработените и да се овозможи реализацијата на соодветните политики во оваа област.

Во рамките на управување со човечките ресурси, посебно внимание треба да се посвети на:

- Вештините и компетенциите на вработените. Дали сегашното ниво на знаење и вештини на вработените се во согласност со стратегијата на буџетскиот корисник, дали тие се во можност да ги прифатат секојдневните предизвици и можности кои ги носат задачите?
- Мотивацијата на вработените. Дали во рамки на буџетскиот корисник постои атмосфера (работна средина) која ги мотивира вработените своите надлежности и работа да ги насочат кон остварување на стратешките цели на организацијата?

Пред вработените и управувачката структура во јавниот сектор се поставуваат се поголеми барањата во однос на стручноста и образованието. Вработените кои сакаат да учат и да ги прифатат предизвиците се основен ресурс и поттикнувач на промените во јавниот сектор. **Квалификуваните работници кои развиваат нови идеи, создаваат вредност и воведуваат иновации во работењето на буџетскиот корисник се клучен ресурс.**

Во оваа смисла, следењето на успешноста на вработените, нивната мотивација, вештини, професионална компетентност, напредокот во постигнувањето на стручноста, вршењето на работните задачи, е важна област во системот на финансиско управување и контрола затоа што директно придонесува за обликување и спроведување на овој систем во пракса.

Ни најдобрата расположлива опрема, ниту најсовршената информатичко-комуникациска технологија нема да придонесат за успешноста во работењето, доколку не постојат стручни и обучени вработени кои ќе знаат како да ја користат.

Задоволните вработени подобро ги извршуваат задачите и на тој начин придонесуваат за подобро извршување на мисијата и визијата на институцијата. Во овој поглед, особено важен е системот за мотивирање и наградување на вработените. Во јавниот сектор не постои систем за наградување на вработените преку стимулација на платите, но тие можат да бидат наградени преку напредување во работењето, слободни денови, финансирање на одредени активности (на пр. плаќање за студирање или дополнително усовршување, вклучување во студиски патувања, итн.).

Успешното извршување на работните задачите од вработените во голема мера зависи од можностите

што им се дадени за учење, усовршување и практикување на нови вештини. Поради тоа, учењето и усовршувањето треба да станат начин на работење и дел од секојдневната работа, бидејќи овој пристап може:

- да ја зголеми вредноста за корисниците преку нови и подобрени услуги
- да развие нови работни можности
- да развие нови или да ги подобри постојните работни процеси
- да ги намали грешките и трошоците поврзани со нив
- да ја подобри одговорноста и времето потребно за спроведување на активностите
- да ја зголеми продуктивноста и ефикасноста при употребата на ресурсите
- да ја зголеми успешноста со која буџетскиот корисник ги исполнува своите општествени и социјално одговорни задачи.

4.1.2. Раководење и стил на управување

Развојот на финансиското управување и контрола зависи од свеста на раководителот на буџетскиот корисник и на другите раководители и од разбирањето на сопствената одговорност за финансиското управување и контрола.

Начинот на кој раководителите на буџетските корисници управуваат и го спроведуваат работењето, ги надгледуваат одлуките и работењето на повисокото раководство, ја воспоставуваат организациската структура и имаат став према системот на контрола, значително влијаат и на развојот на финансиското управување и контрола.

Ако раководителите имаат проактивен пристап кон управувањето, кој вклучува и поставување на долгорочни цели, нивното поврзување со целите на организационите единици, преземањето на контролни активности со цел решавање на најзначајните ризици, дефинирање на показателите на успешност заради следење на постигнатите резултати, системски начин на известување и друго, во голема мера ќе влијае на вработените да посветат повеќе внимание на овие прашања при извршувањето на своите активности.

Таквиот проактивен пристап односно начинот на управување често бара одржување на редовни состаноци на највисокото ниво на раководството на кои ќе се дискутира за целите, плановите за работа, буџетот/финансискиот план, реализацијата на поставените цели, отстапувањата при спроведувањето на целите и очекуваните резултати, како и мерките за решавање на утврдените отстапувања.

Целите на буџетските корисници мора да бидат јасно поставени и познати на вработените со што би можеле да се насочат кон нив и да го поддржат нивното остварување. Важно е вработените да се запознаени со поставените цели, да им е јасно која улога ја имаат како и нивниот придонес во реализацијата на поставените цели, да укажуваат на ризиците во работењето кои се познати на ниво на вработен и сл.

Поради тоа исклучително е важна комуникацијата помеѓу раководството и вработените на начин дека вработените се запознаени со целите и дека разберат како целите на организационата единица се вклопуваат со целите на буџетскиот корисник, а од друга страна раководството да има повратни информации за спроведувањето на поставените цели, можните тешкотии и ризици како и можностите за подобрување на работењето.

4.1.3. Плански пристап во работењето

Една од областите која е исклучително важна за финансиското управување и контрола е развиен плански пристап во работењето, што подразбира дека буџетскиот корисник:

- ја разбира сопствената мисија (причината поради која буџетскиот корисник постои)
- има јасна визија за работењето
- утврдува стратешки цели врз основа на претходно спроведена анализа на тековната состојба и начинот на работење, односно анализа на предностите и слабостите, можностите и заканите
- утврдува програми преку кои ќе се спроведат поставените цели
- обезбедува поврзаност помеѓу стратешките плански документи и програми со оперативните планови, со што секојдневното работење ќе биде во поддршка на реализацијата на стратешките цели и целите на програмите
- обезбедува поврзување помеѓу стратешките и оперативните плански документи со финансискиот план, односно буџетот, со што при поставувањето на целите ќе се земат предвид финансиските ограничувања како и сите можни извори на финансирање (буџетски средства, средства од фондовите на Европска Унија), а при реализацијата ќе се следат финансиските резултати
- ги утврдува ризиците во однос на поставените цели
- го следи спроведувањето на поставените цели и навременото прилагодување на поставените цели на промените во средината
- ги координира активностите во подготовката на планските документи меѓу првото и второто ниво на буџетски корисници

Стратешко планирање

Стратешкото планирање е процес кој вклучува поставување на долгорочни цели во работењето врз основа на спроведена анализа на состојбата, утврдување на начинот на кој тоа ќе се постигне, утврдување на показатели на успешност и континуирано следење на напредокот во однос на поставените целите и показатели за успешност.

Наједноставно кажано, тоа значи препорака до сите буџетски корисници во јавниот сектор сите мерки/проекти/активности кои се финансирани или ќе се финансираат од буџетот (од национални/локални/средства од ЕУ) треба да се содржани во некој стратешки документ кој го содржи она што тие сакаат да се постигне и на кој начин државата/локалната самоуправа планира да се справи со сложените проблеми кои не можат да бидат решени краткорочно, односно *ad hoc*.

Поточно, стратешкиот пристап на планирање се темели на разбирање на поширокиот контекст во кој функционира буџетскиот корисник, проблемите кои постојат во одреден сектор (на пр. здравство, социјална заштита, образование, одбрана, транспорт, туризам, итн) и сложеноста на нивното решавање.

Може да се каже дека процесот на стратешко планирање е присутен во јавниот сектор подолг временски период, но важно е да се нагласи дека од 2013 година, овој процес се врши на системски начин, со донесувањето на Законот за изменување и дополнување на Законот за буџетите („Службен весник на Република Македонија“ бр.171/12). Тоа не значи дека и во претходниот периодот буџетските корисници не подготвуваа и донесуваа голем број на стратешки документи. Во тие документи, исто така, се поставуваа одредени стратешки цели и се наведуваа начините на кои овие цели ќе се реализираат, сепак, она што недостасуваше е:

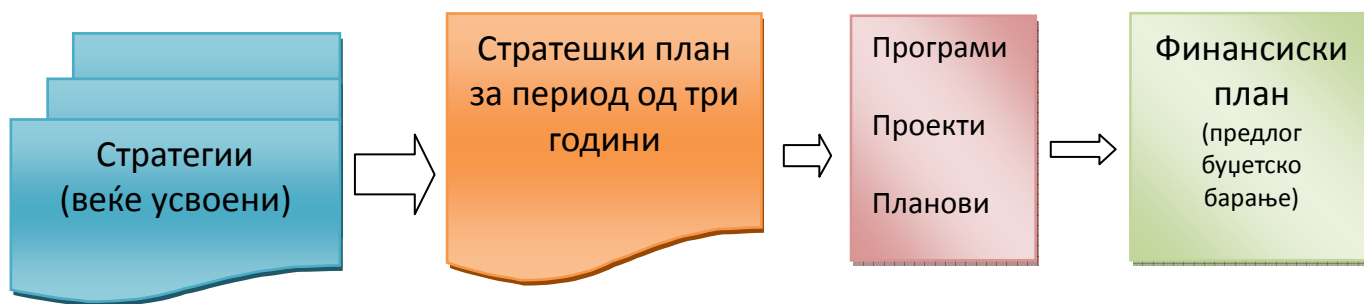
- поврзувањето на целите со финансиските средства, односно поврзувањето на стратешкото со буџетското планирање и
- еднообразна методологија за подготвување и спроведување на стратешките планови

Од 2013 година, согласно **Законот за буџетите**, буџетските корисници⁷ од прва линија, се обврзани да

⁷ Буџетски корисници се корисници од прва линија од областа на законодавната, извршната и судската власт, фондовите, корисниците на буџетите на општините и корисниците основани со закон на кои им е доверено вршење на

изготвуваат **стратешки планови за тригодишен период** и истите да ги поврзат со финансискиот план, односно буџетот. Заради тоа стратешките планови на буџетските корисници треба да содржат квантифицирани програми, активности, цели и приоритети на буџетските корисници за тригодишниот период, кои не треба да ги надминуваат максималните износи на одобрени средства за наредните три фискални години по буџетски корисници на централната власт и за фондовите утврдени од Владата на Република Македонија со Фискалната стратегија.

Тригодишните стратешки планови согласно Законот за буџетите не претставуваат замена за постојните стратешки документи и акти за планирање туку овозможуваат поврзување помеѓу постојните стратешки документи и буџетот. Се изготвуваат врз основа на донесените стратегии и други документи за долгорочен развој на начин на кој се земаат во предвид поставените цели, но и промените во опкружувањето (на пр. намалени можности за финансирање, различни приоритети, почеток на користење на ЕУ фондови и слично). Во случај на потреба, врз основа на тригодишните стратешки планови може да се изменат и дополнат веќе усвоените стратешки документи и акти за планирање.



Слика 8 – Поврзаност на донесените стратегии, тригодишните стратешки планови и финансискиот план

Методологијата за развој на стратешките планови за период од три години (структура, содржина и начинот на подготовка) е подетално уредена со Прирачникот за стратешко планирање од февруари 2007 година издаден од Генералниот секретаријат на Владата на Република Македонија.

Законот за финансирање на единиците на локалната самоуправа⁸ ги обврзува општините и Градот Скопје да изготвуваат буџет кој се состои од општ, од посебен дел и развоен дел. Развојниот дел го содржи **планот на програмите за развој** на општините и истиот се состои од среднорочните проекции на одобрени средства по поодделни буџетски програми и подпрограми, години во кои истите ќе се реализираат и извори на финансирање, односно буџети. Планот на програмите за развој се ревидира секоја година.

Без оглед на разликите во поимите (стратешки планови за тригодишен период и план на програмите за развој), важно е да се нагласи дека Прирачникот за стратешко планирање од февруари 2007 година ги обврзува буџетските корисници на:

- спроведување на анализа на состојбата,
- дефинирање на мисијата и визијата,
- утврдување на општите цели (стратешки цели),
- поставување на конкретни цели (приоритети),
- утврдување на начинот на постигнување на целите (мерка),
- воспоставување на показатели на успешност (показатели за следење на резултатите и развојните ефекти) и
- поврзаност со финансиските средства

јавни овластувања;

⁸ („Службен весник на Република Македонија“ бр.61/2004; 96/2004; 67/2007; 156/2009; 47/2011 и 192/2015)

Подолу, подетално се наведени елементите кои се содржани во стратешките плански документи. **Анализа на состојбата** е првиот чекор во подготовката на стратешките плански документи и им помага на буџетските корисници да ги сознаат сопствените потенцијали и да ги дефинираат сопствените предности и недостатоци и реално да ги утврдат општите и посебните цели и начини за нивно остварување.

Најчесто користена алатка за анализирање на состојбата е SWOT анализата, која е објаснета во Прирачникот за стратешко планирање. Со оваа анализа буџетскиот корисник ги утврдува своите предности, слабости, можности и закани кои доаѓаат од средината и може да влијаат на неговото работење.

Мисијата е главната причина за постоење и делување на буџетскиот корисник. Препорачливо е изјавата за мисијата да ги содржи следниве елементи:

- дефинирање на областа на делување или одговор на прашањата, која е задачата и што треба да биде задача на буџетскиот корисник
- изјава на вредностите на буџетскиот корисник

Визијата е насока за развој, која буџетскиот корисник сака да ја постигне на долг рок.

Општите цели се изјави за она што буџетскиот корисник има намера да го постигне во следните три години, односно ја одредуваат насоката на движење и делување за постигнување на секоја од целите на буџетскиот корисник со што би ја остварил својата мисија и визија.

Посебни цели се изјави за тоа кои се најважните области со кои буџетскиот корисник ќе се занимава во текот на следните три години и кои се очекуваните промени, а се насочени кон постигнување на одредени општи цели. Подетални се од општите цели, рокот на реализација е пократок и помагаа за дефинирање на начинот на остварување на општите цели.

Начини на остварување на поставените цели се состојат од група на активности кои водат кон остварување на посебната цел, односно укажуваат како ќе се постигнат посебните цели кои буџетскиот корисник сака да ги оствари.

Показатели на успешност се објективно мерливи и конкретни знаци на она што е направено при остварувањето на целите и може да се дефинираат како показатели на резултатите (output) и показатели на влијанието/ефектот (outcome).

Показателите на резултатите се поставуваат на ниво на начини на остварување на поставените цели/активности и даваат информации за произведените добра и дадените услуги. Овие показатели се фокусираат на оперативните аспекти на спроведувањето на активностите или на начинот на остварување на поставените цели. Во пракса е полесно да се дефинираат и измерат. **Одговараат на прашањето за тоа колку услуги се обезбедени/колку стока е произведена?** (на пр. одржани се 20 работилници за преквалификација на невработени).

Показатели за влијанието/ефектот се поставуваат на ниво на посебни цели и обезбедуваат информации за ефективност, долгорочните резултати на социјалните и економските промени кои се постигнуваат со остварувањето на посебните цели/програми. Ефектите понекогаш се видливи после неколку години, помалку се мерливи, а со тоа нивното дефинирање/утврдување и мерење е доста комплексно. **Одговараат на прашањето кој е ефектот кој се постигнува со реализацијата на одредени активности односно програма?**

Показателите на успешност се корисна алатка за управување што овозможува да се измери, следи, процени и подобри успешноста на работењето на буџетскиот корисник. Тие имаат клучна улога во управувањето со ефикасноста на сите нивоа во организацијата и помагаат во оценувањето на степенот до кој поставената цел е остварена. Исто така, овозможува следење на ефикасноста на испораката на услуги во смисла на нивниот придонес во исполнувањето на поставените цели.

Воведувањето на показатели и нивната правилна примена е од клучно значење за мерење на остварената вредност за парите, што е особено важно во јавниот сектор каде што успехот не може да се мери преку остварена добивка.

Воведувањето на показатели на успешност, исто така е важен предуслов за развој на системот на одговорност за постигнатите резултати. Показателите за успешност може да помогнат за информирање на Владата, парламентот и пошироката јавност за тоа што работат поодделни буџетски корисници и колку успешно.

Методата која се почесто се користи во светот, за мерење на резултатите од работењето, е Balanced Scorecard методата, за која можете да прочитате повеќе во Прилог 3 од овој Прирачник.

Се што е претходно наведено ги претставува клучните елементи за квалитетен систем на финансиско управување. Според тоа обврската за изготвување на стратешки планови и планови на програмите за развој е важен чекор во насока на развој на системот за финансиско управување и контрола.

Преку подготовка и изработка на стратешки плански документи, буџетските корисници работат на исклучително важна активност во системот на финансиско управување и контрола.

Стратешките документи односно нивните задолжителни елементи (анализа на состојбата, визијата, целите, начинот на реализација, показатели на успешност и поврзаноста со финансискиот план) **претставуваат основен предуслов за развој на сите други компоненти на финансиското управување и контрола.** Постоене на јасни цели, нивното поврзување со финансискиот план кој е реален, со јасна програмска и економска класификација, показатели за квалитет со кои може да се следи остварувањето на целите, сево ова создава добра средина, затоа што институцијата знае во која насока оди, кои се нејзините приоритети и нејзините ресурси и начинот на работење го става во функција на остварување на целите.

Развојот на планскиот пристап во работењето во Република Македонија треба да се гледа и преку процесот на влез на Република Македонија во Европската унија.

Со оглед на обврската за подготовка на плански/програмски документи за повлекување на средства од предпристапните фондови на Европската унија, важно е секторските и локалните стратешки документи да бидат во согласност со целите од стратешките документи на Република Македонија, односно стратешките цели во сите овие документи мора да бидат меѓусебно усогласени.

Програмско планирање

Програмското планирање е процес на утврдување на програмите, нивните цели и показатели за успешност и групирање на расходи и одливи по активности и проекти, од кои програмата е составена, а чие спроведување придонесува кон остварување на заедничките цели.

Врската помеѓу целите, начинот на нивното остварување и буџетските средства се содржани во програмите. Програмите обезбедуваат приказ на расходите и одливите по активности и проекти кои се насочени кон остварување на одредени стратешки цели.

Развојот на стратешкото планирање со примена на новиот Закон за буџетите, создаде потреба за развој на програмско планирање.

Програмското планирање е воведено, меѓутоа брзите промени од планирање по ставки на планирање по програми влијаеше на тоа програмското планирање во повеќето буџетските корисници да се сфати само како групирање на расходите од активностите и проектите, а потоа и нивно поврзување во програми без јасно дефинирање на причините и целите на програмата.

Важноста на програмското планирање произлегува од фактот дека токму програмското планирање е клучната алка помеѓу стратешкото планирање и планирањето на буџетот.

Со стратешките плански документи (на пример, тригодишните стратешки планови, плановите на програмите за развој во ЕЛС итн.) се утврдуваат правците на делување на буџетскиот корисник, а со буџетот се утврдуваат средствата потребни за нивна реализација.

Поврзувањето на стратешкото и буџетското планирање преку програми ги поттикнува и промените во начинот на утврдување на програмите. На пример, буџетските корисници на централно ниво значително го намалија бројот на програми. Утврдени се програми кои најдобро го одразуваат

подрачјето на делување на буџетскиот корисник, а имињата на програмите се во согласност со причините за трошење на средства. На тој начин воведено е поврзување на стратешките цели и програмите.

На централно ниво, врската помеѓу стратешкото и буџетското планирање се постигнува преку т.н. табели за поврзување на начин:

- посебните цели на стратешкиот план да се поврзани со програмата
- начините на спроведување од стратешкиот план да се поврзани со активностите и проектите

На локално ниво на сличен начин треба да се оствари врската помеѓу:

- приоритетите на плановите на програмите за развој во ЕЛС со програмите
- мерките од плановите на програмите за развој во ЕЛС со активностите и проектите

Овој пристап овозможува поголема прегледност и транспарентност на програмската класификација, а приоритетите на буџетскиот корисник стануваат се повидливи.

Воведено е утврдување на **целите на спроведување на програмата и показатели за успешност** со кои ќе се мери остварувањето на овие цели.

Целта на воведување на **цели на програмата** е да се добие одговор на следниве прашања:

- Што сакаме да постигнеме со програмата ?
- Како да се реализира програмата?
- Кои се крајни корисници или приматели на услугите?

Со цел да се следи остварувањето на целите на програмата се дефинирани показатели за успешност. Показателите се основа за мерење на ефективноста на програмата и се користат при известување за извршување на буџетот. Тие нагласуваат кои програми не се добри и ги поттикнуваат корисниците на буџетот да се прашуваат: Дали оваа услуга е потребна? Која е целта на оваа услуга? Кои се посакуваните резултати? Како да се создаде услуга со која може да се постигнат одредени резултати?

Показателите служат како механизам за прикажување на намената и оправданоста на вложувањата во одредени програми. На програмите кои постигнуваат добри резултати, се дава можност за зголемување на средствата, додека на оние кои не постигнуваат резултати се заканува можноста за кратење на дел од средствата или исклучување од буџетот.

Во Прилог 4 прикажан е табеларен приказ на поврзување на стратешкото и програмското планирање во случај кај министерствата, градот и општините.

Оперативно планирање

Оперативното планирање е составен дел од процесот на планирање во функција на детално разработување на човечките, материјалните и финансиските ресурси како и активностите потребни за реализација на поставените цели.

Резултат на оперативното планирање се оперативните плански документи, како што се на пример, годишните планови за работа, планови за набавка, планови за вработување, инвестициските планови, плановите за одржување, планови за опремување, планови за обука и други документи кои содржат детално разработка на материјалните и човечките ресурси како и разработка на активности кои се планираат да се спроведат на ниво на буџетски корисник и поодделни организациони единици, најчесто за период од една година (може и подолго за некои од овие документи).

Оперативните плански документи по можност, исто така, треба да имаат линк со стратешките цели и целите на програмата, односно структурата на оперативните плански документи треба да овозможи и видлива врска со стратешките цели и целите на програмата секаде каде тоа е можно.

Разработката на ресурсите за реализација на поставените стратешките цели преку оперативни плански документи овозможува секојдневното работење да е поддршка за реализацијата на

стратешките цели и со нив поврзаните програми, проекти и активности.

Согласно Законот за организација и работа на органите на државната управа,⁹ министерот, директорот на самостојниот орган на државната управа, односно управната организација е обврзан да донесува планови/програми и други видови акти за извршување на законите и други прописи, кога за тоа е овластен со закон. Годишниот план за работа буџетските корисници имаат обврска да го направат согласно со Методологијата за стратешко планирање и Прирачникот за стратешко планирање¹⁰.

Годишниот план за работа, исто така, содржи информации за најзначајните ризици кои можат да влијаат на остварувањето на поставените цели.

Структурата на годишниот план за работа може да ги содржи следниве елементи:

Цел	Активност	Носител/коно сител	Претпоставки за спроведување	Рок за спроведување	Најзначајни ризици

Финансиско планирање – Предлог буџетско барање

Во системот на планирање кој ги поврзува стратешкото, програмското и оперативно планирање, финансискиот план претставува нивни продукт.

Предлог буџетското барање претставува паричен израз на потребните средства за реализација на поставените цели.

Со оглед на тоа дека буџетски средства се ограничени, финансиските ограничувања мораат да се земат во предвид при поставување на целите и утврдувањето на програмите, односно активностите и проектите, бидејќи приоритетите се утврдуваат во зависност од расположливоста на финансиските средства и потребите кои треба да бидат задоволени.

Иако често се создава впечаток дека подготовката на предлог буџетските барања започнува дури тогаш кога Министерството за финансии ќе ги достави упатствата за подготовка на државниот буџет, треба да се истакне дека тоа претставува само техничкиот дел во кој буџетските корисници треба да ги усогласат своите потреби за финансиски средства согласно со лимитите и да ја применат пропишаната методологија (начин на подготовка и рокови) која е потребна заради еднообразен пристап за консолидирање на предлог буџетските барања и буџети во државниот буџет.

Меѓутоа, во таа фаза, треба да и претходат добри подготовки во смисла на познавање на целосните потреби од финансиски средства за целите, програмите, проектите и активностите кои се планира да се реализираат.

Квалитетот на предлог буџетските барања ќе зависи токму од тоа колку во подготовката реално се проценети и земени во предвид сите потреби за реализација на целите, програмите, проектите и

⁹ („Службен весник на Република Македонија“ бр. 58/2000, 44/2002, 82/2008, 167/2010 и 51/2011)

¹⁰ Согласно Законот за Владата на Република Македонија („Службен весник на Република Македонија“ бр. 59/2000, 12/2003, 55/2005, 37/2006, 115/2007, 19/2008, 82/2008, 10/2010, 51/2011, 15/2013, 139/2014 и 196/2015), Владата донесува Годишна програма за работа, како и програми во кои се утврдуваат одделни прашања од надлежност на Владата за кои е потребно утврдување на динамика и рокови и финансиски план за нивно реализирање.

утврдените приоритетите со оглед на расположливите буџетски средства, да се земаат во предвид ризиците од неможност за финансирање на некои проекти, разработени алтернативи во случај некои проекти и/или активности да треба да се откажат или да се спроведат во помал обем зависно од расположливите средства.

Исто така, квалитетот на предлог буџетските барања ќе зависи од тоа колку сеопфатно се направени проценките на расходите и приходите, на пример дали се земени во предвид сите договорени обврски, направени целосни проекции на расходите за проектите во тек или завршени проекти со чие ставање во употреба се создаваат нови расходи кои до тогаш не постоеле (на пр. со изградба на училишта или набавка на нова опрема се создаваат нови трошоци), преземените мерки за наплата на сите побарувања и слично.

Подготовката на предлог буџетското барање е сложен процес, кој меѓу другото бара:

- поврзување на планските документи (стратешки и оперативни планови) со предлог буџетското барање (на пр. пропишани обрасци за искажување на потребите кои ја содржат врската со целите и програмите, временската усогласеност во подготовката на планот за набавки и предлог буџетското барање и слично)
- дефинирање на постапките, учесниците и роковите, на пример кој има овластување за искажување на потребите за финансиски средства и за кои видови на трошоци/ приходи
- дефинирање на начинот на искажување на потребите за финансиски средства (на кој начин потребите се образложуваат, што се е потребно како подлога за искажаните потреби) и начинот на контролирање на нивната оправданост и целосност
- одлучување за приоритетите за финансирање врз основа на изготвена листата на приоритетни програми, проекти, активности
- проценка на влијанието на финансирањето на предложените програми, проекти, активности на очекуваните буџетски средства
- координација на подготовката на предлог буџетското барање со втората и третата линија буџетските корисници и слично.

И кога предлог буџетското барање добро е подготвен во смисла во подготовката реално да се проценети и земени во предвид сите потреби, направените листи на приоритети за финансирање со оглед на расположливите буџетски средства, земањето во предвид на ризиците од не можност да се финансираат некои проекти и слично, можни се потешкотии во реализацијата на предлог буџетското барање.

Меѓутоа, кога предлог буџетските барања се лошо подготвени, потешкотиите нема да изостанат и ќе бидат далеку помногубројни.

Можно е лошо да се имплементира добро подготвено предлог буџетското барање, но не може добро да се имплементира лошо подготвено предлог буџетското барање.

Доброто предлог буџетското барање или буџет обезбедува доволно информации на начин на кој оние кои ги донесуваат одлуките им ја олеснува ефикасната дистрибуција на недоволните буџетски средства за расходите според приоритетите.

При подготовката на предлог буџетското барање, исто така, треба да се води сметка дека во реализацијата на предлог буџетското барање учествуваат често многу поголем број на учесници од оние кои се вклучени во фазата на подготовката. Заради тоа, потребно е да се има добар систем на комуникација помеѓу оние кои ги подготвуваат предлог буџетските барања и оние кои се вклучени во нивното спроведување, со што "инпутите/влезовите" за изготвување на предлог буџетското барање биле точно пренесени и земени во предвид повратните информации од претходните искуства во реализацијата на предлог буџетското барање. Успешната реализација на предлог буџетското барање зависи од повеќе фактори, меѓутоа несомнено најважен фактор е начинот на управување и контролирање на буџетските средства од страна на самите буџетските корисници. Ефикасен систем на финансиско управување и контрола ќе овозможи реализацијата на предлог буџетското барање да

ја следи планската фаза, а на променетите околности да може побрзо и полесно да се реагира.

Во подготовката на предлог буџетското барање треба да бидат вклучени сите организациони единици. Дотолку повеќе што организационите единици кои се одговорни за реализација на целите, програмите, проектите, активностите треба да бидат во можност да ги искажат потребите.

Бидејќи на развојот на буџетот систем, а тука првенствено се мисли на развојот на стратешкото и програмското планирање, акцент се става на целите и резултатите и во подготовката на предлог буџетското барање, повеќе не е во фокусот само висината и видот на планираните трошоци, туку што со планираните финансиски средства се настојува да се постигне, односно кои цели треба да се реализираат и кои резултати треба да се постигнат.

Во подготовка на предлог буџетското барање се поголемо значење добива образложението на предлог буџетското барање.

Буџетските корисници се должни согласно член 23 од Законот за буџетите со предлог буџетското барање, да достават одобрен план на програми за развој со детално образложение.

Во образложението на предлог буџетското барање буџетските корисници го наведуваат:

- резиме на обемот на работа на буџетскиот корисник
- образложение на програмите (активности и проекти)
- законските и други основи на кои се засноваат програмите
- ускладени цели, стратегија и програми со документите за долгорочен развој
- основите и показателите на кои се засновани пресметките и проценките на потребните средства за спроведување на програмите (активности и проекти)
- извештај за постигнатите цели и резултати на програмите базирани на показателите за успешност во надлежност на буџетскиот корисник во претходната година и
- други образложенија и документација.

Основата за подготовка на образложението на предлог буџетското барање е подготвениот стратешки план и програми со поставените цели и показатели на успешност.

Образложенијата се основа за анализирање на резултатите (ефектите) и обликувањето на иднината на целите, насочувањето на делувањата и основа за утврдување на одговорноста.

Планирање кај втора и трета линија буџетски корисници (установи од културата, образованието, здравство и сл.)

Буџетските корисници од втора и трета линија, односно органите во состав (агенции, центри и сл.) како и буџетските корисници на единиците на локалната самоуправа (институции од културата, образованието, здравството и сл.) подготовката на своите плански документи (планови и програми за работа, планови за набавка, планови за вработување, планови за инвестициски одржувања, предлог буџетското барање /финансиски планови) треба блиско да се координираат со надлежниот буџет, министерство, односно единица на локалната самоуправа на која тие припаѓаат.

Министерствата, односно единиците на локалната самоуправа се носители на стратешката политика, а покрај тоа на нивно ниво се консолидираат и предлог буџетските барања, односно финансиските извештаи.

Стратешките планови за период од три години се подготвуваат на ниво на раздел, односно на ниво на министерство. На локално ниво, општините се јавуваат како носители на локалната политика.

Министерствата и единиците на локалната самоуправа во подготовка на стратешките документи мора да ги вклучат и буџетските корисници од нивна надлежност (агенции, установи од културата, образованието, здравството и сл.), бидејќи тие се од клучно значење за спроведување на

стратешките цели и треба да бидат вклучени во нивната подготовка.

Општините треба да ги вклучат не само своите буџетски корисници, туку и останати заинтересирани страни.

Министерствата и единиците на локалната самоуправа по добивањето на упатствата за подготовка на буџетот од Министерството за финансии се обврзани да изготват упатства за буџетските корисници од своја надлежност.

Буџетските корисници од втора и трета линија (агенции, центри, установите од културата, образованието, здравството и сл.) своите предлог буџетското барање ги изготвуваат во согласност со упатствата добиени од надлежниот буџет. Исто така, предлог буџетските барања на наведените буџетските корисници треба да бидат детално образложени на начин што ќе се наведат:

- резиме на опфатот на работата на буџетскиот корисник
- образложение на програмите (активности и проекти)
- законски и други основи на кои се засноваат програмите
- ускладените цели, стратегии и програми со документите за долгорочен развој
- основите и показателите на кои се засновани пресметките и проценките на потребните средства за спроведување на програмите (активности и проекти)
- извештај за постигнатите цели и резултати на програмите базирани на показателите за успешност во надлежност на буџетскиот корисник во претходната година
- други образложенија и документација

ЗАКЛУЧОК

Развојот на стратешко планирање е еден од најважните чекори во насока на развој на добро финансиско управување и контрола во јавниот сектор.

Стратешко планирање ги поттикнува буџетските корисници да размислуваат за визијата на своето работење, стратешки цели и приоритети, начинот како да се поврзат поставените цели и буџетските средства, анализата на досегашните програми бидејќи програмите треба да бидат поврзани со поставените стратешки цели, утврдување на показатели за успешност со кои може да се мерат резултатите и ефектите кои се постигнуваат за вложените буџетски средства.

Развојот на стратешко планирање интензивно се спроведува од 2013 година, но поради сложеноста на овој процес, сигурно може да се тврди дека јавниот сектор е на почетоците на развојот на стратешко планирање на систематски начин.

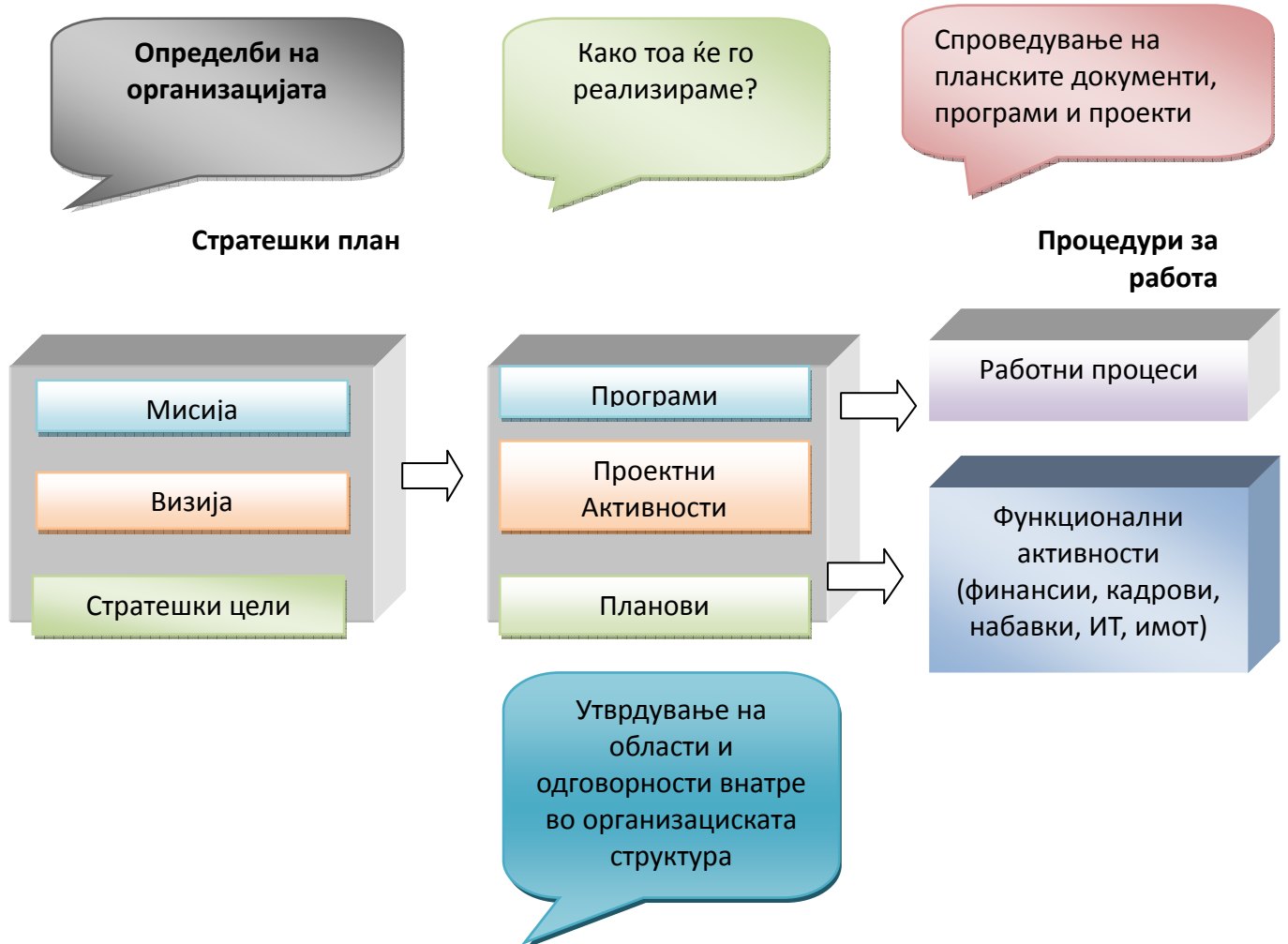
Но, она што е важно да се нагласи, благодарение на развојот на стратешкото планирање и поврзување со планирањето на буџетот создадени се системски претпоставки за развој на финансиско управување и контрола низ сите негови компоненти, односно поттикнат е развојот на другите компоненти на овој систем, вклучувајќи го и развојот на управувањето со ризиците, развој на контролите, како и системот на информации и комуникации. Исто така, развојот на стратешко планирање покренува и одредени промени во организациската структура, односите помеѓу поврзаните институции кои сега го поврзуваат и спроведувањето на стратешките цели, со што се создаваат добри услови за развој на раководната одговорност за целите и остварените резултати и со тоа и поврзаните буџетски средства.

Накратко, развојот на стратешко планирање го поттикнува развој на систематскиот пристап кон управувањето, што го вклучува поставувањето на јасни цели во работењето, нивното поврзување со програмите, проектите, плановите и преку нив со финансиските средства, како и потребата за јасно утврдените на овластувањата и одговорностите.

Поставените цели за да се реализираат на економичен, ефикасен и ефективен начин потребно е добро да се управува со ресурсите (парите, луѓето, имотот) и да се организираат работни процеси со што ќе се поддржи реализацијата на поставените цели.

Претходно наведеното треба да се стави во контекст на организациската структура кај буџетските корисници, во кои е потребно да се уредат овластувањата и одговорностите (да се дефинира кој што работи и на кого одговара за реализација на целите и постигнатите резултати).

Системски пристап кон управувањето



Слика бр.8 - Систематски пристап кон управувањето

4.1.4. Организациона структура, уредување на овластувања и одговорности и линии на известување

Организациона структура

Организационата структура, односно внатрешната организација на буџетскиот корисник треба да биде воспоставена на начин да обезбеди реализација на основните функции на буџетскиот корисник и поставените цели на работењето.

Согласно член 3 од Законот за организација и работа на органите на државната управа органите на државната управа своите надлежности утврдени со закон ги извршуваат врз основа на начелата на законитост, одговорност, ефикасност, економичност, транспарентност, еднаквост и предвидливост. Овие принципи може да се применат и за буџетските корисници на локално ниво.

За развој на финансиското управување и контрола важно е да се обезбеди соодветна организациска структура, односно внатрешно организирање на буџетскиот корисник, што значи дека тоа треба да биде воспоставено на начин кој обезбедува:

- внатре во рамки на организациската структура јасно да се дефинирани овластувањата и одговорностите за реализација на темелните функции во работењето
- организационата структура, односно начинот на кој се организирани управите, секторите, службите, одделенијата, и сл., се погодни за разработка на овластувањата и одговорностите за реализација на целите и управувањето со буџетските средства
- од описот на работа на внатрешните организациони единици на буџетскиот корисник од прво ниво да е видлива нивната надлежност над буџетските корисници од второ и трето нивоа кои се во нивен состав.
- организациската структура да се ажурира во склад со промените во работењето што произлегуваат од променетите околности, промените во регулативата, целите на работењето, начинот на работа и слично.

Со организационата шема, односно шемата за организирање, треба да бидат запознаени сите вработени како би им помогнало во разбирањето на организацијата како целина, односот помеѓу нејзините различни делови, како и каде тие се вклопуваат во организацијата.

Уредување на овластувањата и одговорностите

Актите за внатрешна организација (Правилникот за внатрешна организација и Правилникот за систематизација на работните места) го уредуваат обемот на работа на организационите единици, односно тие акти ги содржат описите на работите кои ги извршуваат нивните поодделните организациони единици.

Сепак, уредените системи на финансиско управување и контрола бараат и подетално уредување на овластувањата и одговорностите за реализација на поставените цели и управувањето со буџетските средства.

Овластувањата и одговорностите, задачите и обврските за известување за остварените цели за секој дел од организационата структура треба да бидат јасни и дефинирани во пишан облик и пренесени на вработените.

Раководителот на буџетскиот корисник, овластувањата и одговорностите за реализација на целите и управувањето со буџетските средства подетално ги уредува со донесување на посебни решенија за давање на генерални или посебни овластувања за спроведување на стратешкиот план и одговорноста за управување со буџетските средства предвидени во финансискиот план, односно решението за внатрешна распределба на вкупниот одобрен буџет.

За секоја посебна цел, односно начинот на остварување може да биде одговорно само едно лице, со тоа што исто лице може да биде одговорно за спроведување на повеќе посебни цели односно начинот на остварување на стратешкиот план.

Се препорачува министерствата, како одговорни лица за извршување на посебните цели да бидат назначени замениците министри или државните советници, односно за начинот на остварување на целите државните советници или раководителите на секторите. Лицата назначени за одговорни за спроведување на стратешкиот план – односно поодделната посебна цел / начинот на остварување - одговорни се за извршување на делот на буџетот поврзан со таа посебна цел / начинот на остварување.

Со решението за давање на овластување и одговорност за управување со буџетските средства обезбедени со финансискиот план (решението за внатрешна распределба на вкупниот одобрен буџет) раководителот на субјектот ја уредува одговорноста на раководителите за реализација на буџетски средства.

Основа за донесување на овие решенија е финансискиот план (решението за внатрешна распределба на вкупниот одобрен буџет) за годината во која расходите и одливите се распоредени по програмската, економската и организациската класификација односно по организациони единици.

Со решението се обврзуваат раководителите на организационите единици на кои се дава овластување и одговорност за управување со буџетските средства, да ги водат потребните евиденции за реализацијата на финансискиот план, како и за подготовка на интерни извештаи (за што се потрошени буџетските средства, колкави се договорените обврски, начинот на кој се остваруваат приходи и сл.) Исто така се обврзуваат за ускладување на евиденциите кои се водат на ниво на организациони единици со податоците на организационите единици за финансии – единиците за финансиски прашања.

При подготовката на решенијата за давање овластувања и одговорности за управување со буџетските средства неопходно е да се земат предвид и решенијата на раководителите на буџетските корисници со кои се уредуваат овластувањата за потпишување на налогот за плаќање на буџетските средства, доколку такви решенија постојат во рамки на институцијата, при што треба особено внимание треба да се посвети на тоа дека едно лице не треба во исто време да биде лице одговорно за преземање на финансиски обврски и лице одговорно за плаќање. Во случај финансискиот план (решението за внатрешна распределба на вкупниот одобрен буџет) да се измени и дополни во текот на годината, ќе треба да се ажурираат и донесените решенија за давање на овластувања и одговорности за управување со буџетските средства.

Согласност со препораката на Министерството за финансии во врска со назначувањето лица за спроведување на целите, се препорачува овластувањата и одговорностите за програмите да се доделат на државните советници, а одговорноста за проектите и активностите на ниво на државни советници или раководители на сектори кои се вклучени во таа програмата.

За секоја програма односно проект и активност може да биде одговорно само едно лице, со тоа што исто лице може да биде одговорно за спроведување на повеќе програми односно проекти и активности.

Решение за давање на овластување и одговорност за управување со буџетски средства е тешко, односно невозможно е да се спроведе во институциите каде што целите не се јасно дефинирани, каде што програмите се спроведуваат преку повеќе организациони целини заради што тешко е да се утврди поединечната одговорност, таму каде што буџетот односно финансискиот план не е разработен по организациони целини и сл.

Спроведувањето на овие решенија во пракса кај првата линија буџетски корисници на централно ниво укажува на постоење на одредени потешкотии, бидејќи пред се бара уредување на организационата структура по организациони единици во смисла на поврзување стратешките цели, програмите (проектите и активностите) со финансискиот план.

Со давањето на овластувања и одговорности не се исклучува одговорноста на раководителот на буџетскиот корисник, туку појасно и поконкретно се уредува одговорноста на раководителите на внатрешните организациони единици во реализацијата на целите и трошењето и контролирањето на буџетските средства.

Линии на известување

Паралелно со развојот на линиите на овластувањата и одговорноста треба да се развиваат и линиите на известување. Раководството на повисоките нивоа треба да има навремени информации дали раководството на пониско го остварува она што се очекува од него, дали тоа е во согласност со договорените правила на работењето и колку е тоа успешно.

За таа цел потребно е да се развиваат внатрешни системи за известување пред сè за реализација на поставените цели, начинот на управување со буџетските средства и слично.

Внатрешните извештаи имаат за цел раководството на повисоко нивоа да има информации кои обезбедуваат активен надзор на управувањето на приходи, расходи, имотот и обврските како и остварувањето на планираните целите низ целата организација.

Буџетските корисниците кои во својот состав имаат втора и трета линија на буџетски корисници треба да имаат развиено линии на известување со буџетските корисници кои се во нивен состав со што би се обезбедиле навремени информации за потребите на надзорот на работењето, навремено откривање на потенцијални можните потешкотии во работењето и преземање на потребните мерки.

Повеќе за системот на известување во Поглавјето 4.4. Информации и комуникации.

4.2. Управување со ризиците

Развојот на финансиско управување и контрола бара и развој на управување со ризиците на еден системски начин, со создавање на таква средина во која дискусијата за ризиците ќе биде дел од секојдневното работење.

Колку е развиено управувањето со ризиците толку се развиени контролите, кои тогаш се насочени и на обезбедување на реализацијата на поставените цели, а не само на обезбедување на законитост и правилност.

Важно е да се нагласи дека ризиците се неизбежни во секојдневното работење и дека секој буџетски корисник треба да преземе активности на начин на кој може да го оправда нивото до кое ги прифаќа ризиците.

Управување со ризиците е дефинирано во Законот за јавна внатрешна финансиска контрола, како целокупен процес на утврдување, проценување и следење на ризиците, земајќи ги во предвид целите на буџетските корисници, како и преземање на потребните активности, посебно преку системот на финансиско управување и контрола, а со цел намалување на ризиците.

Тоа е циклус кој се одвива континуирано, а го вклучува утврдувањето на ризиците, проценка на нивната веројатност и ефект/влијание, преземање мерки како одговор на ризиците, документирање на податоците за најзначајните ризици како и следење и известување за ризиците.

Управувањето со ризиците овозможува донесување поквалитетни одлуки, подобро предвидување и оптимизирање на расположливите средства, бавење со приоритетите како и избегнување на идните проблеми кои можат да се појават при реализацијата на поставените цели.

Ако во текот на планирањето не размислуваме за потенцијалните настани кои може да создадат потешкотии во реализацијата на целите и не ги разгледаме можните мерки за нивно ублажување, во иднина овие настани ќе ни претставуваат проблем и ќе бараат од нас често брза реакција, која најчесто е насочена на решавање на последиците. Управувајќи со ризиците настојуваче да ја решиме причината за можниот проблем.

Навремено уочување на клучните ризици и преземање на соодветни контролни активности значи избегнување на оние финансиски ефекти кои нужно ќе се појават за да се санира проблемот.

Затоа, при поставување на целите, организацијата на работење, донесувањето на одлуки за работа и слично, важно е да се согледаат потенцијалните настани кои можат да создаваат потешкотии во реализацијата на целите.

Управување со ризиците како дел од процесот на планирање и донесување одлуки

Системот на внатрешни финансиски контроли, согласно меѓународните стандарди за внатрешна контрола бара управувањето со ризици да стане составен дел на постојните процеси на управување.

За да стане управувањето со ризиците составен дел на процесот на планирање и донесување одлуки, потребно е секој буџетски корисник да изгради таква култура во која за можните ризици ќе се размислува при подготовка на планските документи (стратешките, оперативните и финансиските планови), а комуникацијата за утврдените ризици да стане пракса на ниво на кое се донесуваат соодветни одлуки, бидејќи оние кои донесуваат одлуки мора да ги имаат информациите за ризиците кои со нив се поврзани.

Ризиците се јавуваат во различни фази на процесот на управување. Клучните области во кои раководството треба да ги утврди најзначајните ризици и да преземе активности со што ќе управува со истите и ќе ги контролира нив се дадени подолу.



Слика 9 - Клучни области на утврдување на ризици

Одговорност за управување со ризиците

Важно е да се нагласи дека секој раководител на своето ниво е одговорен за управувањето со ризиците, што подразбира утврдување на најзначајните ризици и преземање на неопходни мерки со цел минимизирање на најзначајните ризици.

Ако се назначи лице одговорно за собирање на ризиците на ниво на организационите единици, што е практика особено за поголемите буџетски корисници, важно е да се нагласи дека нивната улога е да ги собираат податоци за ризиците и нивно евидентирање во регистарот на ризици, но тие никако не може да ја заменат одговорноста на раководителите за утврдување и управување со ризиците.

Документирање на податоците за ризиците

За да се овозможи информираност на системот за ризиците и би можеле полесно да ги следиме податоците за најзначајните ризици, тие треба да бидат документирани. Се препорачува сите буџетски корисници најзначајните ризици да ги документираат (забележат) во своите плански документи.

При подготовката на стратешките плански документи во кои се утврдуваат целите, треба да се наведат и најзначајните ризици поврзани со тие цели. Организационите единици при донесувањето на своите годишни планови (програми) за работа или во текот на подготовката на позначајни проекти треба да ги наведат клучните ризици кои можат да го попречат спроведувањето на планираните активности.

Покрај во планските документи подетални податоци за ризиците (опис на ризикот кој ја содржи причината и последицата, проценка на веројатноста и влијанието, кој е одговорен за следење на поединечни ризици и слично) треба да бидат содржани и во регистарот на ризици.

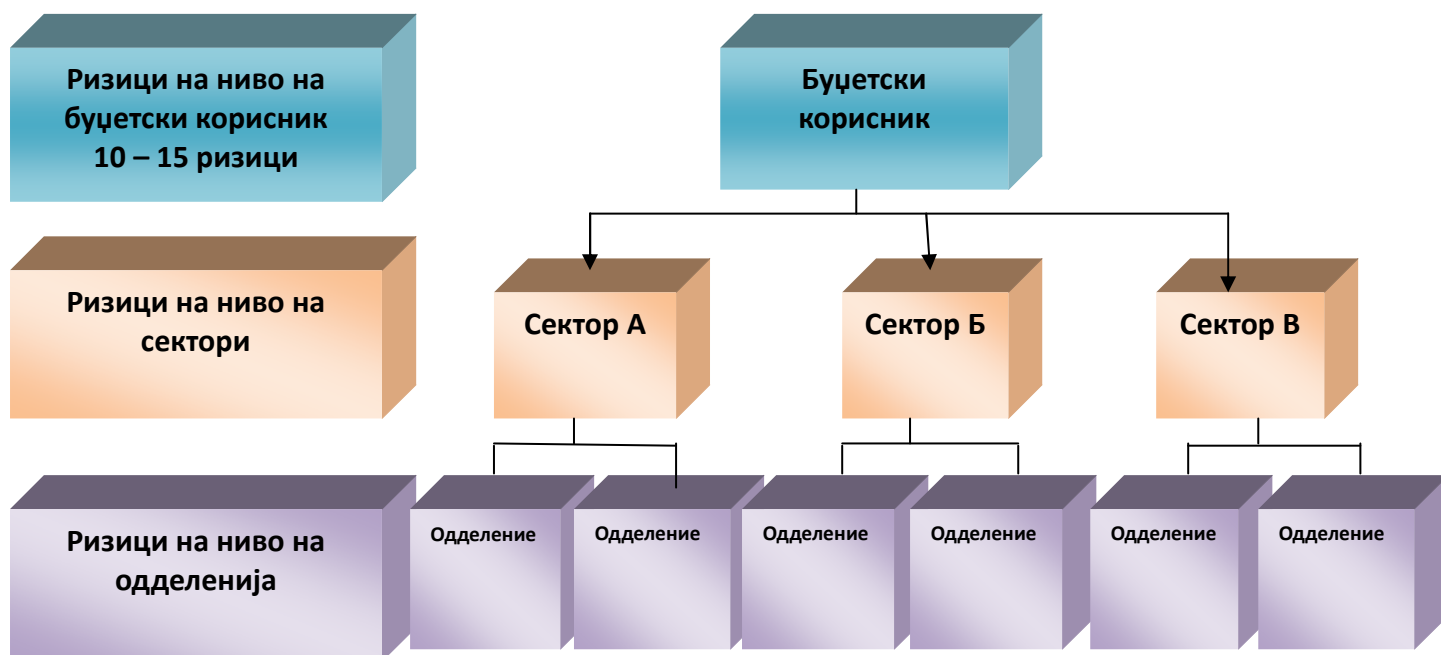
Известување за ризиците

Организационите единици се одговорни за остварување на одредените цели односно реализација на планираните активности и при тоа ги утврдуваат ризиците кои може да влијаат на нивната реализација.

Секој на своето ниво ги утврдува ризиците и презема одредени мерки за нивно ублажување. На следното (повисоко) организациско ниво се проследуваат информациите за ризиците кои се значајни

за ова ниво на управување. На пример, ризиците се утврдуваат на ниво на сектор/служба. Ризиците се решаваат на ова ниво, а ризиците чие справување бара вклучување и расправа на повисоко ниво од раководството, се доставуваат до следното раководно ниво. На ниво на сектор или на повисоко ниво, раководителите ќе управуваат, во просек со 10 до 15 најзначајни ризици за кои тие се одговорни.

На ниво на буџетски корисник, исто така, во просек ќе најдат 10 до 15 најзначајни ризици кои ќе бидат резултат на утврдување на ризиците по пристап од долу нагоре, но и други ризици кои може да ги утврди највисоката раководна структура, што може да се види на следната слика.



Слика 10 - Модел за известување за ризиците внатре во буџетскиот корисник

Стратегија за управување со ризиците

Согласно член 15 од Законот за јавна внатрешна финансиска контрола, буџетските корисници од областа на законодавната, извршната и судската власт (централна власт), фондовите, општините и градот Скопје се должни да донесат стратегија за управување со ризиците, која се ажурира на секои три години и во случаите кога ризикот значително се менува.

Стратегијата ја поставува системската рамка и структуриран пристап за утврдување и управување со ризиците на ниво на буџетскиот корисник. Цел на стратегијата е да опише како буџетскиот корисник има намера да го спроведе управувањето со ризиците на еден системски начин, дефинирајќи ги улогите и одговорностите, методологијата на процесот на управување со ризиците, начинот на управување со ризиците кои се однесуваат на поврзаните институции, начинот на комуникација за ризиците на различни нивоа во рамките на организациската структура како и обуката.

Втората линија буџетски корисници, како и буџетските корисници кој немаат посебен раздел, немаат обврска да донесат стратегија за управување со ризиците, туку да ги утврдуваат ризиците и да управуваат со најзначајните ризици кои можат да влијаат на нивното работење, а на барање на надлежниот буџетски корисник, за таквите ризици и да известуваат.

Централната единица за хармонизација подготви предлог на структура и содржина на стратегија за управување со ризици (пример за министерство) за да им помогне на буџетските корисници во изготвување на нивните стратегии за управување со ризиците.

Претпоставки за ефикасно управување со ризиците кај буџетските корисници

Со цел управувањето со ризици да не се разбере како еднократна активност која ќе ја спроведуваат пониски раководители и вработени и таму каде што повисоките раководители не сакаат да бидат изложени на ризиците кои може да укажуваат на нивните слабости, потребно е да се исполнат одредени претпоставки:

- управувањето со ризиците да е поддржано од највисоките нивоа на раководење и вработените
- сите вработени да се вклучени, да бидат свесни за постоењето на ризици во работењето и да ги следат истите
- управувањето со ризиците да е составен дел на процесот на стратешкото и годишното планирање
- ризиците и управување со ризиците се разгледуваат при процена на стратешките политики и одлуки; состаноците во врска со подготовката и одобрувањето на буџетот/финансискиот план, проценка на ефектот/влијанието; планирање и управување со проектите како и соработка со клучните партнери на буџетскиот корисник и
- ажурирањето на регистарот на ризици да се спроведува редовно од високото раководство.

Освен наведените претпоставки за управување со ризиците, неопходно е подигање на свеста на раководителите и вработените за важноста на управувањето со ризиците.

Повеќе за управувањето со ризиците може да се најде во Упатството за спроведување на процесот на управување со ризиците кај буџетските корисници кое се наоѓа на следниов линк:

<http://www.finance.gov.mk/mk/node/679>

ЗАКЛУЧОК

Да се управува со ризиците значи да се гледа во иднината, однапред да се размислува за потенцијалните односно можни настани, ефекти и последици со кои буџетскиот корисник може да се соочи во иднина како и навремено да се преземаат мерки за да се минимизираат ризиците, а со тоа да се избегнат несакани ефекти односно да се намалат.

Навременото воочување на клучните ризици и преземањето соодветни контроли значи избегнување на тие финансиски ефекти кои мора да се јават со цел да се реши проблемот, но и да се избегне негативна репутација (угледот) поради неуспехот во работењето.

Раководителите кои се одговорни за работењето и реализацијата на поставените цели, истовремено се и клучни лица одговорни за управување со ризиците и тоа треба да го сфатат како составен дел од своето работење, особено при донесувањето на одлуки.

4.3. Контроли

4.3.1. Општо за контролите

Контролите вклучуваат голем број на постапки и мерки кои буџетските корисници ги преземаат за намалување на ризикот, а со цел постигнување на поставените цели на работењето.

Целта на контролите е да се обезбеди законитост и регуларност во работењето, економично, ефикасно и ефективно располагање со приходите, расходите, средствата и обврските односно да се спречат незаконитости и неправилности, неовластено отстранување и ракување со средствата и други ресурси со кои располага буџетскиот корисник.

Контролите не може да се разгледуваат изолирано, туку како составен дел на целокупниот систем на внатрешни финансиски контроли, бидејќи начинот на кој тие се дизајнирани и се применуваат зависи од взаемниот однос со другите компоненти.

Кај контролите всушност е најизразена нивната меѓу зависност со другите компоненти.

Начинот на кој се воспоставени контролите и нивната разновидност се одраз на развојот на другите компоненти на системот на внатрешна финансиска контрола и обратно, колку другите компоненти се поразвиени и контролите ќе бидат далеку побројни и поразновидни.

Кај развиениот плански пристап кон работењето, систематскиот пристап за управување со ризиците, подетално уредениот систем на внатрешно известување, контролите ќе бидат далеку побројни и поразновидни од оние "класичните контроли", кои најчесто се фокусираат само на тоа дали средствата за исплата се предвидени во финансискиот план.

Контролите се динамични и се подложни на промени и мора да се развиваат со текот на времето за да се прилагодат на надворешните фактори, ризиците, промените во приоритетите, техничките достигнувања, промените во организационите односи и слично.

Контролите се менуваат на иницијатива на раководството или како одговор на наодите и препораките на внатрешната и/или надворешната ревизија.

Важно е дека контролите треба да бидат трошковно ефикасни, односно трошоците на контрола да не ја надминуваат добиената корист.

Раководителите треба да ги проценат трошоците и придобивките од контролите и да ги спроведуваат оние контроли кои се неопходни за постигнување на целите на субјектот со прифатлив ризик, кој го поставиле.

Нивото и примената на контролите треба да бидат засновани на веродостојна анализа на ризиците и пропорционални на вклучениот ризик.

Непостоењето на одреден облик на контроли во одредено време или фаза на процесот, не мора нужно да значи и слабост во системот на внатрешните финансиски контроли доколку некаде на друго место постои контрола која ефикасно го компензира нејзиното непостоење.

За да бидат контролите ефикасни, тие треба доследно да се применуваат. Воспоставените контроли треба да функционираат доследно согласно планот цело време, треба да ги спроведуваат сите вработени кои се вклучени во нивното спроведување, а не да се заобиколуваат кога клучниот персонал е отсутен или кога обемот на работа е преголем.

Секое отстапување од стандардните процедури мора да се оправда, да се докаже и за тоа навремено да се запознаат луѓето кои се овластени за давање одобрение за такво постапување, односно за такви исклучоци од стандардните процедури.

Особено е важно контролите да се документирани, односно да постои ревизорска трага што е контролирано, кој и кога контролирал. **Затоа, за контролите особено се важни контролните листи, обрасци, формулари, пишана или електронска трага за спроведените контроли.**

Исто така, **контролите**, постапките и мерките што тие ги опфаќаат, начинот на кој тие се применуваат

и во која фаза на процесот, кој е овластен и одговорен за нивното спроведување подетално **треба да се уреди во пишаните процедури.**

4.3.2. Пишани правила – процедури

Контролите се базираат на пишани правила и процедури. Некои се веќе содржани во рамки на законските прописи, меѓутоа за подетално уредување на контролите потребно е изготвување на внатрешни процедури.

Од буџетските корисници се очекува во продолжение на законската регулатива (Законот за буџетите, Законот за јавна внатрешна финансиска контрола, Законот за јавни набавки, итн ..) интерните акти (упатства, насоки, правилници), подетално да се уредат постапките, да се дефинираат надлежностите и одговорностите како и контролните постапки.

Особено е важно со подзаконските акти односно процедурите да се регулираат процесите на буџетскиот циклус, особено процесот на стратешко планирање, изготвување и реализација на финансискиот план, набавките и склучувањето на договори, евиденција на деловните настани и трансакции, управување со имотот (материјални и нематеријални), наплата на сопствените приходи и враќање на неоправдано потрошените или погрешно платените буџетски средства. Во спроведувањето на овие процеси директно и индиректно е вклучен голем број на организациони единици и затоа, важно е јасно да се уредени правилата на постапување, дефинирани учесниците, нивните овластувања и одговорности, контролните постапки, пропишаните формулари, обрасци и други слични прашања, кои се смета дека е потребно да се уредат.

Во продолжение се даваат препораки што може да содржат интерните акти (упатства, насоки и сл.) со кои се уредуваат клучните процеси од буџетскиот циклус.

- **процесот на изготвување и спроведување на стратешкиот план** може подетално да уреди кој е носител на изготвувањето, кои се учесниците, кој е надлежен и одговорен за поставување на стратешките цели, за следење на спроведувањето на стратешките цели, координација на изготвувањето со буџетските корисници од другите нивоа и сл.
- **процесот на изготвување и спроведување на финансискиот план** може подетално да уреди кои се учесници, рокови, овластувања и одговорности за искажување на потребите, постапка за процена на оправданоста на искажаните потреби, координација на изготвување на финансиските планови и останати плански документи, учесници, овластувања, одговорности за спроведување на финансискиот план, процедура во случај на потреби на трошоци во износ поголем од планираното, постапка во случај на отстапување на реализацијата од финансискиот план, постапка на ребаланс и слично.
- **процесот на евиденција на деловните настани и трансакции** може подетално да го уреди начинот на евидентирање на деловните настани и трансакции кои се јавуваат во работењето, начинот на обработка на материјално финансиската документација со која работните настани се докажуваат, контролните постапки при проверка на точноста на **документацијата, постапката на чување и архивирање на документацијата и слично.**
- **процес на набавки и договарање**, може подетално да уреди кои се учесниците, роковите, овластувањата и одговорностите, начинот на усогласување на планот за јавни набавки и финансискиот план, евиденција на договорените обврски и известување и слично.
- **процесот на управување со имотот** (материјален: недвижен имот, возила, опрема, компјутери, залихи и нематеријален: лиценци, интелектуална сопственост) може подетално да ја уреди постапката за евиденција, правото на пристап, начинот на одржување на имотот, процесот на пописот на имотот, процесот на вреднување, отпис на имот и сл.
- **процесот на наплата на сопствените приходи** може подетално да се уреди со постапката за евиденција на побарувањата, наплата на побарувањата, постапување со ненаплатените побарувања (опомена, присилна наплата, застареност, отпис на ненаплативи побарувања) и сл.

- **процесот на поврат на неоправдано потрошени средства или погрешно исплатени буџетски средства** во случај кога подоцна ќе се утврди дека средствата се неоправдано потрошени или погрешно исплатени може подетално да се уреди постапката за враќање на таквите средства

Директните буџетски корисници и единиците на локалната самоуправа, кои во својот состав имаат втора и трета линија буџетски корисници, треба да водат сметка дека со пишаните процедури кои се однесуваат на подготовка и спроведување на стратешките планови, подготовка и реализација на финансиските планови и буџети, набавки и склучување на договори, дополнителни контроли и сл. и да го уредуваат начинот на соработка и активностите кои ги очекуваат од буџетските корисници во нивниот состав.

Корисниците на буџетот чиј буџет е во рамки на директен буџетски корисник, како и буџетските корисници во рамки на локалната самоуправа, исто така, треба да ги уредат процесите како што се создавање обврски, постапките за доделување договори, евиденција на сметки и слично.

Изготвување на интерни акти со кои се регулира буџетскиот процес обично се иницира од организационите единици за финансии и буџет, меѓутоа исклучително е важно дека во подготовката и изработката на интерните акти вклучени се и останатите организациони единици. Исто така, се препорачува интерните акти да бидат потпишани од раководителот на буџетскиот корисник.

4.3.3. Облици на контроли

Контролите може да се поделат на **претходни (ex ante) и дополнителни (ex post) контроли**.

Претходните контроли се контроли насочени во обезбедување на законитоста и регуларноста на финансиските и други одлуки, а се спроведуваат:

- а) пред донесување на финансиските одлуки, односно пред одлучување за користење на буџетските средства
- б) за време на реализацијата на финансиските и други одлуки, заклучно до фазата на плаќања.

Дополнителните контроли се контроли насочени за обезбедување законито, наменско и навремено прибирање и користење на буџетските и другите средства, остварување на очекуваните резултати како и откривање на можни грешки, отстапувања и неправилности, а се спроведуваат по донесување на финансиските и други одлуки или завршување на деловниот настан.

Во продолжение подетално ќе појасниме некои од контролните постапки и мерките и ќе дадеме примери за тоа како тие може да се применат во клучните области на финансиско управување и контрола, односно во областа на управувањето со приходите, расходите, имотот и обврските, постапките за договарање и наплата погрешно исплатените средства.

Постапки за одобрување

Постапките за одобрување претставуваат претходни контроли кои обезбедуваат дека одредени трансакции и деловни настани се спроведуваат по проверка на нивната законитост и регуларност, проверка на расположливоста на буџетските средства за нивна реализација, економската исплатливост и оправданост и слично.

Важно е да се обезбеди дека трансакциите и деловните настани се спроведуваат само откако тие се одобрени од лицата на кои тоа им е во рамките на овластувањата и откако е спроведена претходна проверка, која на пример вклучува:

- проверка на законитоста и регуларноста на предложените трансакции (на пример, барање за исплата на субвенции во согласност со критериумите за доделување на субвенциите ...)
- проверка на расположливоста на буџетските средства (на пример, средства за набавка на одредена опрема се планирани во финансискиот план)
- проверка на целисходноста и оправданоста на искажаните потреби (на пример, потребата за

нова опрема во согласност со нови развојни активности

- проверка на економската исплатливост и оправданост на вложувањата (економска исплатливост и оправданост на вложувања во нова опрема, изградба на нови училишта).

Нито еден одлив и расход не може да биде направен, ако претходно не е одобрен таквиот расход и ако не се документирани постапките што е контролирано пред одобрувањето на истиот како и одобрувањето на плаќањето.

Постапките за овластување треба да бидат уредени (пропишани формулари за поднесување предлог за набавка на опрема, обрасци за предлози за нови проекти, пропишани критериуми за доделување на субвенции, разни надоместоци, и т.н.) и јасно доделени овластувањата „Кој и што одобрува?“ како „И врз основа на што истото се одобрува?“

Постапките на претходните контроли се особено важни кај инвестиционите (капиталните) проекти кои опфаќаат вложување во зголемување и зачувување на вредноста на имотот, вложувања во земјиште, згради, опрема и други основни средства и нематеријални средства, развој на нови технологии за подобрување на квалитетот на живот и други вложувања од кои ќе се оствари корист.

Инвестициските вложувања по правило бараат значителни финансиски средства и тоа не само за изградба на нови објекти, набавка на нова опрема, туку и финансиски средства кои ќе бидат потребни во иднина, а се поврзани со одржувањето, користењето на резултатите од инвестициските вложувања и слично.

Буџетските корисници треба да ги преземаат обврските за инвестициски проекти дури по спроведено стручно вреднување и оценување на оправданоста и ефективноста на инвестициониот проект.

Ова значи, пред изградбата на нов објект или надградба на постојните, на пример, изградба на сала, базен, набавка на опрема од поголема вредност, и сл. потребно е да се спроведе проценка на оправданоста и ефективноста на проектот односно вложувањето.

Во пракса, често е проблем нецелосното согледување на оперативните трошоци кои долгорочно ги носи инвестициониот проект, така што по одредено време настануваат потешкотии со финансирањето, или недостаток на средства за одржување и користење на резултатите од вложувањето.

На пример, постојат случаи кога набавената опрема или изградениот објект (сала, базен, училиште) не се користат или делумно се користат, што е пример на непотребно вложување кое ангажираше средства а не дава резултати.

Тоа што би требало да го има секој инвестиционен проект е документ во кој се наведуваат намената и целите на проектот, образложение на основата за подготовка и спроведување на проектот (врската со релевантните прописи и/или стратешкиот план), показатели за очекуваните резултати, врската со други проекти (ако има), податоци за финансирање на проектот (извори на финансирање), потребни финансиски средства разработени по видови на трошоци, динамика на финансирање, можните ризици, и слично.

Евидентирање и одобрување на исклучоци

Случаите на пречекорувања или отстапувања од утврдените постапки и процедури, како резултат на исклучителни околности треба да бидат документирани, образложени и одобрени на соодветно ниво пред преземање на понатамошни мерки.

На пример, доколку се појави потреба за расходи кои не биле планирани ваквите барања потребно е детално да се образложат, да се разгледа можноста за нивна реализација, да се обезбедат потребните образложенија и одобрувања.

Постапката на пренос на овластувања и одговорности

Овластувањата и одговорностите треба да бидат јасно дефинирани, формално утврдени и доделени на поодделно лице.

Одговорностите на раководителите и на сите вработени во врска со нивната улога во постигнување на целите и управување со буџетските средства мора да бидат јасно дефинирани. Делегирањето на овластувањата и одговорностите за поодделни работи и задачи на други вработени, не ја исклучува одговорноста на раководителот на буџетскиот корисник и на раководителот за работите кои се делегирани.

Преносот на надлежностите и одговорностите треба да биде во писмена форма, со јасен опис на работите и задачите како и јасно дефинирани овластувања и одговорности.

Принцип на поделба на должностите

Принципот на поделба на должности како исклучително важна контролна активност е потенцирана како посебна одредба во Законот за јавна внатрешна финансиска контрола (член 16, став 1, алинеја 2).

Принципот на поделба на должностите поаѓа од тоа дека нема да се дозволи ниту едно службено лице во исто време да биде одговорно за одобрување, извршување, сметководство и контрола, односно истовремено да не биде одговорно за иницирање, одобрување и евидентирање на трансакциите, како и усогласување и прегледување на извештаи.

Целта на принципот на поделба на должностите е да се намали можноста едно лице да направи и сокрие грешки, неправилности и измами во извршувањето на своите должности.

При пренесување на овластувањата и одговорностите, раководителот на буџетскиот корисник мора да го почитува принципот на поделба на должностите.

Систем на двоен потпис

Системот на двоен потпис е поврзан со принципот на поделба на должностите на начин што преку најмалку два потписа на документот (барање за набавка, договори, фактури, налози за плаќање, и сл.) се докажува дека едно лице има подготвено документ, а другото лице го проверило и одобрило.

Важно е да се истакне дека самиот потпис на документот не претставува контролна активност, доколку потписникот при тоа не ја проверил содржината. Двојниот потпис или „контролата на четири очи“ нема да биде доволно ефикасен, ако секој следен потписник го става својот потпис по инерција бидејќи очекува од претходниот потписник дека тој ја извршил целата потребна проверка.

Примена на принципот на поделба на должностите кај малите буџетски корисници

Малите буџетски корисници (училишта, градинки, музеи, и сл.) заради малиот број на вработени кои работат на такви работи места може да имаат потешкотии во примената на принципот на поделба на должностите и двоен потпис во клучните процеси од буџетскиот циклус, односно не се во можност овој принцип да го применат во пракса. Зголемување на бројот на вработени, секако, не е рационално решение, но на овој проблем може да се пристапи на два начина:

- а) да се воведе засилен надзор (раководна контрола) за да се спречи ризикот од пропусти или потенцијални грешки, неправилности или злоупотреба на таквите состојби
- б) разгледување на можностите за централизација на одредени процеси и работи на ниво на надлежниот буџет, локалните власти, важно е да се дефинира кои работни места треба да се извршуваат централизирано – на ниво на надлежниот буџет, а кои може да се извршуваат кај буџетскиот корисник.

Постапки кои обезбедуваат заштита на имотот и информации за отуѓување и оштетување

Соодветни физички контроли треба да бидат воспоставени за да се заштити имотот и информациите на буџетскиот корисник.

Нивото на физичките контроли треба да биде пропорционално на вклучените ризици, влијанието на привремената или трајна загуба на имотот или неовластено отуѓување.

Во категоријата на физичка контрола влегуваат контролите за пристап до имотот (згради, опрема, и сл.) како што се видео надзор, алармни системи, противпожарна заштита, идентификување на лицата

при влезот во зградата/просториите, лозинки на компјутерите и слично. Во контекст на односот помеѓу трошоците и придобивките потребно е да се разгледа прашањето за заштита на имотот односно дали да се ангажира фирма за обезбедување на која ризикот поврзан со заштитата на имотот делумно се пренесува или тоа ќе го извршуваат своите вработени.

Физичката контрола е и пописот на имотот кој се спроведува со цел да се утврди дали постојат средства, дали се на вистинското место и во употреба.

Редовното одржување на имотот (опремата, објектите, возилата, и сл.) преку услуги, поправки, замена на резервни делови и слично, е важен постапка во однос на заштита на имотот и зачувување на неговата употребна вредност.

Целта на постапките за заштита на имотот е да се обезбеди соодветност на имотот за употреба и да се намали ризикот од изненадно оштетување и дефекти и со тоа поврзани трошоци.

Важни контролни постапки за заштита на имотот се планирање ба замена на имотот, брза поправка на оштетувањата и редовно сервисирање и одржување на имотот.

Навременото планирање на замената на имотот чиј век на траење се ближи кон крај е еден од начините за спречување на неочекувани загуби. На пример, програма за замена на возниот парк може навремено да се испланира со оглед на тоа дека економскиот век на возилата релативно лесно се утврдува. Но, на испланираните рокови не треба секогаш слепо да се придржуваме туку треба да се преконтролираат сервисните книшки на возилата, возната состојба, зачестеноста на дефекти на возилата, а потоа да одлучи кога поодделно возило треба да се замени.

Брзите поправки на оштетувањата, исто така, се важна постапка во зачувувањето на имотот бидејќи ненавремените поправки, на пример, оштетување на покривот може да доведе до многу поголеми штети и загуби.

Исто така треба да бидат јасно дефинирани постапките за постапување со отпишаниот имот.

Постапки кои обезбедуваат наплата на побарувањата

Буџетските корисници треба да ги преземат сите неопходни мерки за да ги наплатат своите побарувања. Првенствено потребно е да се обезбеди целосна и ажурна евиденција за сите побарувања.

Процедурата за обработка на излезните фактури како и мерките кои е потребно да се преземаат за наплата на побарувањата и постапувањето со не наплатените побарувања, исто така, треба да бидат уредени и достапни на сите вработени кои треба да постапуваат согласно процедурата.

Исто така, важно е да се воспостави добра комуникација помеѓу организационите единици кои издаваат фактури и организационите единици за финансии кои ги евидентираат излезните фактури за да може навремено да се евидентираат сите побарувања, а можните проблеми во наплатата на побарувањата на време да се откријат и да се преземат потребните мерки за нивна наплата.

Потребно е да се спроведе анализа на наплатата на побарувањата и да се преземат мерки за ненаплатените побарувања (опомени, присилна наплата).

Основно правило е дека треба да се преземат сите мерки за да се наплати побарувањето. Било кој предлог за отпис на побарувањата треба детално да се образложи и одобри од лицето кое има овластување за таква постапка. Сите отписи на побарувања треба да бидат евидентирани.

Постапки поврзани со создавањето на договорни обврски

Создавањето на договорни обврски треба да биде регулирано со пишана процедура во која јасно треба да се дефинира кој и кога ја покренува постапката за договарање, кој и кога врши контрола дали набавката е во согласност со финансискиот план и дали постапката за набавка која се започнува е во согласност со планот за набавка, кој и кога дополнително ја проверува реалната потреба за предметот на набавката и кој го одобрува започнувањето на набавката.

При склучување на договорот особено е важно да се води сметка договорите да содржат инструменти за обезбедување на плаќањата, инструменти за обезбедување на квалитет на испораката на стоката, работи или услуги, одредби поврзани за отстранување на недостатоци во гарантниот рок, одредби за договорни казни во случај на отстапување од договорните одредби како и други прашања кои се смета дека е потребно да се уредат, а се однесуваат на обезбедување на квалитет на испорака на стоки, работи и услуги.

Преземањето обврски на товар на буџетот е пропишано во член 7, став 2 и член 37-в од Законот за буџетите, согласно кои, корисниците на буџетски средства не смеат да преземаат обврски или да направат расходи, над одобрените средства и истите се одговорни за извршување на расходите и другите одливи и наменското трошење, во согласност со одобрените средства. Ова значи дека сите корисници на буџетски средства можат да преземат обврска само за одредена намена и до висина утврдена со буџетот, ако за тоа се исполнети сите услови предвидени со закон и други прописи.

Во случај на преземање на обврски од страна на буџетските корисници и единките корисници во програмите опфатени со развојниот дел од буџетот, за чие плаќање е потребно користење на буџетски средства во наредни години буџетските корисници, односно единки корисници претходно мора да обезбедат согласност од Владата на Република Македонија по претходно мислење на Министерството за финансии, а буџетските корисници и единките корисници на фондовите и општините согласноста ја обезбедуваат од надлежниот орган.

Согласно член 45 од Законот за буџетите буџетските корисници и единките корисници на централната власт се должни да ги пријавуваат преземените обврски заради нивно евидентирање во единствената база на податоци за преземени обврски во трезорот.

Плаќањата кои произлегуваат од повеќегодишните обврски, буџетските корисници треба како обврска да ги вклучат во буџетското барање¹¹ на буџетскиот корисник за годината во која обврските достасуваат.

Контролата на идната потрошувачка е еден од основните инструменти на добар систем за финансиско управување, бидејќи претставува важен инструмент за одржување, односно намалување на нивото на јавните расходи во предвидената макроекономска рамка.

Без согласност на надлежен орган, буџетските корисници не можат да склучуваат договори за јавни набавки со кои се преземаат обврските од буџетот за следните години.

Преку механизмот на давање согласности за создавање на обврски кои достасуваат во наредните години се контролира целокупното ниво на потрошувачка на буџетските корисници. Со давањето на согласности се потврдува фискалната одржливост и прифатливост на создавањето обврски.

Постапки на целосно, правилно, точно и ажурно евидентирање на деловните трансакции

Материјално-финансиската документација со која се докажуваат деловните трансакции и настани, како што се на пример сметководствените документи (фактури, складишници, приемници, налози, пресметки, и сл.) како и договори, решенија и други документи врз основа на кои настануваат должничко – доверителски односи треба да бидат правилно, точно, целосно и ажурно обработени и евидентирани.

Постапките на обработка и евиденција на материјално-финансиската документација треба да бидат уредени со пишани процедури од кои треба јасно да се утврди што се контролира, кој контролира, во кои фази на процесот се контролира, документацијата која се користи за контрола (обрасци, контролни листи, и сл.), кои податоци се внесуваат во евиденцијата.

Посебно се важни пишаните процедури за обработка и евидентирање на сметководствените

¹¹ Согласно член 22 од Законот за буџетите „Буџетските корисници на централната власт и фондовите изготвуваат предлог на буџетско барање за своите активности опфатени во програми и потпрограми, согласно со упатствата и насоките содржани во Циркуларот за основниот буџет, буџетот на донации, буџетот на заеми и буџетот на самофинансирани активности.“

документи (фактури, складишница, приемници, материјални налози, и сл.) преку кои треба јасно да се дефинира кој ги прима фактурите, кој ги презема стоките/работите/услугите, кои документи притоа се пополнуваат (листи за проверка, записници за прием и слично.), кој и на кој начин проверува дали видот, количината и квалитетот на стоката/работите/услугите се во согласност со нарачаните/договорените.

Организационите единици по чии договор е доставена фактура извршуваат прво ниво на контрола, кое има за цел да се провери дали фактурираната одговара на реалната реализација, дали испорачаната стока/опрема, извршени услуги, извршени работи е во согласност со договореното.

За извршување на овие суштински контроли кои ги извршуваат организационите единици, се препорачува да се користат листи за проверка кои содржат прашања за тоа што се е потребно да се провери.

Пополнетите листи за проверка се приложуваат кон фактурата и се доказ за спроведени суштински контроли.

Раководителот на надлежната организациона единица (или друго овластено лице) фактурата ја одобрува со потпис и ја испраќа на понатамошна обработка до организационата единица за финансиски прашања, во рок кој, исто така, треба да биде јасно дефиниран.

Организационата единица за финансиски прашања спроведува формална проверка на сите елементи на фактурата, врши математичка контрола, го одобрува евидентирањето на фактурата во сметководствениот систем и дава налог за плаќање во согласност со датумот на доспевање.

При ова, исто така, може да се користат контролни листа кои содржат прашања за тоа што е потребно да се провери.

Материјалните евиденции кои содржат информации за имотот (згради, опрема, канцелариски мебел, возен парк, залихи, и сл.), исто така, треба да содржат ажурни, точни и целосни податоци за потребите на управувањето со имотот.

Покрај задолжителните податоци (вид на имот, негова вредност, количина) се препорачува да се води детална евиденција за имотот кој е вредносно значаен, односно има значење за работењето на буџетскиот корисник.

На пример, за вредносно значајната опрема, може да се евидентираат подетални податоци како на пример: година на производство, производител, модел на опрема, припадност во одредена група на опрема, евиденција на хронологија на одржување на опремата (сервис, поправки, замена на резервни делови) и слично.

Евиденцијата на залихата на имотот (на пример: залихата на материјали и лекови во болници, залиха на муниција во војската/полицијата, хемиски средства за чистење на базени во спортско-рекреативните центри, школски потрошен материјал, залиха на канцелариски материјал, залиха на сол за посипување на улиците во комуналните претпријатија и сл.) треба да се обезбедат ажурни податоци за состојбата на залихите, каде се наоѓаат залихите и во кои количини.

Таквите податоци се потребни за ефикасно управување со залихите кои треба да пронајде рамнотежа помеѓу чувањето залихите кои се доволни за потребите на спроведување на активностите со минимален ризик од застој или потешкотии во спроведувањето на активностите како и најмал можен трошок за чување на залихите.

Залихите претставуваат врзани пари на организацијата кој инаку би бил искористен за други цели. Тие, исто така, се вреден имот кој обезбедува работење на буџетскиот корисник без застој и доцнење во спроведување на активностите кои ги користат залихите.

Задачата на управување со залихите е да се постигне рамнотежа помеѓу овие два аспекта на залихи и затоа е важно да се има целосна, ажурна и точна евиденција на деловните трансакции поврзани со залихите, за да може полесно да се:

- утврдат активностите кои ги користат залихите и постојните потреби за залихи

- вреднување на утврдените активности со цел намалување на потребите за залихи, земајќи ги во предвид потребите за минимални резерви кои е потребно да се чуваат со цел да се спречат сериозни последици од недостаток на залихи
- утврди големината и терминскиот распоред на пополнување на залихите, како и најефикасен начин на чување и набавка на залихите
- утврдат и минимизираат трошоците за одржување на залихите.

Водењето на детална евиденција за состојбата на средствата може да биде скапо и не секогаш неопходно и соодветно, односно таквата евиденција е посоодветна за оние буџетски корисници кои имаат имот од голема вредност (опрема, залихи, и сл.) или се од големо значење за работењето.

Упатства за работење и соодветна обука на вработените

Упатствата за работа и соодветната обука на вработените се важни постапки кои обезбедуваат разбирање и постапување на вработените во согласност со процедурите кои ги користи буџетскиот корисник.

Важно е да се обезбеди дека пишаните процедури кои вработените треба да ги користат во нивната работа им се достапни и дека тие со нив се запознаени. Понекогаш, покрај доставувањето на пишаните процедури потребно е и нивно презентирање на вработените, со што тие поблиску би се запознале со нив, би имале можност да добијат подетални објаснувања и образложенија на одредени постапки кои ќе ги применуваат во работењето.

Од вработените може да се побара со писмена изјава да потврдат дека се запознаени со пишаната процедура и дека се запознаени со нивната содржина и доколку имаат одредени прашања и нејасноти на кого можат да се обратат за подетално објаснување.

Упатствата за работење и соодветната обука на вработените се важни, на пример и за вработените кои користат, односно ракуваат со специфична опрема, уреди, и сл. Тие придонесуваат за тоа да се намалат грешките во работењето, да се намалат неправилностите и расипништвото, ризикот од измама и слично, но во крајна линија да се остварат крајните цели.

Следење на контролните постапки

Контролните постапки потребно е континуирано да се следат за да се обезбеди дека контролите се спроведуваат како што е планирано и дека се менуваат во согласност со промените и условите на опкружувањето, да се евидентираат утврдените недостатоци во контролните постапки, односно условите кои ја нарушуваат ефикасноста и ефективност на контролните постапки.

Контролните активности можат да потфрлат во случај на заобиколување на контролите или кога постои заговор со цел правење измама, од тука важно е да се следат контролните постапки, односно нивната ефикасност и ефективност и на време да се преземат мерки за отстранување на утврдените недостатоци и слабости.

Правила на документирање

Спроведените деловни трансакции треба да бидат правилно документирани, а документацијата да се чува во согласност со законските барања.

Документацијата со која се докажуваат деловните трансакции треба да им овозможи на вработените, внатрешните и надворешните ревизори и другите тела да го следат текот на операциите и трансакциите во сите фази.

Контролните постапки треба да бидат документирани. Контролните листи, обрасците, формуларите, и др. кои се користат за докажување на спроведените контроли треба да бидат што е можно поцелосни/попотполни и едноставни за употреба. Посебно треба да се обрне внимание на формата на обрасците кои ќе бидат употребени за внесување на податоци во информационите системи, така што обрасците ќе бидат во согласност со изгледот на компјутерскиот екран и обратно.

Дополнителни контроли

Дополнителните контроли ги вклучуваат сите они постапки кои буџетските корисници треба да ги спроведат по донесувањето на финансиските одлуки, односно спроведени одредени деловни трансакции (на пр. плаќање фактури за купени стоки, исплата на донации, помош и други трансфери, и сл.).

Целта на дополнителните контролни постапки е дополнително обезбедување дека буџетските средства се користеле законски, целисходно и наменски, дека се постигнати очекуваните резултати и ефекти, дека одредените отстапувања во реализацијата биле соодветно образложени, документирани и одобрени.

Исто така, овие контроли се во функција на откривање на можни грешки, отстапувања и неправилности и преземање на неопходните мерки за нивно решавање (на пр. дополнително да се утврди дека купениот апарат не бил тестиран, се спроведува тестирање и во случај да се утврди дефект или неисправност во работењето на апаратот, се бара замена на апаратот или поправка во гарантниот рок, со што се избегнуваат дополнителните трошоци за замена на апаратот или негова поправка).

Дополнителните контроли се насочени кон:

- проверка дали стоките, работите и услугите се примени или извршени во согласност со договорените спецификации, дали се во употреба и дали одговараат на вредноста на платениот износ
- проверка дали постигнатите резултати од програмите, проектите и активностите се во согласност со договорените услови
- проверка на одржливоста на резултатите по завршувањето на програмите, проектите и активностите
- проверка дали се соодветно документирани измените и дополнувањата на договорот доколку имало отстапување во реализацијата на програмата, проектот, активностата
- проверка дали плаќањата се извршени врз основа на целокупната документација која ги докажува деловните настани и трансакции и одобрени од страна на надлежните лица
- проверка дали средствата исплатени на крајните корисници преку донации, помош, субвенции и други трансфери законски и наменски се користени

Дополнителните контроли е особено важно да се извршуваат при исплата на донации, помошти, субвенции и други трансфери на крајните корисници.

Контролни постапки кои најчесто се користат за дополнителните контроли се:

- извештаи за користењето на средствата / реализацијата на проектот
- контрола на лице место кај крајните корисници

Буџетските корисници кои даваат субвенции (на јавни претпријатија, на трговски друштва, на земјоделците ...), помошти (во рамките на општиот буџет), донации (на непрофитните организации), капитални помошти (на трговски друштва, земјоделци, занаетчии) треба од крајните корисници да бараат извештај за потрошените средства / реализација на проектот.

Се препорачува извештаите за трошење на средствата да содржат описен и финансиски дел.

Во описниот дел се опишуваат и опишуваат спроведените активности и постигнатите резултати и се споредуваат со планираните активности и резултати. Исто така, може да се наведат и проблемите и потешкотиите кои се појавиле при реализација на проектот и како тие планираат да ги решат.

Во финансискиот дел се дава преглед на планираните приходи и расходи на финансираниот проект/активности и реализираните приходи и расходи. За реализираните приходи и расходи

потребни се докази -. на пример, за расходите потребни се договори, фактури, пресметки, а за приходите потребен е преглед на уплатите за проектот/активност на банкарската сметката.

Извештаи за трошењето на средствата/реализација на проектот може да се бараат месечно и/или квартално или два пати во текот на спроведувањето на проектот или на крајот, опциите може да бидат различни, а ги одредува буџетскиот корисник во согласност со своите потреби.

За добар систем на финансиско управување и контрола покрај контролата во облик на пишани извештаи кои се бараат од крајните корисници на средствата, потребни се и контроли на лице место кај крајните корисници.

Контролите на лице место се спроведуваат врз основа на примерок и проценка на ризиците. Со контролите на лице место кај крајниот корисник се контролира дали одобрените средства наменски и законски се користени. На пример, дали е купена предвидената опрема, дали се користи, дали е изграден планираниот погон, дали одговара на димензиите, на квалитетот на вградените материјали во погонот за чија изградба се дадени средствата, дали се спроведува едукација чија подготовка и почеток е финансиран од донацијата/субвенцијата, дали е насаден повеќегодишен насад кој според одлуката се финансирал преку субвенции и тн.

За контрола на лице место, исто така, може да се користат контролни листи кои содржат листа на прашања кои помагаат при нивното спроведување, а воедно служат и како документиран доказ за спроведената контрола.

Буџетските корисници кои се даватели на донации, помошти, субвенции, капитална помош треба да ги смислат прашањата во зависност од тоа за која намена ги дале средствата.

Пополнетата контролна листа заедно со доказите (фотографии, копии од некои документи и сл.) може да го сочинуваат записникот и да бидат доказ дека за извршените контроли на лице место.

Доколку се забележат одредени неправилности во користењето на средствата, ненаменско користење на средствата и сл. во таквите случаи може да се побара поврат на средствата во буџетот, односно други мерки предвидени со договорот за финансирање, односно со одлуката за давање на субвенција.

Инспекциите, како облик на дополнителна контрола

Во рамки на поодделни министерства, односно органи на државна управа, воспоставени се инспекциски служби кои извршуваат работи на инспекциски надзор во согласност со одредбите од Закон за организација и работа на органите на државната управа¹² и другите посебни закони.

Спроведувањето на инспекцискиот надзор, во согласност со посебните закони, подразбира директен увид во општите и поединечни акти, условите и начинот на работа на надлежните правни и физички лица како и преземање на со закон и други прописи предвидени мерки да утврдената состојба и работење да се усогласи со законот и другите прописи. Инспекцискиот надзор го спроведуваат инспектори и други државни службеници овластени за спроведување на надзор кога тоа е одредено со посебен закон.

Овде станува збор за класичен инспекциски надзор кој може да се смета како дополнителна контрола во поединечните предмети.

ЗАКЛУЧОК

Контролите опфаќаат пишани правила, постапки и мерки кои буџетските корисници ги преземаат поради намалување на ризикот, а со цел реализација на поставените цели на работењето.

Во овој дел од Прирачникот се прикажани некои од најзначајните облици на контроли во рамки на претходните (ex-ante) и дополнителни (ex-post) контроли, како што се: постапките на одобрување, евидентирање и одобрување на исклучоците, двоен потпис, постапки кои обезбедуваат заштита на имотот, постапките кои обезбедуваат наплата на побарувањата, постапки поврзани со создавањето

¹² „Службен весник на Република Македонија“ бр. 58/2000, 44/2002, 82/2008, 167/2010 и 51/2011

на договорни обврски, постапки на целосно, точно, правилно и ажурно евидентирање на деловните трансакции, дополнителна контрола преку извештаи за трошење на средствата и контрола на лице место.

Преку Прирачникот детално се објаснети само некои од контролните постапки и мерки и дадени се примери на нивна примена во клучните подрачја од финансиското управување и контрола, како што е управување со приходите, расходите, имотот и обврските. Меѓутоа, во пракса, секако треба да се очекуваат повеќе други контролни постапки кои буџетските корисници ги обликуваат во согласност со своите специфичности посебности во работењето.

Важно е да се потенцира дека контролите се засновани на пишани правила, меѓутоа законските прописи во оваа смисла не се доволни. Тоа посебно е нагласено кај процесите од буџетскиот циклус, во чие спроведување директно и индиректно се вклучени голем број на организациони единици и е важно со интерни процедури, во согласност со законската регулатива детално да се уредат правилата на постапување, да се дефинираат учесниците, нивните овластувања и одговорности, контролни постапки, да се пропишат формулари, обрасци и други клучни прашања кои се смета дека е потребно подетално да се уредат.

Централната хармонизациона единица ги прибира интерните акти и процедури кои ги изготвуваат буџетските корисници. Базата на интерните упатства и процедури ќе се објавуваат на веб страната на Министерството за финансии www.finance.gov.mk.

Напоменуваме дека интерните процедури кои ќе бидат содржани во базата, буџетските корисници ќе ги формулираат во согласност со своите специфичности и потреби. Тие можат да им послужат на останатите буџетски корисници како идеја за изработка на сопствените интерни процедури, меѓутоа, уште еднаш нагласуваме дека пред тоа потребно е да се земе во предвид специфичноста на секој буџетски корисник поодделно.

4.4. Информации и комуникации

4.4.1. Општо за важноста на информациите и комуникациите

Една од компонентите на системот на финансиското управување и контрола е и компонентата - информации и комуникации, која како и другите компоненти не може да се разгледува одделно, туку треба да се разгледува во контекст на нејзината врска со другите компоненти.

Важноста на информациите и комуникациските канали со кои информациите се пренесуваат директно е видлива во процесот на донесување одлуки. Квалитетот на информациите во смисла на нивната навременост, соодветност, точност и достапност, го одредува квалитетот на одлуките.

Со цел да се овозможи управување со приходите, расходите, имотот, обврски, следење на реализацијата на поставените цели, остварените резултати, да се анализираат отстапувањата, да се донесат одлуки, заклучоци, и сл. потребни се соодветни, навремени, комплетни и точни податоци со чие поврзување се создаваат информации за потребите на одлучувањето.

Квалитетните системи на финансиско управување и контрола бараат управувачко - информациски системи кои ги прават добрите база на податоци, системите за евиденција, системите за известување, јасно дефинирани линии на известувањето и слично.

Квалитетен систем на финансиско управување и контрола подразбира управување според принципот на "вредност за парите", што значи дека покрај финансиски информации (информации за состојбата на приходите, расходите, имотот, обврските) потребни се и нефинансиски информации (кои резултати се постигнати, кои цели се реализирани, информации за ризиците, нивното влијание доколку тие се активираат, што очекуваат корисниците на нашите услуги, дали сме ги исполниле нивните очекувања, информации за купувачите, добавувачите, и сл.).

Покрај информациите, важен е и системот на комуникации со кој тие информации се пренесуваат (кој ги пренесува информации, на кого се пренесуваат и на кој начин).

Важна е комуникацијата во внатре во институцијата (јасно поставување на задачите, следење на реализацијата, давање упатства и насоки, комуникација меѓу раководителите и вработените, комуникација помеѓу сродни сектори, служби, управи, комуникација помеѓу буџетските корисници од прво и второ ниво, и сл.) како и комуникација помеѓу различните буџетски корисници.

Со оглед на фактот дека буџетските корисници се во функција на граѓаните, важна е и комуникацијата со граѓаните и тоа од две причини: прво, да се дознаат потребите и очекувањата на граѓаните, а второ, да се демонстрира одговорност и транспарентност во работењето на буџетскиот корисник. Затоа, важно е да се запознае јавноста со целите на работењето, остварените резултати, критериумите врз основа на кои се остваруваат одредени права и слично.

За управувачко-информациските системи може да се пишува од различни аспекти, но за целите на овој Прирачник акцент се става на сметководствените системи кои претставуваат база за управувачко-информациските системи, важноста на трезорскиот систем за финансиското управување и контрола, документираноста на клучните деловни процеси, архивирање на документацијата и комуникациите.

4.4.2. Сметководствени системи

Сметководствени системи претставуваат темел и база на сите управувачко – информациски системи, бидејќи обезбедуваат информации за трошоците, приходите, имотот, обврските, односно оние категории кои се во фокусот на финансиското управување и контрола.

За развој на финансиското управување и контрола, исклучително е важна развиеноста на сметководствените системи во смисла колку детални информации обезбедуваат, кои извештаи во нив се креираат, за кого тие информации се наменети и колку сметководствените информации се користат во процесот на донесување на одлуки.

Сметководствените системи кои се воспоставени кај буџетските корисници примарно се во функција на финансиското сметководство.

Важна карактеристика на финансиското сметководство е процесирање на информации кои се однесуваат на минати деловни активности и дека тоа е пропишано и првенствено во функција на екстерното известување.

Финансиското сметководство е регулирано со Законот за буџетите и со Закон за сметководството на буџетите и буџетските корисници¹³ и нивните подзаконски акти, како што се Правилникот за класификација на приходите¹⁴, Правилникот за класификација на расходите¹⁵, Правилникот за сметководството за буџетите и буџетските корисници,¹⁶ Правилникот за обликот и содржината на билансот на состојбата и билансот на приходите и расходите за буџетите и буџетските корисници¹⁷ и Правилникот за примена на меѓународните сметководствени стандарди за јавниот сектор на готовинска основа.¹⁸

Финансиското сметководство претставува основа на сметководствените системи и е во функција на евидентирање на деловните настани, водење на пропишаните деловни книги (дневник, главна книга, помошни книги) како и составување и подготовка на пропишаните финансиски извештаи (билансот на состојбата и билансот на приходите и расходите).

Горенаведените извештаи првенствено се во функција на надворешното известување, односно известување на Министерството за финансии и Државниот завод за ревизија.

Доколку сметководствените системи се задржат само на ниво на она што е законски пропишано, нема да може да се обезбедат доволно информации за потребите на внатрешното финансиско управување.

Развојот на финансиското управување и контрола бара од буџетските корисници подобрување на ефективност и ефикасност во работењето како и зајакнување на одговорноста на раководителите за начинот на управување со расположливите ресурси, обврски, трошоци и резултати.

Раководна одговорност на раководителите во финансиското управување, меѓу другото значи нивна одговорност за тоа како средствата се планираат, како се управува со трошоците (контролираат и намалуваат онаму каде што има простор), како се управува со приходите, одговорност за тоа како се реализираат програмите и кои резултати се постигнуваат и како се донесуваат одлуките.

Раководителите од кои се бара одговорност за претходно наведеното имаат потреба од информации со цел да се справат со одговорноста, односно потребни им се многу подетални информации за трошоците, приходите, средствата, обврските, постигнатите резултати и слично.

Затоа, за развојот на финансиското управување и контрола исклучително е важно врз основа на содржината и структурата на податоците содржани во финансиското сметководство, да се работи на понатамошно разработување на податоците, системот за евиденции и извештаи за потребите на системот на интерните пресметки и системот на интерно известување.

Разработката на податоците, системот на евиденции и извештаи претставува развој на трошковно и управувачко сметководство.

Развојот на трошковното сметководство претставува развој на дел од сметководството кој е насочен кон трошоците, што вклучува подетално утврдување на трошоците, класификација на трошоците

¹³ „Службен весник на Република Македонија“ бр. 61/2002, 98/2002, 81/2005, 24/2011 и 145/2015

¹⁴ „Службен весник на Република Македонија“ бр. 76/09

¹⁵ „Службен весник на Република Македонија“ бр. 76/09

¹⁶ „Службен весник на Република Македонија“ бр. 28/03, 62/06, 8/09

¹⁷ „Службен весник на Република Македонија“ бр. 79/03, 74/05, 88/09, 175/11

¹⁸ „Службен весник на Република Македонија“ бр. 116/05

(според видови, намена, начин како реагираат на промени во нивото на активноста, утврдување на стандардни трошоци и сл.), придржување и следење на трошоците по програми, проекти, активности и организациони единици, детално анализирање на трошоците, следење на отстапувањата од планираната големина, анализирање на причините за однесувањето на трошоците и сл.

Развојот на управувачкото сметководство претставува развој на дел од сметководството кој е насочен кон развивање на системот на евиденција и известување за потребите на раководителите, особено за потребите на подобро планирање и контролирање.

За разлика од финансиското сметководство, трошковното и управувачкото сметководство не се регулирани со посебни прописи токму поради тоа што тие се наменети за внатрешна употреба.

Содржината на интерните извештаи и начинот на обработка на податоците за потребите на нивната изработка, по правило, не е можно ниту пак е препорачливо да се пропишуваат или прецизно да се дефинираат, бидејќи со тоа се губи можноста за сметководствено препознавање и опфаќање на спецификите на одделни активности и флексибилност во креирањето на интерните извештаи во согласност со барањата на индивидуалните буџетски корисници.

Интерните пресметки и системите за известување ги обликуваат самите буџетски корисници земајќи ги предвид спецификите на своето работењето, активностите и работните процеси, барањата на информации од страна на раководителите и развиеноста на деловниот и сметководствен систем.

Интерните пресметки и системите за известување треба да бидат усогласени со намените, целите и задачите на работењето и треба да бидат во функција на квалитетно и сеопфатно известување за постигнатите резултати за различни нивоа на раководители.

Важно е да се нагласи дека развојот на трошковното и управувачкото сметководство директно зависи од интересот на раководителите да бараат подетални информации за трошоците, приходите, имотот, обврските, постигнатите резултати и слично.

Овој интерес неминовно произлегува од состојбите кога раководителите јасно знаат за што тие се одговорни, со кој дел од буџетот, односно финансискиот план располагаат, кои овластувања ги имаат, односно што се очекува од нив.

Важно е да се истакне и тоа, дека доколку од раководителите не се бараат извештаи: *Што е направено? На кој начин? Каде се можните заштеди, а истовремено не се доведува во прашање одржливоста на некои активности, проекти? Зошто некои трошоци се толку високи? Дали има предлози и повеќе варијанти за вршење на одредени активности од проектот?* и други слични прашања и покрај тоа што јасно се уредени овластувањата и одговорностите, поради недостиг на надзор над раководителите од страна на нивните надредени, исто така, може да недостасува интерес и согледување на потребата за развој на трошковното и управувачкото сметководство.

Развојот на сметководствените системи значително се олеснува со соодветна информатичка поддршка. Со оглед на тоа дека информатичката поддршка бара значителни средства, пред било какви одлуки потребно е да се спроведе детална анализа на реалните потреби, односно што на буџетскиот корисник навистина му е потребно од информации, колку детално и во кој сегмент на работењето и зависно од приоритетите и расположливите ресурси да се донесе одлука.

При информатизацијата на сметководствените системи потребно е да се има предвид дека развојот на трошковното и управувачко сметководство значи надградба на базите на податоци и извештаи од финансиско сметководство и нивно поврзување со други оперативни системи (на пр. кадровска служба, служба за набавка, помошни евиденции на долгорочниот материјален имот и слично).

Развојот на трошковното и управувачкото сметководство претставува заедничка задача на сите раководителите и раководителот на единицата за финансиски прашања. Како што е веќе истакнато, деталните информации на трошковното и управувачкото сметководство првенствено се наменети за раководителите со цел да можат полесно да носат одлуки поврзани со програмите, проектите, активностите и процесите за кои се надлежни, со што при донесувањето на одлуките и следењето на

нивната реализација ќе се земат во предвид финансиските ефекти кои од тоа произлегуваат и со нив да управуваат.

Раководителите на единицата за финансиски прашања имаат улога да им помогнат на останатите раководители во развојот на трошковното и управувачкото сметководство на начин со кој ќе им се помогне во разбирањето на целта и придобивките од овие системи, да дејствуваат проактивно, односно да бараат од раководителите детална анализа на трошоците, приходите, основа врз која ќе се темели пресметката на потребните финансиски средства, а не само да се сумираат искажаните потреби, да бараат дополнување на финансиските извештаи со подетални образложенија за тоа што се реализирало и на кој начин и како се остварени поставените показатели на успешност.

Бидејќи основа за развој на трошковното и управувачкото сметководство е финансиското сметководство, улогата на раководителите на единицата за финансиски прашања е да обезбедат средена евиденција и систем за известување во финансиското сметководство, ажурна евиденција, сите потребни основи за книжење на деловните настани и согласно потребите за подетални информации во соработка со други раководители, да работи на развивање и надоградување на системот на евиденција и известување за интерна употреба.

Повеќе за трошковното и управувачкото сметководство, прочитајте во Насоките за трошковано и управувачко сметководство, кои се објавени на страницата:

http://www.finance.gov.mk/files/u249/soki_zatroskovno_i_upavuvacko_smetkovodstvo_2.pdf

4.4.3. Трезорски систем

Информациите и комуникациите во значителна мерка се подобрени кај оние буџетски корисници кои своето работење го спроведуваат преку трезорскиот систем.

Трезорот претставува важна област во системот на финансиско управување и контрола, бидејќи работењето преку трезорот за буџетските корисници по правило значи поефикасна контрола и порационално управување со приходите и расходите.

Во државниот трезор покрај буџетските корисници од централно ниво се вклучени и единиците на локална самоуправа и Градот Скопје.

Потребно е да се нагласи дека воведувањето на трезорот претставува еден од исклучително важните инструменти за подобрување на системот на финансиско управување и контрола.

Исто така, интеграцијата на сметководствените системи кај буџетските корисници во рамки на државниот трезор е важен чекор во подобрување на финансиското управување и контрола поради воведување на системска контрола и транспарентност во создавање на буџетските обврски, предвидување на идната потрошувачка, како и на ефикасноста во изготвувањето на проекции на ликвидноста и управувањето со финансиските текови кај буџетските корисници.

Информациите кои буџетските корисници ги имаат за обврските во своите Главни книги и финансиските извештаи не се доволни за потребите на управувањето со јавните средства и нивното трошење. Со податоците од финансиските извештаи, за создавање на целосна слика за трошењето, потребни се и информации за преземање на обврски од претходните фази, бидејќи тоа е моментот во кој буџетскиот корисник разгледува дали финансискиот ефект од своите одлуки се во рамки на одобраниот буџет и неговите проекции за следните две години.

Со новото Упатство за начинот на трезорско работење¹⁹ кое започна да се применува од 1 јануари 2014 година, Трезорот води евиденција на преземени повеќегодишни обврски и преземени обврски за тековната година, а буџетските корисници на основниот буџет на Република Македонија во рок од 15 дена по истекот на секој месец, се обврзани да доставуваат преглед на достасани

¹⁹ „Службен весник на РМ“ бр 183/2013

ненамирани обврски, со состојба од последниот ден на претходниот месец. Буџетските корисници кои во својот состав имаат единки корисници доставуваат збиен преглед за своите обврски и за обврските на своите единки.

На овој начин Трезорот располага со целосни податоци за обврските и рокот на доспевање, кој овозможува автоматски систем за надзор над преземањето на обврските (уште во фаза на договарање), вклучувајќи ги и повеќегодишните обврски, како и централизирани податоци за настанатите обврски.

Тоа подразбира дека буџетскиот корисник е должен да води евиденција за преземените обврски и за нивната доспеаност на плаќањата, со што во секој момент ќе се знае колку обврски се преземени и уште колку може да се преземат во рамките на тековниот финансиски план и проекциите за следните две години.

Целта е секое преземање на обврски, а не само доставените фактури да биде евидентирано на едно место во системот на државниот трезор и достапно при донесување на деловни одлуки.

Работењето преку трезорот доведува до поефикасно користење на јавните ресурси, овозможувајќи со интеграцијата на сметководствените, буџетските и општо деловните процеси информацијата да се внесува само еднаш во информациониот систем, а потоа сите учесници во процесот да може да ја користат, преработуваат и проследуваат согласно добиените овластувањата и задачи.

Предностите на работењето преку трезор се во тоа што обезбедува подобра контрола над трошењето на средствата наменети за буџетските корисници, со оглед на тоа дека во услови без трезор средствата се депонираат на жиро сметка на буџетскиот корисник без вистински увид во понатамошниот паричен тек, односно тешко се надгледува на што корисникот ги троши доверените средства.

Работењето преку трезорот го овозможува стандардизираното сметководствено следење и известување, така што корисниците во секој момент можат да имаат точни информации за извршување на буџетот на ниво на единиците на локална и поединечниот буџетски корисник.

При тоа, особено важно е да се нагласи расположливоста на ажурирани информации за висината на неискористените средства по одредени позиции, а што дава можност за насочување на расположливите средства во некои други проекти за кои до тогаш немало доволни средства.

Работењето преку трезорот, исто така, овозможува да се постигне заштеда, бидејќи се избегнува непотребното задржување на средства на посебни сметки, плаќање камати на позајмените средства и трансакциски трошоци за префрлање на средствата од сметка на сметка на буџетскиот корисник. Со остварените заштеди финансиските средства можат да се пренасочат за други цели и со тоа да се постигне поголемо задоволство кај граѓаните.

Покрај тоа, воведувањето на трезорот води до унапредување на самата организациона структура, подобра организираност и поголема транспарентност на буџетските процеси.

Имено, организациски предуслов за воведување на трезорот е добра организација на буџетските процеси, односно важно е буџетот да е транспарентен и во него да се видливи сите нивоа и видови на финансирање. Буџетските процеси треба да бидат разработени на начин кој точно ќе ги утврдува задачите, одговорностите, начелата на финансирање и динамиката на поставување на барањата за средства и времето на нивното извршување. Исто така, потребно е да се разработат насоки со дефинирани процедури за работа и текови на документи и да се едуцираат вработените со што би можело да се обезбеди квалитетно спроведување на процесите и процедурите за работа.

4.4.4. Документираност на системот

За финансиско управување и контрола од исклучителна важност е да обезбеди ревизорска трага односно документиран тек на финансиските и други трансакции од нивниот почетокот до крај, со цел да се овозможи реконструкција на сите индивидуални активности и нивно одобрување.

Посебно е важно сите одлуки и нивната реализација да се соодветно документирани, исплатите да се засноваат на веродостојна документација, материјало-финансиската документација да е правилно обработена (да се назначени сите елементи потребни за евиденција, да е видлива врската со договорите, нарачките, ознаките на позициите од финансискиот план, сметката од контниот план, шифрите на програмите, проектите и сл.). Исто така, важно е документацијата да ги содржи сите потребни потписи, кој го поднел барањето, кој го одобрил, кој го контролирал, кој го извршил плаќање и слично.

Уреден систем на финансиско управување и контрола бара постоење на пишани, односно документирани процедури.

Посебно се важни јасни процедури поврзани со процесите од буџетскиот циклус, процесот на стратешко планирање, изготвувањето на финансискиот план (решението за внатрешна распределба на вкупниот одобрен буџет), реализацијата на финансискиот план вклучувајќи го и процесот на склучување договори и набавки, сметководствените процеси во смисла на обработка на материјално-финансиската документација, евиденциите и системот на известување.

Во овие процеси вклучени се голем број на организациони единици, а благодарение на интерните пишани процедури се овозможува информираност на учесниците во овие процеси, што треба да работат, кои овластувања и одговорности ги имаат, кои контролни постапки треба да ги спроведат. Ова овозможува постапување во согласност со процедурата, информираност на учесниците што треба да направат, како и подоцнежна реконструкција доколку е потребно да се спроведе.

Освен уредувањето на процесите од буџетскиот циклус потребно е да се уредат клучните процеси кои придонесуваат за остварување на стратешките цели на буџетскиот корисник, а кои се одвиваат во организационите единици.

Надлежните раководители би требало да ги документаат процесите во рамки на нивната надлежност врз основа на проценка на ризиците. Раководителите врз основа на проценката на ризичноста на деловните процеси ќе одредат кои процеси е потребно подетално да се уредат. На пример, процесите кои предизвикуваат значителни финансиски ефекти, посложените процеси, значајните процеси кои не се поддржани од страна на информатичките системи и слично.

Клучните деловни процеси можат да се документаат на повеќе начини:

- со пишани упатства, процедури, односно со донесување на интерни акти кои вклучуваат правилници, упатства, насоки, и слично
- со компјутеризација на работните системи и процеси
- со изработка на книги/мапи на работните процеси

Со цел документање на системот тие буџетски корисници кои за целокупното работење или нејзин дел имаат ISO сертификат, што значи дека ги попишале и опишале процесите согласно барањата на ISO стандардите ќе имаат една добра подлога за документираност на системот.

Меѓутоа, треба да се истакне дека развојот на финансиското управување и контрола во согласност со Законот за јавна внатрешна финансиска контрола не бара од буџетските корисници воведување на ISO стандардизација ниту пак купување на посебни, често скапи информатички решенија кои обезбедуваат полесно ажурирање на промените кои се случуваат во системот.

Исто така, важно е да се нагласи дека да се има ISO систем, односно да се воведат ISO стандардизација не значи дека со тоа е решен целокупниот систем на финансиско управување и контрола, односно дека буџетскиот корисник има развиен систем на финансиско управување и контрола.

Доколку не се јасно поставени целите на работењето, јасна намена и ефикасност на извршување на работните процеси, може да се случи со ISO системот да се постигнува само тоа на организиран и дефиниран начин да НЕ се остварува "најдобрата вредност за парите" односно "давање на лоши

Системот за управување со квалитет може да биде само добра основа за спроведување на финансиското управување. **Затоа, потребно е:**

- да се разбере дека доброто финансиско управување води кон остварување на поставените цели преку "најдобрата вредност за парите"
- во системот за управување со квалитетот да се вклучат сите потреби на системот на финансиско управување и контрола.

Во сите процеси на буџетскиот циклус потребно е да се зголеми степенот на транспарентност, а начинот на постапување во нив да се опфати односно регулира со соодветни интерни акти.

Таквите интерни акти треба редовно да се ажурираат во согласност со степенот на спроведување и развој на одреден процес. Секоја промена на интерните акти треба да се евидентира како промена на изданието. За да се обезбеди навремено евидентирање на сите промени во интерните акти потребно е секогаш да се утврди кој е сопственик на интерниот акт, односно лицето кое е овластено и одговорно да:

- го координира спроведувањето процесот низ организацијата
- се обезбеди дека сите раководители се запознаени со потребата од постапување по интерниот акт со кој се уредува начинот на одвивање на процесот и обврските и овластувањата на одделните учесници во процесот
- ја поттикнува културата на примената на интерните акти
- се обезбеди учесниците во процесот да бидат соодветно едуцирани
- обезбеди подготовка и/или ажурирање на интерните акти во согласност со степенот на спроведување и развој на процесот.

На секој учесник во процесот треба да се овозможи, доколку во текот на извршувањето на своите активности, следејќи ги интерните акти, ги воочи можностите за подобрување на одделните делови на процесот, своите предлози да ги достави до сопственикот на интерниот акт. Со тоа ќе се обезбеди соодветност и применливост на интерните акти.

4.4.5. Архивирање на документацијата

Со Законот за архивски материјал²⁰ е уредена заштитата, чувањето, обработката и користењето на архивскиот материјал.

Согласно овој закон:

Архивскиот материјал е целокупниот изворен и репродуциран документарен материјал од трајна вредност кој е од значење за Републиката, науката, културата, имателите, како и за други потреби.

Документарниот материјал, како извор на архивскиот материјал, го сочинува целокупниот изворен и репродуциран материјал и книги и други евиденции за тој материјал создадени во работата на имателите, додека тој е од значење за нивната тековна работа и сè додека од него не е издвоен архивскиот материјал.

Канцелариско работење претставува прием, прегледување и распоредување на документ/запис, заведување на документот/записот, доставување на документот/записот во работа, административно-техничко обработување на документот/записот, испраќање на документот/записот, разведување и класифицирање на документот/записот и одлагање на решениот документ/запис во писарницата.

Документ/запис е забележана информација создадена или примена во текот на покренувањето, извршувањето или завршувањето на активност на одреден орган, правно или физичко лице и ги

²⁰ („Службен весник на Република Македонија“ бр. 95/2012, 41/2014, 72/2015, 148/2015 и 169/2015)

опфаќа во доволна мера содржината, контекстот и структурата, така што без оглед на обликот или носачот на записот, дава доказ за таа активност.

Основни карактеристики на документот/записот се автентичност, веродостојност, целовитост и употребливост:

а) автентичен е оној документ за кого може да се докаже дека е тоа што во него се тврди дека е, дека го создал или испратил оној за кое се тврди дека го создал или испратил и дека е создаден или испратен во времето во кое се тврди дека е создаден или испратен;

б) веродостоен е оној документ на чија содржина може да и се верува дека потполно и точно ги изразува активностите или фактите кои ја сочинуваат таа содржина;

в) целовит е оној документ кој е потполн и неизменет и

г) употреблив е оној документ кој овозможува да се идентификува, лоцира, пребара, претстави и интерпретира;

Со Уредбата за канцелариско и архивско работење²¹ е уредено канцелариското и архивското работење на државните органи и институции, јавните установи и служби, јавните претпријатија, трговските друштва основани од државата или во кои доминантен капитал има државата, единиците на локалната самоуправа и градот Скопје, правните и физичките лица на кои со закон им се доверени јавни овластувања, приватните правни лица и физичките лица кои самостојно вршат дејност

Со Упатството за начинот и техниката на постапување со архивскиот и документарниот материјал во канцелариското и архивското работење²² е пропишан начинот и техниката на постапување со архивскиот и документарниот материјал во канцелариското и архивското работење.

Буџетските корисници организацијата, обработката, депонирањето и складирањето, уништувањето и чувањето на архивскиот материјал се должни да го вршат согласно оваа регулатива.

Сите записи и документи од буџетските корисници, како и техничката и деловна документација се чува согласно одредбите од Упатството за начинот и техниката на постапување со архивскиот и документарниот материјал во канцелариското и архивското работење.

Меѓу другото, согласно ова Упатство се чуваат и се архивираат деловните книги, евиденциите, анализите, пресметките, фактурите, извештаи, сметководствените картици, договорите, евиденциите на материјалното сметководство.

Покрај оваа сметководствено-финансиска документација, се чуваат и се архивираат и сите други акти, како на пример статусни документи (на пр. статuti, решенија за регистрација на буџетскиот корисник, и сл.), правна и општа документација (на пр. спогодби и договори за деловна соработка, судски постапки, записници и решенија на инспекциските органи, списи во врска со заштитата на работа, дописи од интересен карактер, известувања, и сл.), кадровска документација (матични книги на вработените, досиеја на вработените со соодветните прилози, евиденциите на договорите за работа, пријавите за тендери, известувањата на кандидатите за резултатите од изборот, и сл.), техничката и документацијата за инвестициите (инвестициски елаборати со проектната документација, документацијата за спроведување тендери за доделување работа, документација за инвестициско одржување, одлуки за инвестиции и сл.).

Со наведеното, важно е да се нагласи дека буџетските корисници се должни при работењето да ги применуваат одредбите од Уредбата за канцелариско и архивско работење. Согласно оваа уредба секој буџетски корисник е должен да се грижи за прием, прегледување и распоредување на документот/записот, заведување на документот/записот, доставување на документот/записот во работа, административно-техничко обработување на документот/записот, испраќање на документот/записот, разведување и класифицирање на документот/записот и одлагање на решениот документ/запис во писарницата.

²¹ „Службен весник на Република Македонија“ бр. 1/2014

²² „Службен весник на Република Македонија“ бр. 99/2014

Исто така, секој буџетски корисник е должен да организира писарница која ќе врши: прием, прегледување на документот/записот, заведување и здружување на документи/записи, доставување во работа, испраќање на документот/записот, разведување на документот/записот и негово архивирање од писарницата во архива.

4.4.6. Комуникација

Комуникацијата во рамките на институцијата, вклучувајќи ги при тоа и комуникацијата меѓу раководителите и вработените, комуникацијата меѓу различните организациски единици, со посебен акцент на комуникацијата помеѓу организационите единици и организационата единица за финансиски прашања, како и комуникацијата со буџетските корисници во системот и комуникација према надвор вклучувајќи ја комуникација помеѓу буџетските корисници и комуникација со граѓаните и корисниците на јавните услуги, е важен елемент во системот на финансиско управување и контрола.

Комуникација помеѓу раководителите и вработените

Важноста на комуникацијата помеѓу раководителите и вработените во контекст на финансиското управување и контрола произлегува од фактот дека преку оваа комуникација се пренесуваат од страна на раководителите кон вработените целите, задачите, упатствата и сл., односно она што раководството го очекува од вработените, а од страна на вработените кон раководството повратни информации за спроведувањето, потребни предуслови за реализација на целите и задачите, воочени ризици, слабости во системите и сл.

Квалитетот на оваа комуникација во смисла на нејзината двонасочност (раководители ↔ вработени), јасно поставување на цели и што се очекува од вработените, активно вклучување на вработените и нивните конструктивни предлози ќе придонесат вработените да имаат појасна слика за она што се очекува од нив и кој е нивниот придонес, а раководителите подобра информација за оперативното спроведување на задачите, евентуалните потешкотии и мерките што треба да се преземат.

Комуникација помеѓу организационите единици

Развиената комуникација меѓу организационите единици придонесува за поефикасно и подобро разменување на информациите во рамки на буџетскиот корисник, навремена запознаеност за воочените потешкотии, подобра координација во спроведувањето на поставените цели и основните функции на работењето, откривање на преклопување на одредени активности или задачи, или пак од друга страна, недоволна покриеност на одредени подрачја во работењето.

Комуникација помеѓу организационите единици и организационата единица за финансиски прашања

Развојот на финансиско управување и контрола бара и развој на комуникација помеѓу организационите единици и единицата за финансиски прашања. Во суштина, развојот на овој систем е развој на раководната одговорност на раководителот на буџетскиот корисник и раководителите на организационите единици за финансиските ефекти од работењето, со други зборови, раководителот и раководителите на организационите единици да се тие кои што треба да водат грижи за финансиските ефекти на работењето, бидејќи тие за нив се одговорни, а не раководителот на организационата единица за финансиски прашања.

Во праксата често е присутна состојбата целокупната грижа за финансиите да ја водат раководителите за финансии и буџет, односно раководителите на секторите за финансиски прашања, додека останатите раководители тоа не го перцепираат како своја примарна одговорност. Развојот на финансиско управување и контрола оди во насока на промена на оваа пракса и затоа важно е да се развива и комуникацијата помеѓу организационите единици и организационата единица за финансиски прашања која тоа го поддржува. Од организационата единица за финансиски прашања се очекува развој на советодавната улога и поддршка на раководители во преземањето на нивната раководна одговорност, а од останатите организациони единици уважување на советите и

поддршката, а исто така и активна вклученост во подготовката на интерните упатства, правила и процедури со кои се уредуваат процесите од буџетскиот циклус, чија изработка најчесто ја иницира единица за финансиски прашања, меѓутоа тие за да ја уважат специфичноста на работењето потребна е активна вклученост на сите учесници во тие процеси.

Комуникација со буџетските корисници во својот состав

Буџетските корисници кои во својот состав имаат буџетски корисници (од второ или трето ниво) треба со истите да воспостават и развијат ефикасна комуникација и тоа особено во сегментот на информирањето за целите во работењето, вклучувајќи ги буџетските корисници во својот состав во подготовката на планските документи и тоа не само во финансискиот план, туку и стратешките документи за развој, оперативните плански документи и сл., вклучување на раководителите на второто и третото ниво на буџетските корисници на колегиумите на раководителите (министри, градоначалници, раководители), развивање соработка и комуникација помеѓу надлежните управи/управни оддели со буџетските корисници во состав. Исто така, од страна на буџетските корисници се очекуваат укажувања на одредени ризици во работењето и навремено предупредување на надлежниот буџет за потешкотиите во работењето. Комуникацијата со буџетските корисници во состав е важно поради потребата од координиран пристап во развојот на финансиското управување и контролата.

Комуникацијата помеѓу буџетските корисници

Постојат повеќе области во јавниот сектор чие спроведување е во надлежност на повеќе буџетските корисници, на пример во областа на здравство (ресорното министерство, Фондот за здравствено осигурување, општините и Градот Скопје, здравствените установи), во областа на социјалната политика (ресорното министерство, центрите за социјална заштита, установите од областа на социјалата, општините и Градот Скопје) и сл., а покрај тоа одредени активности често претставуваат меѓу ресорска задача на пр. противпожарна заштита (соработка на војската и полицијата).

Комуникација помеѓу буџетските корисници кои ги поврзува спроведувањето на одредени функции во јавниот сектор од особено значење е за успешното спроведување на тие функции во целина.

Развој на финансиско управување и контрола, меѓу другото вклучува и развој на канали за комуникација помеѓу буџетските корисници, со цел подобра достапноста на потребните информации, намалување на трошоците за обработка на податоците, постигнување на подобра вмреженост, и со тоа и побрзи и поефикасни услуги за граѓаните, подобри информациски подлоги за донесување на одлуки и многу други предности.

На пример, надзорот и контролата над остварувањето на правото за социјален надоместок, многу е побрзо и поефикасно во системи во кои се вмрежени податоците од Управата за јавни приходи во врска со имотната состојба на корисникот на социјална помош, како и податоците од пензискиот систем во врска со исплатата на пензиите и сличните бази.

Комуникација со корисниците на услугите, граѓаните, јавноста

Буџетските корисници во своите изјави за мисијата и визијата често ја нагласуваат својата ориентираност кон корисниците на своите услуги и задоволувањето на нивните потреби. Ова е разбирливо, бидејќи тие се во функција на давање услуги на граѓаните, тоа им е примарна улога и затоа комуникација со граѓаните, односно јавноста, исто така, е важен дел во системот на финансиско управување и контрола.

Важноста на комуникацијата со граѓаните може да се разгледува преку два аспекти.

Прво, граѓаните како корисници бараат квалитетни и сеопфатна јавни услуги, а особено го ценат тоа кога тоа што го бараат се извршува на едноставен начин, односно се дава точна и прецизна услуга. Заради тоа, важно е буџетските корисници да имаат сознанија за потребите, интересите и желбите на корисниците на своите услуги. Со зголемување на информациите за корисниците на своите услуги, буџетските корисници се во состојба подобро да ги прилагодат, да ги препознаат и предвидат нивните потреби. Потребно е да се познаваат потребите на корисниците, а одлука за тоа каков услуга

во крајна линија ќе обезбеди буџетскиот корисник треба да ја донесе врз основа на информациите за расположливите ресурси (финансиски средства, човечки капацитети, информатичка поддршка, и сл.). Буџетските корисници кои активно соработуваат со корисници на своите услуги вклучувајќи ги во расправите на пример за важните проекти, го анализираат задоволството на корисниците од дадената услуга, им даваат можност да ги искажат своите препораки како да се унапредат и подобрат услугите и сл. може да дадат поквалитетни, подобри и посоодветни услуги насочени кон она што корисниците на услуги го очекуваат.

Од друга страна, граѓаните како даночни обврзници сакаат нивните средства да бидат рационално потрошени, односно тие кои управуваат во јавниот сектор да работат како добри домаќини и ефикасно да управуваат со буџетските средства.

Граѓаните бараат целите и резултатите од работењето да бидат познати. Заради тоа, важно е целите на работењето, финансиските планови, извештаите за извршувањето на буџетот, остварените показатели на успешност, и сл. да бидат објавени. Овие информација за граѓаните се важни како поради нивната запознаеност со целите и резултатите и воопшто со транспарентноста во работењето на буџетскиот корисник така и поради фактот дека тие информации се важни за граѓаните со што би можеле да делуваат на воочените слабости.

ЗАКЛУЧОК

Со цел да може да се управува со приходите, расходите, имотот, обврските, да се следи реализацијата на поставените цели, остварените резултати, да се анализираат отстапувањата, да се донесуваат одлуки, заклучоци, и сл. потребни се соодветни, навремени, потполни и точни податоци со чие поврзување се создаваат информации за потребите на одлучувањето.

Една од поважните одредници на развојот на системот на финансиското управување и контрола, особено во областа на информациите и комуникациите е развиеноста на сметководствениот системи. Првенствено, тука се мисли на тоа колку детални информации сметководствените системи обезбедуваат, кои извештаи во нив се креираат, на кого тие информации се наменети, како и колку сметководствените информации се користат во процесот на донесување одлуки.

Развој на финансиско управување и контрола бара и развој на сметководствени системи, особено развој на трошковното и управувачкото сметководство, преку кои се обезбедуваат подетални информации за трошоците, приходите, имотот и обврските и ги поврзуваат со нефинансиски информации, на пример со остварените резултати, постигнатите ефекти и сл.

Буџетските корисници кои своето работење го имаат организирано преку Трезорот во Министерството за финансии, во значителна мерка го унапредија финансиското управување и контрола, првенствено од причина што работењето преку трезорот по правило значи поефикасна контрола и порационално управување со приходите и расходите. Заради тоа, воведувањето во трезорот на се поголем број субјекти на централно и локално ново претставува важен инструмент за унапредување на системот за финансиско управување и контрола.

Уредениот систем на финансиско управување и контрола бара постоење на напишана односно документираните процедури за клучните работни процеси. Документираноста може да се постигне на повеќе начини, на пример преку пишани интерни упатства и процедури, со информатизација на работните процеси како и со изготвување на книгата (мапата) на работни процеси. Буџетските корисници го избираат начинот кој за нив е најсоодветен.

Меѓутоа, за процесите од буџетскиот циклус се препорачува да се изготват интерни пишани процедури, потпишани од страна на раководителот на буџетскиот корисник, од причина што во тие процеси, како што тоа беше претходно истакнато, се вклучени директно или индиректно, скоро сите организациони единици.

4.5. Следење и проценка на системот на финансиското управување и контрола

Системот на финансиско управување и контрола бара постојано следење со цел проценување на

неговото функционирање, навременото ажурирање во случај на промени во условите и начинот на работење и утврдување мерки за континуиран развој на системот.

Следење и проценка на системот на финансиско управување и контрола се спроведува преку:

- **постојано следење**
- **самопроценка**
- **активност на внатрешната ревизија**

а) Активности на постојано следење

Постојаното следење ги вклучува редовните активности за управување и надгледување и други активности кои вработените ги преземаат во извршувањето на должностите и спроведувањето на мерките за решавање на воочените слабости и потешкотии на ниво на одделни активности, постапки, процеси.

Секој во организација има одредена одговорност во однос на следењето. Работните места на лицата во организацијата им помагаат во утврдувањето на фокусот и односот со овие одговорности.

Според тоа, следењето го спроведуваат вработените, раководителите од средно ниво и раководителите на повисоко ниво, секој во своето подрачје во зависност од одговорностите кои ги имаат.

Вработените - Вработените треба да се фокусираат на следење на сопствената работа, со што работата би се извршувала на соодветен начин. Вработените може да ги поправат грешките кои се откриени пред нивната завршена работа да се проследи на разгледување на повисоки нивоа. Раководството треба да ги едуцира вработените во врска со контролните активности и да ги поттикнува да бидат внимателни и да известуваат за сите воочени слабости и неправилности. Со оглед на тоа дека занимаваат со детали на секојдневното работење на организацијата, вработените се во најдобра позиција за откривање на можните проблеми во постојните контролни активности. Исто така, тие треба да посветат внимание на промените во непосредното внатрешно и надворешно опкружување, да се утврдат сите ризици и да известуваат за можностите за подобрување.

Раководители на одделенија/служби – Раководителите од средно ниво треба да го согледаат функционирањето на контролите во одделенијата за кои се надлежни, односно колку добро лицата кои се надлежни за одредена област на работење го надгледуваат спроведувањето на контролите. Фокусот на овие раководители треба да биде ист како и кај лицата кои го надгледуваат спроведувањето, но дополнително проширен за да се опфатат сите организациони единици во нивна надлежност.

Раководители на повисоко ниво (државни советници/помошници министри, директори на управни тела, раководители на сектори) - Поради поширок опфат, извршните раководители треба поголем акцент да стават на следење на остварувањето на целите на организацијата. Понатаму, извршните раководители треба да го следат постоењето на ризици и можности во внатрешното и надворешното опкружување, што би можело да ја поттикне потребата за промени во плановите на организацијата. Раководителите треба да се грижат за преземање на соодветни активности во однос на резултатите од следењето. На пример, раководството може да донесе одлука за поставување нови општи и посебни цели, со што ќе се искористат новите можности, може да се консултираат со вработените или нив дополнително да ги обучат за поправање на процедуралните грешки или може да ги прилагодат контролните активности со што промените во ризици ќе се сведат на најмала можна мера.

б) Процес на самопроценка

Самопроценката, за разлика од постојаното следење, главно се спроведува на годишно ниво и претставува сеопфатен пристап на проценка на финансиското управување и контрола во целина, односно неговите клучни области.

За да се утврди моменталната состојба на финансиското управување и контрола секој буџетски корисник треба периодично (најмалку еднаш годишно) да спроведе самопроценка (или преглед) на системот на финансиско управување и контрола во рамките на институцијата.

Самопроценката на буџетскиот корисник треба да утврди дали има соодветен систем на финансиско управување и контрола со правила и процедури кои ќе обезбедат дека работењето се одвива правилно, етички, економично, ефикасно и ефективно.

Самопроценката на системот на финансиско управување и контрола се спроведува преку пополнување на прашалникот за Годишниот извештај на финансиско управување и контрола.

Структурата и содржината на прашалникот за годишниот извештај за финансиското управување и контрола, како и начинот на подготовка е уреден со Правилникот за формата и содржината на извештаите и изјавата за квалитетот и состојбата за внатрешните контроли од годишниот финансиски извештај.²³

Во прашалникот за Годишниот извештај за финансиското управување и контрола прашањата се групирани согласно компонентите на финансиското управување и контрола: контролна средина, управување со ризик, контроли, информации и комуникации и следење/мониторинг на системот.

Прашалникот за Годишниот извештај за финансиското управување и контрола се обврзани да го пополнат сите буџетски корисници и на тој начин да спроведат самопроценка на финансиското управување и контрола во неговите клучни области, односно во планирањето и извршувањето на буџетот/финансискиот план, јавните набавки, сметководството и известувањето.

Во прашалникот за годишниот извештај за финансиско управување и контрола најмногу се застапени прашања поврзани со контролната средина, која претставува основна претпоставка за целосен развој на системот на финансиското управување и контрола. Во рамките на контролната средина, меѓу другото, се следи областа на етика и интегритет, уредување на состојбата судир на интереси, начинот и пристапот на раководење, начинот на кој во рамки на организациската структура се уредени овластувањата и одговорностите, развиеност на планскиот пристап на работење и управувањето со човечки ресурси.

Исто така, преку прашалникот за Годишниот извештај за финансиското управување и контрола се анализира и развиеноста на процесот на управување со ризици, што претставува релативно нов процес во институциите од јавниот сектор, кој треба да се развиваат како составен дел на процесот на управување, особено планирање и донесување одлуки. Всушност со тоа се разгледува колку при изготвувањето на стратешките и годишните планови, се земат во предвид настаните кои може негативно да влијаат на остварување на поставените цели, дали се документирани податоците за ризиците и во колкава мера е воспоставен системот за известување за ризиците, дали е именувано лице одговорно за координација на воспоставување на процесот на управување со ризиците, како и дали се назначени координатори за ризиците и дали буџетските корисници од втора линија ги известуваат буџетските корисници од прва линија за најзначајните ризици.

Прашалникот за Годишниот извештај за финансиско управување и контрола содржи значителен број на прашања кои се однесуваат на контролните активности. Но, она што се во прашалникот за Годишниот извештај на финансиско управување и контрола се бара е поширокото разгледување на тоа како тие контролни активности се уредени, на пример, се бараат подетални информации за содржината и структурата на одредени пишани процедури со кои се регулира процесот на евиденција на деловни настани, процесот на стратешкото планирање, процесот на договарање и набавки, и сл.

Во подрачјето на информации и комуникации во прашалникот за Годишниот извештај на финансиско управување и контрола, исто така, се оди чекор понатаму од известување врз основа на пропишаната законска рамка, односно поголем акцент се става на уреденоста на внатрешниот систем за известување за потребите на финансиското управување.

²³ „Службен весник на Република Македонија“ бр.147/10, 34/11 и 113/14

Така, во овој дел се разгледува начинот на известување и анализирање на извршувањето на финансискиот план, развиеноста на сметководствените системи, практиката на изготвување дополнителни внатрешни извештаи за потребите на финансиското управување, компјутеризацијата на работните системи и документираност на клучните работни процеси и развиеноста на системот на информации и комуникации меѓу првата и втората линија буџетски корисници.

Прашалникот за Годишниот извештај за финансиското управување и контрола содржи и прашања кои се однесуваат на начинот на следење и проценка на системот на финансиското управување и контрола преку која се разгледува начинот на воспоставување на системот за известување на највисоко ниво на раководители, со цел добивање информации за функционирање на системот на финансиско управување и контрола; начинот на кој се обезбедува дека процедурите, интерните акти се спроведуваат во пракса и се ажурираат спрема потребите, следење на спроведувањето на препораките на надворешните и внатрешните ревизори и воспоставување на систем за известување, кој обезбедува следење на функционирањето на системот за финансиско управување и контрола на втората линија буџетски корисници.

Понатамошниот развој на финансиското управување и контрола ќе се насочи кон изнаоѓање на еднообразен пристап во начинот на самопроценка, меѓутоа, сега, во време кога системот се развива и кога истовремено, е потребно да се обезбедат минималните барања, овие модели се покажаа како неопходност.

По завршувањето на самопроценката за утврдување слабости и недостатоци потребно е да се планираат активности за нивно решавање.

Повеќе за планирањето на активностите за развој на финансиското управување и контрола е содржано во Глава 5 од овој Прирачник.

За резултатите од самопроценката на системот на финансиското управување и контрола, како и активностите кои се планира да се преземат за решавање на воочените слабости и мерки за понатамошно унапредување, буџетските корисници се должни да ги известат надлежните буџети, односно Министерството за финансии.

Повеќе за известувањата за системот на финансиското управување и контрола е содржано во Глава 6 од овој Прирачник.

в) Активности на внатрешната ревизија

Внатрешната ревизија кај оние буџетски корисници кои имаат обврска да ја воспостават, е во функцијата на објективна и независна проценка на системот на финансиско управување и контрола.

Внатрешната ревизија, е организациона единица во рамките на буџетскиот корисник, меѓутоа, функционално и организациски е одвоена од другите организациони единици и директно одговара на раководителот на буџетскиот корисник. Таа функционална и организациска поделба е важна за тоа внатрешна ревизија да може да ја обезбеди својата независност и објективност во планирањето на своите активности, односно утврдување на подрачја кои ќе бидат ревидирани врз основа на проценка на ризикот, ревидирање на работните системи и процеси како и известување, особено непосредно известување на раководителот на буџетскиот корисник.

Важно е да се нагласи дека независноста на внатрешната ревизија не значи нејзина изолација.

Се препорачува раководителот на единицата за внатрешна ревизија да учествува на состаноците на раководителите на буџетскиот корисник, односно колегиумите на министерот/градоначалникот, со што ќе може да има сознанија од највисоко раководно ниво во која насока се движи институцијата, кои се приоритетите во работењето, каде се појавуваат потешкотии и сл. Сите тие се важни информации за внатрешните ревизори, со цел да можат да ги утврдат подрачјата кои ќе ги ревидираат и каде е потребно да се насочат ревизорските ресурси со цел зајакнување на системите за внатрешни контроли. Исто така, колегиумот на министерот/ градоначалникот треба да биде и место на кое се дискутира за препораките на ревизијата, дали тие се спроведени и што се презема во

однос на спроведување на препораките.

Она што е важно да се истакне, за буџетскиот корисник, внатрешната ревизија преку своите извештаи дава дополнителни, независни информации за тоа како функционираат системите на внатрешни контроли во ревидираните подрачја, како раководителите на кои е пренесено овластувања и одговорност ги остваруваат целите и резултатите и како управуваат со буџетските средства за кои тие се надлежни, и кои препораките се даваат со цел подобрување на работењето.

За раководителите внатрешната ревизија претставува помош за воочување на одредени слабости и неправилности кои во секојдневното вршење на активностите не се забележани и на време да се преземаат мерки со кои тие слабости ќе се решаваат. Чести се прашањата во пракса, како внатрешната ревизија може да даде препораки за подобрување на некои системи и процеси, бидејќи таа не ги спроведува и не учествува во истите, зарем тие системи и процеси не треба најдобро да ги познаваат оние кои секојдневно ги спроведуваат, вработени и раководители, кои се одговорни?

Важно е да се нагласи дека на внатрешната ревизија е "независен поглед од страна кон работните системи и процеси", кој е базиран на јасно утврдена ревизорска методологија, врз основа на која внатрешната ревизија може да ревидира системи и процеси, утврдува слабости и дава препораки. Кон секој работен систем и процес, внатрешната ревизија пристапува преку согледување и анализирање низ три аспекти, односно, кои се целите на работниот систем/процес; кои се ризиците тие цели да не се постигнат и кои контроли се очекуваат и утврдување, анализа и тестирање на постојните контроли. Наодите од ревизијата до кои доаѓа внатрешната ревизија мора да се базираат на докази, а препораките кои ги даваат внатрешните ревизори треба да бидат реални и спроведливи.

Во постапката на спроведување на внатрешната ревизија исклучително е важно да се усогласи нацрт ревизорскиот извештај со ревидираниот субјект, токму со цел да се утврди дали се земено во предвид сите потребни сознанија, документација и информации со кои се поткрепуваат ревизорските наоди и дали препораките се реални и спроведливи.

Дадените препораки треба да се спроведуваат во согласност со акционите планови. Не спроведени препораки значи дека системите и понатаму имаат слабости и ризици кои се закана за неуспех во работењето.

Спроведувањето на препораките на ревизијата е одговорност на раководителите.

Во рамките на мислењата на внатрешните ревизори, меѓу другото, се зема во предвид и статусот на спроведувањето на дадените препораки и доколку тие не се спроведени, мора да бидат вклучени во планот за отстранување на слабостите и недостатоците, односно во планот за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола, за што повеќе ќе биде кажано подолу.

Надворешна ревизија - Државен завод за ревизија

Покрај овие форми на внатрешно следење и проценување на системот на финансиското управување и контрола, важно е да се истакне дека на буџетските корисници важен извор на информации за функционирањето на системот на финансиското управување и контрола исто така претставуваат извештаите на Државниот завод за ревизија кои државните ревизори ги изготвуваат при вршење ревизија на работењето на буџетските корисници.

Наодите и препораките на Државниот завод за ревизија кои укажуваат на слабости во работењето на буџетскиот корисник, на пример, неевидентирани побарувања, не средена евиденција и слично, му укажуваат на буџетскиот корисник постоење на слабости во финансиското управување и контрола во тие области.

Затоа, освен проценката на ефикасноста и ефективноста на системот на финансиско управување и контрола, што ја вршат самите буџетски корисници, надворешната ревизија која ја врши Државниот завод за ревизија во согласност со меѓународните стандарди и најдобрите европски практики, обезбедува дополнителни информации и безбедност за тоа на кој начин се управува со јавните

средства и нивното трошење и укажува на слабостите кои потоа треба да се решаваат.

ЗАКЛУЧОК

Системите за финансиско управување и контрола бараат постојано следење и проценка на нивната соодветност, ефикасност и ефективност. Мониторингот и проценката се спроведува преку постојано следење, самопроценка и внатрешна ревизија. Важно е да се нагласи дека самопроценката на системот на финансиско управување и контрола, при изготвувањето на годишниот извештај за финансиското управување и контрола е механизам за самопроценка чија примарна цел е да помогне на буџетските корисници да ги преиспитаат и анализираат сопствените системи за финансиско управување и контрола и навремено да се воочат слабостите и да се преземат мерки за нивно решавање.

5. ПЛАНИРАЊЕ НА АКТИВНОСТИТЕ ЗА РАЗВОЈ НА ФИНАНСИСКО УПРАВУВАЊЕ И КОНТРОЛА

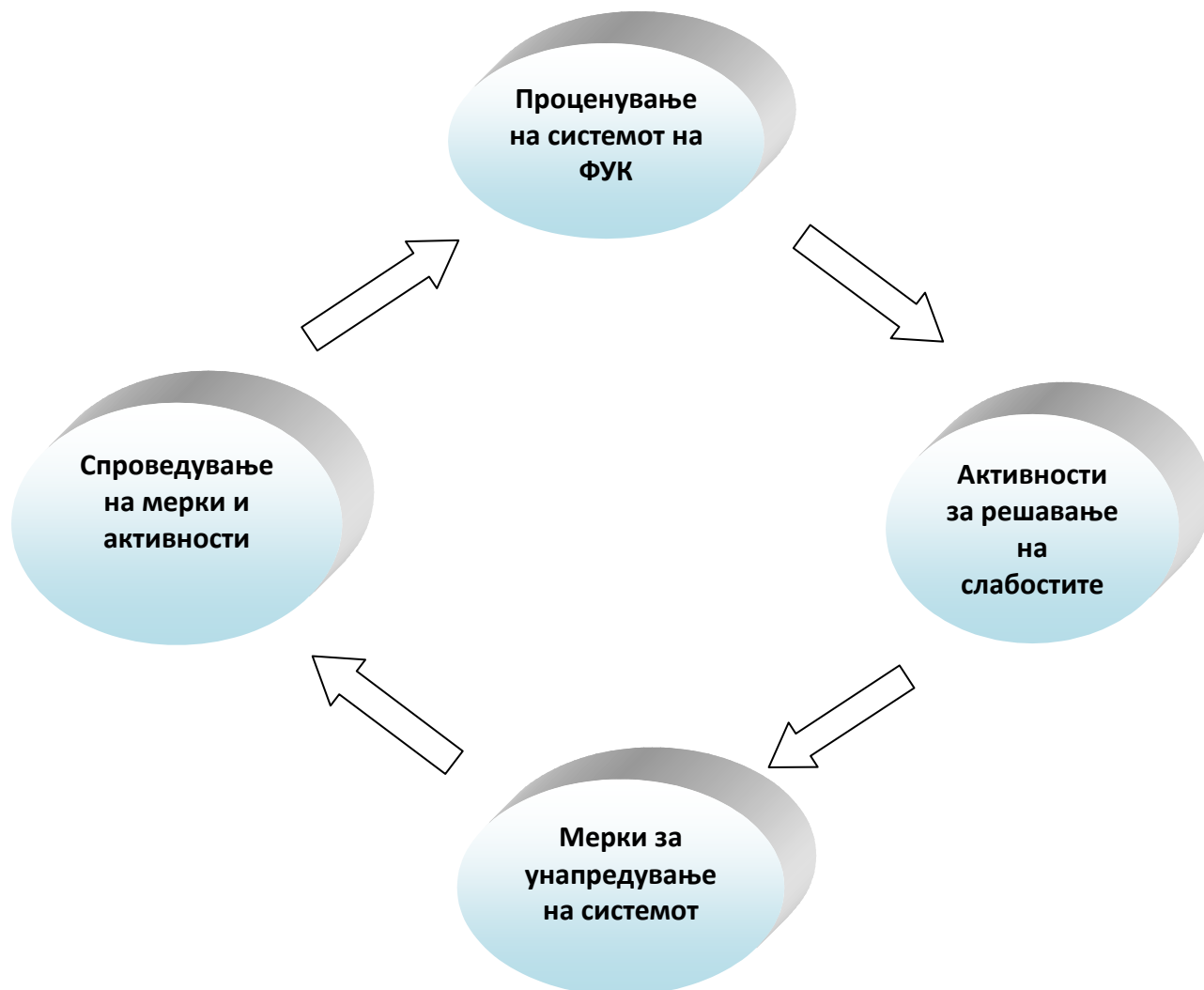
Во претходното поглавје стануваше збор за потребата од континуирано следење и проценка на системот на финансиското управување и контрола, кој се спроведува со континуирано следење и самопроценка, но и со проценка од страна на внатрешната и надворешната ревизија.

Сите претходно наведени облици на следење и процени на системот на финансиското управување и контрола, преку кои се воочуваат одредени слабости и недостатоци, а потоа поврзано со тоа се утврдуваат мерките и активностите за нивно решавање, претставуваат појдовна основа за планирање на активностите за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола.

Важно е да се нагласи дека планирањето на активностите за развој на финансиското управување и контрола претставува континуиран и цикличен процес кој може да се согледа преку следниве чекори:

1. проценка на системот на финансиското управување и контрола преку различни форми на следење, самопроценка и внатрешна ревизија, земајќи ги во предвид наодите и препораките на надворешната ревизија
2. утврдување на активностите за решавање на воочените слабости и недостатоци при проценувањето на системот
3. утврдување мерки за понатамошно унапредување и подобрување на системот на финансиското управување и контрола, кои нужно не значи постоење на слабости во системот
4. спроведување активности за решавање на слабостите и мерки за унапредување на системот на финансиското управување и контрола
5. повторна проценка на системот на финансиското управување и контрола и повторно спроведување на сите други чекори

Циклусот на планирање на активностите за развој на системот на финансиското управување и контрола прикажан е на следната слика.



Слика бр. 11 – Циклично прикажување на активности во развојот на системот на финансиското управување и контрола

Со оглед на комплексноста на системот на финансиското управување и контрола, како и фактот дека не е можно да се има во потполност еднаков пристап во проценувањето на компонентите на системот на финансиското управување и контрола за сите буџетски корисници, во проценувањето на овој систем постојат одредени разлики.

Оваа разлика во проценувањето на финансиското управување и контрола се одразува на пристапот **во планирањето на активностите за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола, односно подготовка на План за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола**

5.1. План за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола

Согласно член 11 од Законот за јавна внатрешна финансиска контрола раководителот на единицата за финансиски прашања го координира процесот на развој, воспоставување, спроведување и одржување на финансиското управување и контрола за што е должен да изготви План за воспоставување на финансиското управување и контрола, како и методологија за спроведување на планот кои ги одобрува раководителот на субјектот.

Планот за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола го содржи прегледот на

активности кои се планираат да се преземат со цел решавање на:

- а) утврдените недостатоци при изготвувањето на годишниот Извештај за активностите за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола
- б) наодите и препораките на внатрешната ревизија
- в) наодите и препораките на Државниот завод за ревизија и
- г) други мерки предвидени за понатамошен развој на финансиското управување и контрола.

а) Активности кои се планираат да се преземат со цел решавање на воочените недостатоци при подготовката на годишниот Извештај за активностите за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола

Буџетските корисници, кои имаат обврска да изготвуваат План за воспоставување на финансиското управување и контрола, исто така, имаат обврска да спроведуваат поширока самопроценка на финансиското управување и контрола врз основа на прашалникот за годишниот Извештај за активностите за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола. Одговарајќи на прашањата од прашалникот, буџетските корисници ја проценуваат развиеноста на поодделните компоненти на внатрешната контрола (контролна средина, управување со ризик, контроли, информации и комуникации и мониторинг). Секој негативен или делумен одговор најчесто укажува на одредени недостатоци и слабости, односно области кои бараат понатамошно подобрување на работењето.

Мерките кои се планира да се преземат за решавање на утврдените слабости и недостатоци односно за понатамошен развој на финансиското управување и контрола по компоненти, треба да бидат вградени во Планот за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола, на начин на истите да им се доделат одговорни лица и рокови за спроведување.

б) Активности кои се планирани да бидат преземени со цел решавање на наодите и препораките на внатрешната ревизија

Буџетските корисници кои имаат обврска да изготват План за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола, се обврзани да воспостават внатрешна ревизија и при планирањето на активностите за развој на овој систем треба да ги земат во предвид препораките на внатрешната ревизија кои се во насока на подобрување на системот на внатрешните контроли.

Потсетиме дека препораките на внатрешната ревизија се спроведуваат во согласност со роковите утврдени во Акцискиот план (планот за спроведување на препораките), кој се изготвува по секоја извршена внатрешна ревизија.

За потребите за изготвувањето на Планот за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола, во делот во кој се планира да се преземат со цел решавање на наодите и препораките на внатрешната ревизија се земат во предвид препораките на внатрешната ревизија кои не се реализирани или делумно спроведени, а кои се планираат да се спроведат за годината за која се подготвува планот за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола.

Податоците за таквите препораки (не спроведени и/или делумно спроведени) се содржани и во образецот мислење на внатрешната ревизија за системот на финансиското управување и контрола во областите кои се ревидирани во претходната година.

в) Активности кои се планираат да се преземат со цел да се решаваат недостатоците

Во Планот за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола, буџетските корисници ќе ги наведат активностите кои се наведени во Планот за отстранување на недостатоците и неправилностите (со исти рокови и одговорни лица кои се утврдени во Планот за отстранување на недостатоците и неправилностите) само што дополнително ќе треба да ги поврзат тие активности со компонентите на финансиското управување и контрола.

г) Активности кои се планираат да се преземат со цел решавање на наодите и препораките од Државниот завод за ревизија

Секој наод и препорака на Државниот завод за ревизија, кој оди во правец на подобрување на постојниот систем на внатрешните контроли, исто така треба да биде земен во предвид при изготвувањето на Планот за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола.

Корисниците на буџетот на ќе ги наведат активности со цел решавање на наодите и препораките на Државниот завод за ревизија од претходно извршените ревизии.

д) Други мерки кои се планираат да се преземат цел понатамошен развојот на финансиското управување и контрола

Буџетските корисници, при изготвувањето на Планот за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола треба да ги земаат во предвид и сите други мерки со чие спроведување се подобрува квалитетот на финансиското управување и контрола, а кои не произлегуваат од претходно опишаните анализи.

Покрај наведените мерки, во овој дел на Планот за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола може да се наведат и активностите кои се насочени за решавање на некои од слабостите или недостатоците, кои се забележани при извршување на надзорните активности, во случај да постоеле, на пример, од страна на буџетските надзори, инспекциските надзори, надзорот на единиците на локалната самоуправа према буџетските корисници во нивниот состав. Исто така, тука може да се наведат и активностите кои се насочени за решавање на наодите и препораките на Ревизорското тело што е релевантно за институциите кои се вклучени во системот на управување и спроведување на програмите на ЕУ, а потоа и активностите кои се насочени на решавање на најзначајните ризици во работењето утврдени во извештаите за ризиците и друго.

Сите активности наведени во Планот за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола буџетските корисници треба да ги поврзат и со компонентите на системот финансиското управување и контрола. Цел на ова поврзување е буџетските корисници полесно да ги препознаат и да ги поврзат компонентите на финансиското управување и контрола преку своите секојдневни активности и начин на работење.

Важно е да се нагласи дека буџетските корисници при изготвувањето на План за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола треба да пристапат на начин со кој ќе го согледаат анализираат и уважат извештаите кои се резултат на самопроценката на системот на финансиското управување и контрола, извештаите кои се резултат на работењето на внатрешната ревизија и извештаите на надворешната ревизија односно Државниот завод ревизија. Исто така, при подготовката на Планот за воспоставување на финансиското управување и контрола треба да бидат земени во предвид и мерките кои произлегуваат од развојните активности во поодделни подрачја и не се нужно насочени на решавање до сега утврдените слабости туку на понатамошното унапредување на системот на финансиското управување и контрола.

Овој пристап на подготовка на планот има за цел да ги охрабри буџетските корисници на целосно согледување на состојбите на системот на финансиско управување и контрола и да се обезбеди пошироко значење на целиот систем на финансиско управување и контрола отколку што можело да биде перципирано во претходниот период.

Досегашната пракса покажа дека кај некои буџетски корисници при планирање на активностите за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола се сфаќа како исполнување на обврските на раководителот на финансиското управување и контрола кон Министерството за финансии и Државниот завод за ревизија, отколку како реална потреба за анализа на сопствените системи за финансиско управување и контрола и дефинирање на потребните активности и мерки со цел да се развие овој систем и подобрување на работењето. Како последица на тоа, беше забележано дека клучните слабости во системот, на пример во врска со начините за управување со приходите, расходите, обврските, имотот, и сл. на кои и Државниот завод за ревизија укажува во своите извештаи не се разбрани во исто време како и слабости во системот на финансиско управување и контрола.

Планот за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола го подготвува

раководителот на единицата за финансиски прашања во соработка со раководителите на внатрешните организациони единици, и е одобрен од страна на раководителот на буџетскиот корисник.

Важно е да се нагласи дека е потребно вклучување на останатите раководители во подготовката на Планот за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола односно тоа да не сфати како исклучива задача на раководителот на единицата за финансиски прашања.

Вклученоста на раководителите во подготовката на Планот е важна со цел истиот на сеопфатен начин да ги опфати активностите кои ќе се преземат, а исто така раководителите да ја сфатат својата улога во неговата реализација и одговорност која ја имаат за функционирање на финансиското управување и контрола во делот за кој се надлежни.

ЗАКЛУЧОК

Сите буџетски корисници се должни да подготват Планот за воспоставување на финансиското управување и контрола.

6. ИЗВЕСТУВАЊЕ ЗА ФИНАНСИСКОТО УПРАВУВАЊЕ И КОНТРОЛА

Министерството за финансии - Централната единица за хармонизација, врз основа на добиените Годишни финансиски извештаи, најдоцна до крајот на јули тековната година за претходната година, изготвува Годишен извештај за функционирање на системот на јавна внатрешна финансиска контрола кој го доставува до Владата на Република Македонија, заради негово усвојување заедно со предложените заклучоци.

Буџетските корисници од прва линија, фондовите и општините и градот Скопје до Централната единица за хармонизација доставуваат Годишен финансиски извештај кој е поткрепен со Изјава за квалитетот и состојбата на внатрешните контроли потпишана од раководителот на институцијата согласно која се потврдуваат веродостојноста на податоците содржани во извештајот.

Во рамки на Годишниот финансиски извештај, се доставуваат податоци за планирањето и извршувањето на буџетот, односно Извештај за планираните и потрошените финансиски средства и Извештај за реализираните програми и проекти.

Покрај ова се доставува и извештај за спроведените самопроценки, во кој се наведени утврдените слабости и неправилности во системот на финансиското управување и контрола, дадените препораки за нивно надминување и коментарите на раководството по истите. Целта на спроведените самопроценки е утврдување на високите ризици во финансиското управување и контрола, мерките за намалување односно отстранување на ризиците, лице одговорно за спроведување на секоја поодделна мерка и рок за спроведување на истата.

Годишниот финансиски извештај, исто така, го содржи и Извештајот за активностите за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола и Извештајот за извршените ревизии и активности на внатрешната ревизија, кој институциите ги составуваат врз основа на прашалниците за самооценување на финансиското управување и контрола и внатрешната ревизија, кои се составен дела на Правилникот за формата и содржината на извештаите и изјавата за квалитетот и состојбата за внатрешните контроли од годишниот финансиски извештај.

Преку Извештајот за активностите за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола, буџетските корисници со неговото изготвување ја известуваат Централната единица за хармонизација за функционирање на системот на финансиско управување и контрола, преку компонентите на системот на финансиското управување и контрола.

Во рамки на компонентата **„контролна средина“**, се известува за:

- Прашањата за етика и интегритет
- Начинот на раководење (редовно одржување на колегиуми на највисоко раководно ниво, учество на раководителот на буџетскиот корисник од втора линија на колегиуми на највисоко раководно ниво на надлежниот буџет и сл.)
- Развојот на планскиот пристап на работење (дефинирање на стратешките цели, целите на програмите, целите содржани во годишните планови на организационите единици, поврзаност на наведените цели и сл.)
- Делегирање на овластувањата и одговорностите за целите/програмите/активностите и буџетски средства
- Уредување на линиите за известување (за спроведување на програмите/проектите и со тоа поврзаните буџетски средства) и
- Соработка со буџетските корисници во состав

Во рамки на компонентата **„управување со ризиците“** се известува за:

- Назначувањето на одговорните лица за координација на управувањето со ризиците

- Утврдувањето на ризиците во однос на целите
- Проценката на влијанието / веројатноста на ризикот
- Документирањето на податоците за ризиците (регистри на ризици)
- Известувањето за ризиците
- Информираноста за ризиците во работењето кај буџетските корисници во состав.

Во рамки на компонентата **„контроли“** се известува за:

- Постоењето на пишани интерни правила (правилници, упатства, насоки) од областа која подетално ги уредува процесите од буџетскиот циклус: стратешко планирање, подготовка и реализација на предлог буџетското барање, евиденција на работните настани и трансакции, набавките и договарањето, управувањето со имотот, наплатата на сопствените приходи и повратот на неоправдано потрошените или погрешно исплатените буџетски средства
- Начинот како се применува принципот „поделба на должности“ согласно Законот за јавна внатрешна финансиска контрола и неговите подзаконски акти
- Спроведување на дополнителните контроли на наменското трошење на исплатените буџетски средства (дадени субвенции, помошти, и друго) и
- Сознанијата за уреденоста на контролите кај буџетските корисници во состав

Во рамки на компонентата **„информации и комуникации“** се известува за:

- Известување за спроведувањето на целите, програмите, проектите
- Начинот на следење и анализа на предлог буџетското барање и распределениот одобрен буџет по организационите потрошувачки единици
- Развој на сметководствените системи (следење на трошоците / приходите по програми, проекти, активности и организациони единици)
- Постоење на евиденција на договорените обврски
- Внатрешни извештаи за потребите на финансиското известување
- Компјутеризација на системот и интегрираност на ИТ системот
- Документираност на работните процеси и
- Информатичка поврзаност со буџетските корисници во состав

Во рамките на компонентата **„мониторинг/следење“** се известува за:

- следење на функционирањето на системот за финансиско управување и контрола и известување за тоа
- начинот на кој се обезбедува дека интерните акти (правилници, упатства, насоки) се спроведуваат во пракса и се ажурираат
- спроведување на препораките на надворешната и внатрешната ревизија и
- постоење „системи на известување“ кај првата линија буџетски корисници кои обезбедуваат следење на функционирањето на системот за финансиското управување и контрола кај буџетските корисници во состав.

ЗАКЛУЧОК

Во оваа фаза од развојот на системот на финансиското управување и контрола, сите буџетски корисници известуваат за постигнатиот степен на развој на финансиското управување и контрола во областа на планирањето, извршувањето на буџетот, јавните набавки, сметководството и известувањето, со акцент на усогласеност со законските и подзаконските акти.

На буџетските корисниците можеби овој начин на известување им се чини како дополнителна работа, или не им е јасна целта на известувањето. Треба да се истакне дека ова е начин на навремено откривање на слабостите и недостатоците во системот на финансиското управување и контрола, со цел негов понатамошен развој.

Двата прашалници за самооценување на финансиското управување и контрола и внатрешната ревизија имаат за цел утврдување на слабостите на овој систем кој треба да биде добра основа за изготвување на Планот за воспоставување и развој на финансиското управување.

7. БУЏЕТСКА КОНТРОЛА

Сите претходни поглавја од овој Прирачник зборуваат за системот на финансиско управување и контрола кој се должни да го воспостават и за чие функционирање се одговорни раководителите на буџетските корисници.

Финансиското управување и контрола, со сите свои елементи кои се претставени во претходните поглавја "се алатка" во рацете на буџетскиот корисник.

Раководителот на буџетскиот корисник, заедно со другите раководители треба да го користи и развива системот на финансиско управување и контрола, како би можел успешно да управува со организација која ја предводи, да обезбеди работење во согласност со законите, правилата, прописите, да обезбеди дека средствата се собираат и трошат наменски, економично, ефикасно и ефективно, односно за да се минимизира ризикот од пропусти и неправилности во работењето.

Механизмите на следење и проценка на финансиското управување и контрола и внатрешната ревизија, кои веќе се опишани, се инструменти на раководителот на буџетскиот корисник за навреме да ги согледа слабостите и недостатоците во системот на финансиско управување и контрола и да преземе мерки за нивно елиминирање.

Меѓутоа, и во идеално уредени системи на финансиско управување и контрола може да се појават одредени неправилности, пропусти, заобиколувања на контролите кои влијаат на законското и правилното користење на буџетските средства, односно целосно и навремено прибирање на буџетските приходи. Наведените неправилности може да имаат карактеристики на прекршоци или може да се работи за дејствија за кои постои сомневање дека се работи за кривично дело. Во такви случаи, во согласност со своите надлежности се овластени да постапуваат финансиските инспектори за јавниот сектор од Министерството за финансии.

Финансиската инспекција е *ex post* активност за контролирање на регуларноста на трансакциите и другите активности од областа на финансиското управување и контрола извршени во субјектите во кои се врши инспекција.²⁴

Целта на финансиската инспекција е заштита на финансиските интереси на субјектите од јавниот сектор од сериозно лошо финансиско управување²⁵, измами и корупција преку утврдување на прекршувањата на законите, утврдување на одговорните лица за настанување на откриените неправилности и поднесување барања за поведување прекршочна, односно кривична постапка и имотни обврски за сторителите, кога постојат законски предуслови.

Финансиската инспекција се спроведува на доставено барање, информација, известување или пријава од било кое правно или физичко лице поткрепено со докази. Таа, исто така, може да биде спроведена и врз основа на доставен извештај на внатрешната или надворешната (државната) ревизија, како и на барање на Владата на Република Македонија, Јавното обвинителство на Република Македонија и Европската канцеларија за борба против измами (OLAF - Office Européen de Lutte Anti-Fraude).

Со развојот и зајакнувањето на финансиското управување и контрола се создаваат услови за превентивно дејствување, односно минимизирање на ризиците од лошо управување, неправилности, пропусти и слично.

Развиениот и ефикасен систем за финансиско управување и контрола ја намалува потребата за интервенции од финансиската инспекција.

Но, важно е да се нагласи дека финансиското управување и контрола не е замена за финансиската

²⁴ Член 5, точка 1 од Закон за финансиската инспекција во јавниот сектор („Службен весник на Република Македонија“ бр. 82/2013, 43/2014 и 153/2015).

²⁵ „Сериозно лошо финансиско управување“ се дејствија или пропусти направени од раководно или друго лице во субјектот кои би можеле да доведат или довеле до загуби и/или штета

инспекција ниту финансиската инспекција може да ги замени системите на финансиското управување и контрола.

ЗАКЛУЧОК

Важно е да се разликуваат системите за финансиско управување и контрола кои претставуваат инструменти за внатрешно управување, од финансиската инспекција, која претставува еден вид *ex post* надворешна контрола (надзор) од страна на Министерството за финансии и се спроведува кога постојат пријави за неправилности и сомнежи за измама по налог на главниот финансиски инспектор.

Односот помеѓу развиеноста на системите на финансиското управување и контрола и потребата за интервенции на финансиската инспекција е обратно пропорционална и треба да тежнее всушност кон повисок степен на развој на системот на финансиското управување и контрола, бидејќи со тоа се создадат услови за намалување на можноста за пропусти и неправилности во користењето на буџетските, односно јавните средства, а со тоа, потоа и намалување на потребата за интервенции од финансиската инспекција.

8. ПРИЛОЗИ

ПРЕГЛЕД НА ПРИЛОЗИ

1. Економичност, ефикасност и ефективност во давањето на јавните услуги
2. Пример на опис на работи/задачи на единиците за финансиски прашања во делот на координација на финансиското управување и контрола
3. Balanced Scorecard - метод за мерење на успешност
4. Поврзаност на целите, програмите и буџетските средства на пример на министерство, општина
5. Поврзување на стратешкиот план и буџетот

ЕКОНОМИЧНОСТ, ЕФИКАСНОСТ И ЕФЕКТИВНОСТ ВО ДАВАЊЕТО НА ЈАВНИ УСЛУГИ

Една од целите на финансиското управување и контрола е вршење на работите не само на правилен и етички начин во согласност со законите и подзаконските акти, туку и на **економичен, ефективен и ефикасен начин**.

Целта на овој прилог е да се разјаснат поимите **економичност, ефективност и ефикасност** и да се **дадат практични примери на нивната примена во јавниот сектор**.

Економичноста е насочена кон максимално намалување на трошоците на ресурсите кои се користат во некоја активност заради остварување на целите, водејќи притоа сметка за нивниот соодветен квалитет.

Економично работење значи не расипнички и урамнотежено работење.

Буџетскиот корисник кој работи економично набавува ресурси неопходни за вршење на активностите по најниски трошоци, истовремено без нарушување на барањата за квалитет, количина и навременост.

Смислата на економичноста е да не набавиме она што не ни треба, туку само она што навистина ќе ни треба и што навистина ќе го користиме.

Пример за економичност: Набавка на школски и болнички потрошен материјал по најповолна цена.

Ефикасноста е насочена на односот помеѓу постигнатите резултати (аутпути) и ресурсите (влезови) употребени за нивно остварување.

Ефикасноста не значи само да се намалат трошоците, таа вклучува и мерење колку добро организацијата ги користи своите ресурси и како нив ги претвора во резултати.

Ефикасно работење значи со минимално трошење на ресурси да се постигне одредена количина и квалитет на производи/услуги или максимален квалитет и количина на производи/услуги да се добие со користење на зададен квалитет и количина на ресурси.

Буџетскиот корисник работи ефикасно кога постигнува максимални резултати со користење на ресурсите кои ги има на располагање или кога бараната количина и квалитет на услугите/производите се постигнува со користење на минимални влезни ресурси.

Едноставно кажано, буџетскиот корисник е поефикасен кога испорачува повеќе услуги односно кога дава подобри резултати со исти ресурси или кога одредено ниво на услуги може да се оствари со користење на минимални ресурси.

Примери за ефикасност:

Пример 1: Во случајот со болниците, доколку квалитетот на грижата и негата кон пациентот остане ист и покрај намалувањето на буџетот на болницата, тогаш болницата е поефикасна.

Од друга страна, доколку со користење на исто ниво на ресурси болничките листи на чекање на пациентите се намалиле, тогаш болницата исто така е поефикасна.

Пример 2: Ефикасноста е подобрена доколку поединечниот трошок на болничкото лекување во време се намалил или на располагање се става поголем број на болнички кревети без дополнителни ресурси.

Пример 3: Намалување на трошоците за сервисирање и одржување, на пример, на возила,

компјутери, опрема, копири е параметар за мерење на ефикасноста.

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

Ефективноста е насочена на остварување однапред на одредени општи или специфични цели (конкретни планирани активности), вистинскиот ефект (остварени излези) во споредба со ефектот кој би требало да се постигне.

Ефективно работење значи работење во кое резултатите од некои активности одговараат на целта или саканите ефекти кои би требало да се постигнат.

Буџетскиот корисник работи ефективно кога успешно ги остварува саканите резултати, општите и посебните цели и политики, односно мудро троши.

Со други зборови, тоа значи дека потрошените ресурси и реализираните активности резултираат со реализација на поставените цели на работењето и резултатите/ефектите што треба да се постигнат.

Пример за ефективност:

Намалена стапка на болести како резултат на медицинска грижа/здравствена заштита, подобрување на здравството и квалитетот на животот како и намалување на стапката на смртност.

Со примена на низа мерки и индикатори на успешност на работењето (како што се сигурност, точност, навременост и сл.) можно е да се процени ефективната на некој буџетски корисник.

Меѓусебна поврзаност на економичноста, ефикасноста и ефективноста

Економичноста, ефикасноста и ефективноста треба да се гледаат како целина, на пример, нема смисла да се прави нешто на поевтин начин ако со тоа не се постигне саканиот резултат.

Буџетскиот корисник може да направи нешто на поевтин начин и да работи економично, но тоа не значи дека истовремено е ефективен ако со тоа не се постигнуваат саканите резултати.

Економичноста, ефикасноста и ефективноста се меѓусебно поврзани така што границите во пракса помеѓу нив ретко се јасно прикажани.

За мерење на економичноста, ефикасноста и ефективноста потребно е јасно да се познаваат потребите на корисниците на услуги, целите на работењето, да се утврдат показатели на успешност со кои ќе се следи остварувањето на ефектот, следење на трошоците на работењето и слично.

Со развојот на стратешкото планирање на тој начин што од буџетскиот корисник се бара утврдување на општи и посебни цели, дефинирање на начинот на остварување и утврдување на показателите на резултати и показателите на успешност се создаваат предуслови и за поголемо мерење на економичноста, ефикасноста и ефективноста на работењето на буџетскиот корисник во јавниот сектор.

Сликовит приказ за тоа кон што е насочена економичноста, ефикасноста и ефективноста во контекст на елементите од стратешкиот план (цели, активности, резултати, ефекти) и потребни ресурси за нивна реализација е даден на следнава слика.

Поврзаност на економичноста, ефективноста и ефикасноста во давањето на јавните услуги

ЕКОНОМИЧНОСТ – да се потроши помалку

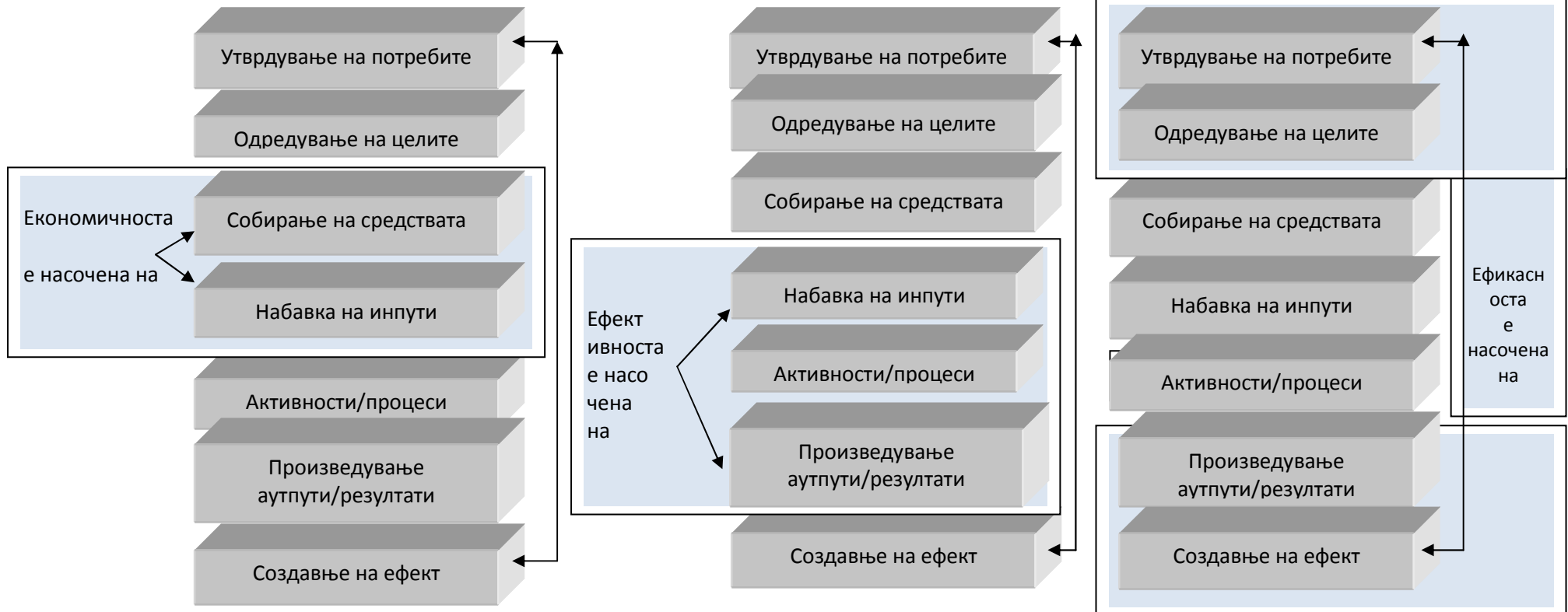
Да се собере потребната количина на ресурси со соодветен квалитет, испорачани во вистинско време и на право место, со најнизок трошок

ЕФЕКТИВНОСТ – да се потроши добро

- 1) Со исти ресурси да се постигнат подобри резултати
- 2) Со намалени ресурси да се постигнат исти резултати

ЕФИКАСНОСТ – да се потроши мудро

Реализираните активности и потрошените ресурси резултирале со остварување на поставените цели и ефекти кои се очекувало да се постигнат



Заради полесно разбирање на оваа слика и односите на економичноста, ефикасноста и ефективноста дополнително се појаснуваат поимите: инпути/влезови, активности/процеси, аутпут/резултат и ефект.

INPUT (влез) ги вклучува сите ресурси кои се трошат во рамки на програмата со цел давање одредени услуги.

Тоа можат да бидат човечки и финансиски, како и користење на имот, на пример, канцелариски простор.

АКТИВНОСТИ/ПРОЦЕСИ претставуваат работи кои буџетскиот корисник ги презема со инпутите (влезовите) за да постигне одредени резултати (аутпути) –излези. Тоа е мерка која покажува колку добро буџетскиот корисник ги користи своите влезови за да постигне резултати (излези).

Мерките на активности често се во облик на "глаголка фраза" и често се иницијатива (*разработка на план, спроведување студија, одржување обука или изградба на пат*).

OUTPUT/РЕЗУЛТАТ/ИЗЛЕЗ претставува произведена стока или дадена услуга од страна на буџетскиот корисник или директни производи или услуги кои произлегуваат од активностите на буџетскиот корисник.

Резултатите (излезите) треба да се мерат и по квалитет и по големина. Квалитетот на излезот е често потешко да се утврди отколку неговата големина.

Меѓутоа, со правилна техника, квалитетот може да се мери земајќи ги во предвид факторите, како што се сигурност, точност и навременост на резултатите, односно излезите. Тие се ставаат во однос со количината/големината на остварената работа (*број на разработени планови, број на градови во кои е одржана обука или километри изграден пат*).

ЕФЕКТ/РЕЗУЛТАТ: посакуван резултат, достигнување она што сакаме да го постигнеме со некои активности. Тоа се користи за примателите на услуги – граѓаните, клиенти – или ефектот кој го чувствуваат примателите на услуги кои се опфатени со посебна програма.

Посакуван ефект би бил, на пример, здраво население, а за тоа да се оствари, потребни се различни активности: потребно е да се изградат болници, да се едуцираат луѓето за здрав начин на живот, да се произведува здрава храна (сето наведено би претставувало резултат или аутпут). Мерките на ефектот обично се во облик на "именска фраза"(намалување на стапката на криминал, зголемување на вештините или процентуално намалување на времето потребно за дневна миграција на работниците и сл.

Пример на опис на работите на организационите единици за финансиски прашања во делот за координација на финансиското управување и контрола

Организационата единица за финансиски прашања:

- врши работи на координација на развојот на финансиското управување и контрола во институцијата;
- го координира изготвувањето на планот за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола;
- учествува и помага на раководните службеници на другите организациони единици во воспоставувањето и развојот на процедурите и постапките поврзани со подготовка, обработка, текот и архивирање на финансиски и други документи во сите сегменти на работење на институцијата;
- насочена е кон воспоставување на внатрешни контроли и анализа на ризикот во институцијата во делот на следење на приходите и приливите, извршување на расходите и материјалните средства, постапките за јавни набавки и управување со проекти, со цел извршување на работи од делокругот на работа на институцијата;
- учествува во подготовка на извештаи за функционирање на системот на финансиското управување и контрола;
- го координира развојот на финансиското управување и контрола и обезбедува поддршка на другите раководители во развојот на финансиското управување во целата организација;
- во соработка со другите раководители го осмислува развојот на претходните и дополнителни контроли во процесите на планирање, реализација и следење на реализацијата на буџетските средства;
- по потреба, иницира изготвување интерни акти (насоки, правилници) со кои се уредува описот на работите, задачите, овластувањата и одговорностите на поединечните учесници во процесите на планирање, изготвување програми, следење на реализацијата на програмите, обработка на финансиските документи, внатрешното известување за реализацијата на буџетските средства и за постигнатите цели;
- во соработка со другите раководители го поттикнува развојот на сметководствените системи, односно обезбедува поддршка на раководителите во осмислувањето евиденција на трошоците и други соодветни финансиски информации, како и за содржината и структурата на внатрешните извештаи за навремено и ефикасно финансиско управување;
- укажува на недостатоци;
- иницира мерки за отстранување на недостатоците;
- соработува со Централната единица за хармонизација во Министерството за финансии и ги доставува пропишаните извештаи и бараната документација.

Balanced Scorecard (BSC - систем на избалансирани цели) - метода за мерење на успехот

1. Вовед

Развојот на стратешкото планирање во однос на утврдување на целите, поврзување на целите со буџетските средства и дефинирање на индикатори на успешност, бара и развој на начинот на следење на успешноста на јавниот сектор. Често успешноста во јавниот сектор се перцепира само преку реализација на буџетот/финансискиот план, односно дали буџетскиот корисник го реализирал буџетот/финансискиот план во согласност со висината и видот на буџетот/планот, како и дали притоа се почитувани прописите.

Меѓутоа, успешноста во јавниот сектор подразбира многу повеќе, бара одговори на прашањата дали на граѓаните се обезбедени квалитетни, брзи и точни услуги и информации, дали буџетските средства се потрошени на правилен, етички, економичен, ефикасен и ефективен начин, дали организациите кои обезбедуваат услуги на граѓаните се меѓусебно поврзани и дали имаат квалификувани и образовани вработени, дали внатре во организацијата која обезбедува услуги на граѓаните работните процеси се ефикасни и слично.

За потребите на мерење на успешноста на буџетските корисници на централно ниво, со развојот на стратешкото планирање, освен обврската за поднесување на класични финансиски извештаи е воведена и обврска за известување за остварените цели према дефинираните показатели, а на ниво на општини со донесување на општински развојни стратегии воведена е и обврска за известување на Министерството за локална самоуправа за спроведување на општинските развојни стратегии. Исто така, со поднесување на финансискиот план е наметната обврска и за поднесување на образложение на финансискиот план, а буџетските корисниците за да можат да изготват образложение мораат да изготват извештај за постигнатите цели и резултати од програмите како и да дадат податоци за резултатите и показателите на кои ги засноваат пресметките и оценките на потребните средства за спроведување на програмите.

Мерењето на успешноста во јавниот сектор е прилично сложено и да се биде успешен значи да се задоволат потребите на корисниците, одговорно да се управува со средствата и луѓето (вработените) и ефикасно организирање на своите работни процеси.

2. Основни карактеристики на BSC моделот

Еден од методите за мерење на успешноста на работењето, односно остварување на поставените цели во јавниот сектор е BSC методот. Се работи за метод кој често се користи во приватниот сектор, но се почесто наоѓа во примена и во јавниот сектор. BSC методот поаѓа од основната претпоставка дека финансиските показатели не се единствени и доволни показатели на работењето, туку дека преку четири (или повеќе) сегменти може да се добие избалансиран поглед за мерење на резултатите на успешност на работењето на организацијата.

Спроведувањето на BSC методот не е едноставно и треба да се гледа како индивидуален процес за секој поединечен субјект. Имено, секој буџетски корисник е специфичен и спроведувањето на BSC моделот мора да се прилагоди на спецификите на секој корисник, односно сектор.

Поради комплексноста, модел БСЦ може да се примени само на одредена организациона единица во рамките на организацијата или само за спроведување на една програма која е неопходна и чие спроведување треба да се гледа низ различните сегменти.

Како што веќе истакнавме, следењето на успешноста на работењето се согледува преку различни сегменти. Освен клучниот финансиски сегмент, битно е низ квалитетно одбраните показатели да се

следат ефектите на активностите за остварување на поставените цели на буџетските корисници, потоа квалитетот на работните процеси внатре во организацијата, како и самата организација и функционалната поврзаност на нејзините структури и задоволството на вработените во организацијата.

Сето ова наброено ги претставува основните четири сегменти на БСЦ методата за мерење на успешноста: КОРИСНИЦИ, ФИНАНСИИ, ВРАБОТЕНИ И ПРОЦЕСИ.

А. КОРИСНИЦИ

Во сегментот на корисници секогаш мора да се прашаеме што тие очекуваат и како ќе измериме дали се задоволни од услугите кои им ги обезбедува јавниот сектор. Имено, јавниот сектор треба да биде во служба на своите граѓаните, а не смееме да заборавиме дека граѓаните како даночни обврзници, го финансираат јавниот сектор, така што корисниците очекуваат брзи, точни и квалитетни услуги.

Некои од индикаторите за лошата успешност во обезбедувањето на услуги на корисниците може да бидат: голем број на поплаки / жалби по решенијата, каснење во роковите при одговарање на прашањата на граѓаните и сл.

Успешен пример за мерење на успешноста кај услугите во здравството може да биде кога имаме поставена цел популацијата постара од 65 години во рок од една година да изврши одреден здравствен преглед. Мерењата на успешноста во сегментот на корисници, може да се следи преку бројот на лица кои во предвидената група го спровеле конкретниот медицински преглед, како и тоа какви оценки дале корисниците за организацијата на тој преглед во анкетниот лист.

Б. ФИНАНСИИ

Во сегментот на финансиите следиме дали е обезбедена финансиска одговорност, како да се зголемат сопствените приходи, како да се намалат трошоците, како подобро да се планираат средствата и како подобро да се управува со буџетот и како да се подобри контролата на буџетот и проценката на ризиците. Без постоење на финансиска перспектива и финансиски индикатори на успешност нема успешна примена на BSC методата.

Некои од индикаторите за слабите резултати во овој сегмент може да бидат: значителното несогласување на буџетот и резултатите (излезите), премногу додадените трошоци или премногу отписи на долгови.

Успешен пример за мерење на успешноста во сегментот на финансиите може да биде кога единицата на локалната самоуправа има поставено цел: намалување на трошоците (заштеди - избегнување на непотребно задржување на пари на посебните сметки, плаќање на камата на позајмените средства и трансакциски трошоци за пренос на пари од сметка на сметка), и мерење на успешноста во остварувањето на оваа цел се следи преку спроведување на системот на Трезорот во Министерството за финансии.

В. ВРАБОТЕНИ

Во овој сегмент се следат вработените, а посебно внимание треба да се посвети на вештините и компетенциите на вработените, технолошката инфраструктура и работната клима.

Буџетските корисници во остварувањето на мисијата и постигнување на работните цели мора првенствено да се потпрат на вештините, знаењето и способноста на самите вработени, а потоа на добрата работна клима помеѓу вработените и на технолошката структура со која на соодветен начин им се дава поддршка на вработените на едноставен, транспарентен и ефикасен начин да ги извршуваат своите задачи.

Некои од индикаторите за лошата успешност во овој сегмент може да биде, на пример: немањето на јасни описи на работите и одговорностите или тие не се документирани, голем број на отсуства од работа, боледувања, како и прекувремени часови.

Успешен пример за мерење на успешноста во сегментот на мерење на задоволството на вработените може да биде кога имаме цел да се унапреди знаењето на вработените за финансиско управување и

контрола, а мерењето на успешноста во остварувањето на оваа цел го следиме преку бројот на обучени внатрешни ревизори и бројот на одржани семинари за финансиско управување и контрола, кои ги поминале сите вработени во организацијата.

Г. ПРОЦЕСИ

Во центарот на овој сегмент е спроведувањето на клучните внатрешни процеси на организацијата во нејзиното работење. Откако ќе се утврдат клучните работни процеси се надградуваат деловни активности, меѓутоа, со оглед на различноста на јавниот сектор, различни се и клучните работни процеси, така што и во овој дел на БСЦ моделот мора да биде применет на начин да ги задоволува специфичните околности на секое работно подрачје. Оваа перспектива ги вклучува целите во областите како што се: подобрување на програмите за услуги, подобрување на работното планирање и др.

Во јавниот сектор за подобрување на работните процеси, односно за менување на нивната успешност секогаш мора да се поставува прашањето: како да се подобри квалитетот на услугите, како да се зголеми транспарентноста на давањето на услугите, како да се воведат модерни алатки за давање услуги и сл.

Некои од индикаторите за лоша успешност во на пример, сегментот на работниот процес на набавки може да бидат: прекумерната користење на процедурата за итни, непредвидени набавки, непочитување на планот за набавки, пречесто враќање на стоки на испорачателот и сл.

Успешен пример за мерење на успешноста во сегментот на мерење на ефективноста на работните процеси може да биде кога нашата цел е подобра поврзаност со потребите на граѓаните, а го мериме остварувањето на таа цел преку бројот на одговори на прашањата на граѓаните во рок од 48 часа.

Во БСЦ методата потребно е во секој сегмент да се утврдат целите, причинско-последичните врски меѓу нив (стратешка мапа), дефинирање на показатели на успешност и целни вредности, како и активности кои ќе овозможат спроведување на стратегијата и остварување на поставените цели во висина на утврдените вредности.

3. Услови за спроведување на БСЦ методот

За да бидеме во можност да го примениме методот на БСЦ, мора да бидат задоволени некои основни услови, како што се:

1. постоењето на стратешки документ,
2. јасно поставени цели (општи и посебни/ стратешките цели и приоритети)
3. квалитетно одбрани показатели/индикатори
4. добар систем за собирање на податоци,
5. јасни мерки како и нивен ограничен број,
6. добра организациона структура со јасна поделба на овластувања и одговорности,
7. поставените цели се јасно поврзани со финансиските средства
8. поддршка на раководителите на буџетските корисници во примената на БСЦ методот која мора да бидат вистинска, а не само од формална природа.

Ако овие услови не се исполнети, тогаш буџетите корисникот се соочуваат со голем број на проблеми во примената на БСЦ методот.

Меѓутоа, ако основните услови се исполнети за примена на методот на БСЦ и ако тоа соодветно се користи, тогаш примената на методот на БСЦ мора да резултира со:

- остварување на целите,
- унапредување на процесите,
- поефикасна и поефективна употреба на ресурсите,

- мотивирани / обучени вработени,
- унапредени информациски системи,
- способност за следење на напредокот,
- поголемо задоволството на корисниците.

4. Заклучок

Овој прилог како дополнување на Прирачникот за финансиско управување и контрола нема за цел наметнување на обврска за примена на моделот БСЦ на буџетските корисници во Република Македонија, туку намерата на Централната хармонизациона единица е да укаже во која насока се сака да се оди, односно што се оваа метода опфаќа и на кои се начини може да се измери успехот на работењето, со посебен акцент на клучните претпоставки за мерење на успешноста.

Имено, покрај квалитетот на финансиското управување потребно е да се согледа и успешноста во работењето, а за нејзино мерење клучни се условите. Со исполнување на условите, односно со развојот на стратешкото планирање, со поставувањето на добри цели кои може да се мерат и за чие исполнување сме предвиделе квалитетни мерки, кои имаат своја врска со буџетски средства, како и постоење на добро дефинирани индикатори ќе ни помогнат во мерењето на сопствената успешност, без оглед на тоа дали ја применуваме БСЦ методата или било која друга метода. Во овој процес на мерење на успешноста посебна важност имаат извештаите, и тоа извештаите кои ги поврзуваат финансиските параметри со не финансиските параметри, бидејќи всушност со известувањето се добива повратна информација за успешноста, што потоа може да резултира со промени во веќе постојните стратешки планови или подобрување на идните стратешки планови (подобро поставени цели, поквалитетно подготвени мерки, подобро дефинирани индикатори, поквалитетна поврзаност на целите и буџетски средства, и др).

Јавниот сектор, како и приватниот сектор, должен е во своето финансиско управување да води сметка за примена на начелото "вредност за парите", а тоа значи дека при давањето на услуги на граѓаните да се исполнуваат стандардите за квалитет и тоа да се направи на економичен и ефикасен начин, односно да се потрошат што е можно помалку финансиски средства, а обезбеди квалитетна услуга.

ПОВРЗАНОСТ НА ЦЕЛИТЕ, ПРОГРАМИТЕ И БУЏЕТСКИТЕ СРЕДСТВА НА ПРИМЕР НА МИНИСТЕРСТВО И ОПШТИНА, ГРАД

Пример – централно ниво (Министерство - Стратешки план за развој)

Мисија: Воспоставување и обезбедување на спроведување на стандардите за квалитетна заштита на животната средина и природата и развој на Република Македонија на одржлив начин²⁶

Визија: Зелена и развиена Република Македонија

Општа цел: Заштита на животната средина

Посебна цел: 1.3. Воспоставување и развивање единствен информационален систем на заштита на животната средина (ИСЗЖС)

Врска помеѓу начинот на остварување, програмата и буџетот/финансискиот план

Начин на остварување	Индикатор за резултат	Индикатор за успешност	Програма	Активност/проект во буџетот	Финансиски план (2016)
1.3.1. Поврзување на сите постојни податоци и Информациски текови со користење современи алатки (gateway/ портали) со прием на податоци во електронска форма, со обезбедување овластување на испраќачот / примачот	1.3.1.1.Степен на завршување на ИСЗЖС , 1.3.1.2. Процент на прибрани, обработени и внесени податоци во базата и изготвени извештаи врз основа на истите			A730007 Информационен систем за заштита на животната средина	3.232.300
1.3.2. Размена на податоци за животната средина со постојните слични системи на ниво на ЕУ и земјите-членки поврзани во EIONET	1.3.2.1. Обработени и анализирани податоци согласно меѓународната и европската методологија	Процент на пополнување -функционалност на ИСЗЖС	3402 Заштита на животната средина	A730009 Проекти со меѓународни институции	410.000
1.3.3. Унапредување на квалитетот и комплетноста на податоците и информациите	1.3.3.1.Примарно доставени квалитетни податоци 1.3.3.2. Барања за дополнителна проверка на квалитетот на податоците 1.3.3.3. Упатства и одговори на прашањата од лицата кои имаат обврска за доставување			A730029 Известување за состојбата во животната средина T300045 Зајакнување на системот на проток на податоци и индикатори поврзани со прашањата за заштита на животната средина	1.402.300 1.110.000
1.3.4. Одржување на информационален систем за заштита на животната средина	1.3.3.4. Зголемување на процентот на редовна работа на Информатичкиот систем за заштита на животната средина, со мал број на критични инциденти			A730007 Информационен систем за заштита на животната средина	1.662.451

²⁶ Изменета мисија во однос на мисијата од Стратешкиот план на министерството

Пример – Општинско ниво (Стратегија за локален економски развој на општина_____)²⁷

Мисија: Да се биде во служба на нејзините граѓани, установи, економски и други субјекти кои со своите активности и услуги

континуирано работат на унапредување на квалитетот на животот и работата

Визија: XY Општина е подрачје на задоволни луѓе кои своите потенцијали ги остваруваат во услови на одржлив развој и општествена правда

Стратешка цел (Општа цел): Конкурентни претпријатија

Приоритет (конкретна цел): Промовирање на економскиот развој

Поврзаност на мерките (начинот на остварување), програми / активности и финансиски план за период од три години

Мерка	Индикатор за резултат	Индикатор за успешност	Програма / активност	Финансиски план	Буџет на општината	Државен буџет	ЕУ средства
Развој на технолошко индустриски развојни зони (ТИРЗ)	- Број на мали ТИРЗ - Број на компании во ТИРЗ - Број на вработени во ТИРЗ		Развој на мали ТИРЗ	60.000.000	20.000.000	10.000.000	30.000.000
Развој на кластери	- Број на компании вклучени во кластерите	Раст на економските активности кој се гледа во зголемување на бројот на работодавачи и вработени за 10% во рок од три години	Програма за воспоставување кластер	3.000.000	1.000.000	500.000	1.500.000
Развој на финансиски и други инструменти за поддршка на претприемништвото	- Број на издадени гаранции во во рамки на локалниот гарантен фонд, - Број на одобрени кредити, гаранции и други финансиски производи		Локален гарантен фонд	25.000.000	12.500.000	12.500.000	0
Едукација на средно и мало претприемништво	- Број на обуки, - Број на едуцирани претприемачи		Програма за едукација на претприемачи	1.500.000	1.000.000	500.000	0

²⁷ Примерот е комбинација на различни стратегии за локален економски развој на општини

Пример - ниво на град (Стратегија за развој на градот)²⁸

Мисија: Квалитетен животот на населението со општ општествен и економски напредок, почитувајќи ги начелата на одржлив развој

Визија: Модерен, отворен и економски конкурентен град со препознатливо културно и природно наследство

Стратешка цел (Општа цел): Развој на човечки ресурси и зголемување на квалитетот на животот

Приоритет (Посебна цел): Приоритет 6. Развој на образовната, здравствената, културната и друга општествена инфраструктура

Роврзаност на развојните проекти во рамки на приоритетите со Планот на развојни програми на градот (три годишен период)

Развоен проект	Индикатор за резултатите	Индикатор за успешност	Активност	Финансиски план
71.Реконструкција на кино НН	- Број на посетители на киното - Број на одржани кино претстави	Поактивен и поатрактивен општествен живот на граѓаните во градот кој се согледува во зголемениот број на посетености на проекциите/претставите за 25% во рок од три години	Проект за уредување на поранешното кино НН Реконструкција на поранешното кино НН во повеќенаменска сала	80.000 2.000.000
56.Изградба на основното училиште НН со троделна спортска сала	Број на спортски тренинзи Број на спортски настани	Зголемена вклученост на учениците во воншколските активности за 50% во рок од три години	- Проект на ОУ НН - Капитални вложувања во основни училишта	35.000.000 5.842.000

²⁸ Примерот е резултат на слободни комбинации

Пример - за општинско ниво

Мисија: Општинската администрација континуирано преку своите активности и услуги ги унапредува квалитетот на животот и работата во општината и обезбедува на сите свои граѓани извонредни услуги, овозможувајќи учество во одлучувањето, одговорно управување со јавните добра, протокот на информации и, пред сè, со љубезно, ефикасно и транспарентно работење на администрацијата.

Визија: Пожелна и сигурна општина во која се чуваат изворните вредности и правилно и стручно се спроведуваат активностите и постапките во просторот.

Стратешка цел (Општа цел): Зачувување на природното, културното и традиционалното наследство

Приоритет (Поседна/Конкретна цел): Промоција на културата

Врска на Програмата за јавните потреби во образованието, културата и религијата во Општината во 2016 година со буџетот

Програма во буџетот	Индикатор за резултат	Индикатор за успешност	Активност	Буџет 2016	Ризици
Работа на библиотеката и читалната	1. Број на нови книги во фондот на библиотеката	Зголемен број на граѓани на општината кои ги користат услугите на библиотеката и читалната, кој се согледува во зголемениот број на членови на библиотеката и читалната за 30% во три години	Основни активности (расходи за вработените, материјални расходи, финансиски расходи)	658.920,00	1. Недостаток на компетентен кадар во процесот на набавки може да доведе до тоа потребните материјали да не се набават во 2016 година или да се набават погрешни материјали
	2. Број на одржани играчници		Набавки на материјали и опрема во библиотеката (расходи за набавка на основни средства)	232.000,00	2. Недоволна обученост на вработените за подготовка и организирање на играчници за предшколски деца може да доведе до слаб квалитет на работилниците и намалување на заинтересираноста на децата
	3. Број на одржани работилници		Играчници и работилници (материјални расходи)	28.300,0	3. Недоволна обученост на вработените за подготовка и спроведување на работилници за основношколските и средношколските деца Измени на законодавството со кои се уредува финансирањето на единиците на локалната самоуправа може да доведат до намалување на буџетот, што ќе има за последица укинување или намалување на средствата за набавка на материјали и одржување на играчници и работилници

Табела - Поврзување на стратешкиот план и буџетот

Општата цел	Посебна цел	Програма во Буџетот на РМ	Индикатор за успешност (исход/резултат)	Начин на остварување на посебната цел	Активност / проект во Буџетот на Република Македонија	Индикатор на резултат (Излез)
Општа цел 1.	Посебна цел 1.1	A123456 ПРОГРАМА X	Индикатор за успешност	Начин на остварување 1.1.1.	A123456 АКТИВНОСТ А A234567 АКТИВНОСТ Б K123456 ПРОЕКТ В	Индикатор на резултат 1.1.1.1. Индикатор на резултат 1.1.1.2. Индикатор на резултат 1.1.1.3.
				Начин на остварување 1.1.2.	A456789 АКТИВНОСТ Г K234567 ПРОЕКТ Д	Индикатор на резултат 1.1.2.1. Индикатор на резултат 1.1.2.2.
	Посебна цел 1.2.	2345 ПРОГРАМА Y	Индикатор за успешност	Начин на остварување 1.2.1.	A987654 АКТИВНОСТ Ѓ K456987 ПРОЕКТ Е T321654 ПРОЕКТ Ж	Индикатор на резултат 1.2.1.1. Индикатор на резултат 1.2.1.2.
		6789 ПРОГРАМА Z		Начин на остварување 1.2.2.	A123789 АКТИВНОСТ З A456123 АКТИВНОСТ И K456987 ПРОЕКТ Ј	Индикатор на резултат 1.2.2.1. Индикатор на резултат 1.2.2.2
Општа цел 2.						

