

**Zdru`eni na finansiski rabotnici
na lokalna samouprava
i javni pretprijatija**



Organization for Security and Co-operation in Europe

**Spillover Monitor
Mission to Skopje**

PRIRUČNIK ZA INTERNA KONTROLA, VNATRE [NA REVIZIJA I PREVENCIJA OD IZMAMI VO EDINICITE NA LOKALNATA SAMOUPRAVA

NOEMVRI , 2006 GODINA

**PRIRUČNIK ZA INTERNA KONTROLA, VNATREŠNA REVIZIJA I SPREMAVANJE NA IZMAMI
VO EDINICITE NA LOKALNATA SAMOUPRAVA**

Izdavač:

**Združenie na finansiskite rabotnici na lokalnata samoupava i javnite pretprijatija
– Veles**

**PROEKT: „IMPLEMENTIRANJE NA SISTEM NA INTERNI KONTROLI, VNATREŠNA
REVIZIJA I PREVENCIJA OD IZMAMI VO ELS”**

**Koordinator na Proektot:
Zoran Jankulovski**

Avtori:

**Maksim Acevski – tim lider
Blagoja Ilievski
Trajko Spasovski
Evgenija Gramatikova**

Recenzent:

Romeo Dereban

**Dizajn i tehnička obrabotka:
Katerina Maneva**

Pečati:

Uni Star – Veles

Tiraž: 400 primeroci

ISBN 9989-2483-9-7

Poddržano od / Supported by:



Organization for Security and Co-operation in Europe
**Spillover Monitor
Mission to Skopje**

Sadržinata na ova izdanie ne znači deka sekogač gi odrazuva pogledi te ili stavovite na
Nabuduvačka Misija na OBSE vo Skopje.

	Sodr`ina	
	Recenzija na Pri-ra~nikot za interna kontrola, vnatre{na revizija i prevencija od izmami vo edinici te na lokalnata samouprava	10
A	Voved	14
	PRV DEL – INTERNA KONTROLA	
B	Interna kontrola	
1.	Voved vo internata kontrola	18
1.1	Potreba od kontrolirawe	19
1.2	Organizaciski ulogi	20
1.3	Komponenti na internata kontrola	21
1.3.1	Kontrolna okolina – opkru`uvawe	21
1.3.2	Komunikacii	24
1.3.3	Procena i menaxirawe (upravuvawe) so rizik	25
1.3.4	Kontrolni aktivnosti	27
1.3.5	Monitoring	33
2.	Odgovornost za interna kontrola	34
2.1	Obezbeduvawe siguren finansiski menaxment i kontrola	34
2.2	Vospostavuvawe organizaciska struktura i proceduri	35
2.3	Podelba na dol`nostite	35
2.4	Nadgleduvawe na operacii te	35
2.5	Upravuvawe so rizikot	35
2.6	Obezbeduvawe soodvetna revizorska traga	35
3.	Uslovi za efikasna kontrola	36
4.	Vidovi interna – finansiska kontrola	38
4.1	Ex - ante finansiska kontrola	38
4.2	Ex- post finansiska kontrola	38
4.3	Kontrola na pla}awata	38
4.4	Izvr{iteli na finansiskata kontrola	38
4.5	Izvestuvawe za slabosti na vnatre{nite kontroli	39
4.6	Fizi~ka kontrola	39
4.7	Smetkovodstveni kontroli	39
4.8	Kontroli na procesi te	39
4.9	Kontrola na nabavki te	40
4.10	Nespoivost na funkcii te	40
5	Ograni~uvawa vo pogled na internata kontrola	41
5.1	Gre{ki vo izrabotkata	41
5.2	Slaba implementacija	41
5.3	Slaba reakcija na otkrieni nepravilnosti	41
5.4	Zagovor so cel za izmama	42
5.5	Malverzacii od strana na povisoki te rakovoditeli	42
6.	Aktivnosti na poddr{ka	42
7.	Evaluacija (Ocena)	42
	VTOR DEL – VNATRE{NA REVIZIJA	
V.	Vnatre{na revizija	
1.	Voved vo vnatre{nata revizija	48
2.	Celi i zada~i na vnatre{nata revizija	49
3.	Nezavisnost na vnatre{nite revizori	50
4.	Proces na vnatre{na revizija	51
4.1	Zada~i na rakovoditelot na vnatre{na revizija	51
4.2	Zada~i na vnatre{niot revizor	52
4.3	Zada~i na subjektot vo koj se vr{i revizija	53

4.4	Planiranje vnatrešna revizija	53
4.5	Godišni plan za vnatrešna revizija	53
4.6	Revizorska programa	54
4.7	Pismo za ovlastevanje	55
4.8	Preliminarno istraževanje	55
4.9	Rabota na teren	56
4.10	Rabotni alati na revizijata	56
4.11	Sodržina na povelbata za vnatrešna revizija	57
4.12	Kvartalni i godišni revizorski izveštaji	58
5.	Revizija na sistemite na vnatrešna kontrola (sistemska revizija)	58
5.1	Razbiranje na procesot	58
5.2	Izgotvuvanje na revizorski plan	59
5.3	Identifikuvanje na rizikot	59
5.4	Identifikuvanje na kontrolite	60
5.5	Testovi na usoglasenost	60
6.	Revizija na usoglasenost (regularnost)	62
7.	Finansiska revizija	62
8.	Revizija na uspešnosta vo raboteweto (izvršuvaweto)	63
9.	Izvršuvawe drugi revizii	63
10.	Vrskameju vnatrešna revizija i internata kontrola so nadvorešna revizija	63
11.	Finansiska kontrola na nadvorešna pomoć	64
G.	Pišuvawe revizorski izveštaji	
1.	Izgotvuvawe i sodržina na izveštajot za vnatrešna revizija	65
2.	Privremen izveštaj za vnatrešna revizija	65
3.	Prethoden izveštaj za vnatrešna revizija	66
4.	Konečni izveštaj za vnatrešna revizija	66
5.	Celi na revizorskoto izvestuvawe	67
6.	Razlika meju finansiskata revizija i revizijata na uspešnost	68
7.	INTOSAI standardi za izvestuvawe	68
8.	Ključni principi	70
9.	Struktura i sodržina na revizorskiot izveštaj	70
9.1	Generalen pristap	70
9.2	Korica, naslov i lista so sodržina	70
9.3	Rezime	71
9.4	Voved	72
9.5	Celi na revizijata	72
9.6	Opseg	73
9.7	Metodologija	73
10.	Revizorski zabeleški (Audit observations)	73
10.1	Struktura i sodržina	73
10.2	Fakti i naodi	74
11.	Stil na pišuvawe	77
12.	Prestavuvawe podatoci vo izveštajte	79
12.1	Voved	79
12.2	Generalni aspekti koi se zemaat vo predvid	79
12.3	Formi na prezentirawe	80
12.4	Tekst	80
12.5	Tabeli	80
12.6	Sliki ili grafici	80
12.7	Dijagrami	81
12.8	Piktogrami	81
12.9	Mapi	81

12.10	Blok dijagram	81
12.11	Sliki za organizacija	81
12.12	Crte`i	82
12.13	Fotografii	82
13.	Te`neewe kon kvalitet vo pi {uvaweto izve {tai – izdavawe	82
13.1	Odgovornosti na revizorite	82
13.2	Verificirawe na naodite za vreme na revizijata	82
	TRET DEL – PREVENCIJA OD IZMAMI	
D.	Prevenција od izmami	
1.	Voved vo prevenција od izmami	86
2.	Definirawe na izmamite	86
3.	Vidovi i formi na izmami	87
3.1	Vidovi izmami	87
3.2	Formi na izmami	87
4.	Aktivnosti podlo`ni na izmami	88
5.	Nositeli na izmamite	88
6.	Gradewe otvoreno op {testvo	89
7.	Sozdavawe i odr`uvawe ~esnost i visoka etika	90
7.1	Postavuvawe naglasok na vrvot	91
7.2	Sozdavawe pozitivna rabotna sredina	91
7.3	Vrabortuvawe i unapreduvawe na vraboteni te	92
7.4	Obuka	93
7.5	Disciplina	93
8.	Ocenuvawe na procesite na kontroli te protiv izmamite (rizik od izmami)	93
8.1	Identifikuvawe i merewe na rizicite od izmami	94
8.2	Aktivnosti za namaluvawe na rizicite od izmami	94
8.3	Implementacija i monitoring na soodvetni interni kontroli	94
9.	Razvivawe na soodveten proces na kontrola	95
9.1	Nadle`no telo	95
9.2	Rakovodstvo	96
9.3	Vnatre {na revizija	96
9.4	Nezavisni revizori	97
9.5	Istra`iteli na izmama	97
10.	Spre~uvawe na izmama	98
11.	Otkrivawe na izmama	98
12.	Vodewe na istraga protiv izmama	99
13.	Procenka na faktite	100
14.	Izve {tai za otkriena izmama	100
	Koristena literatura	

Recenzija na Priračnikot za interna kontrola, vnatrefna revizija i prevencija od izmama vo edinicite na lokalnata samouprava

Rasteškiot diagram na korupcijata i organiziraniot kriminal vo site segmenti na funkcioniraweto na državata, go stava na seriozen ispit imunitetot na edinicite na lokalnata samouprava i nivnite strukturi kon vakvite pojavi.

Dokolku navreme ne se otkrijat i sprečat, nivnoto marginalizirawe e samo prašawe na vreme, zatoa što nositelite na ovie devijantni pojavi, tokmu vo edinicite na lokalnata samouprava gledaat interesni celni grupi.

Edna naša mudrost veli: „Ako sam ne si pomogneš nikoj nema da ti pomogne“. Ako e taka, a taka e toga što samozaštita od korupcijata, izmamata i organiziraniot kriminal edinicite na lokalnata samouprava treba da ja baraat vo praktikiraweto na sistem na interni kontroli i vnatrešni revizii, koji će dadat rezultati adekvatni na pretpostavenata vizija i misija, i toa samo toga što ako se izvršat vo sklad so utvrdenata doktrina i proverena praksa.

Točno takva namena ima priračnikot za interna kontrola, vnatrešna revizija i prevencija od izmama vo edinicite na lokalnata samouprava izgotven od Združenieto na finansiskite rabotnici na lokalnata samouprava i javnite pretprijatija.

Toj e spoj na klasična doktrina i praktikum so vizija: sprečuvawe i otkrivawe na izmami i drugi inkriminirani dejstvija vo raboteweto na edinicite na lokalnata samouprava i javnite pretprijatija i misija: edukacija na site subjekti vo edinicite na lokalnata samouprava koji obavuvaa raboti vrzani za efikasno i efektivno koristewe na materijalnite sredstva i imotot na edinicite na lokalnata samouprava i javnite pretprijatija.

Iako visoko stiliziran i izgotven po koncept prepoznatliv samo za najafirmiranite međunarodni asocijacii, negovata strukturalna podelenost na tri dela so 4 posebni oddeli podeleni na mnogu točki i podtočki, ovozmožava lesna upotreba i definiranost na site prašawa što se predmet na elaboracija.

Prvot del na priračnikot e posveten na internata kontrola. Načinot na koj taa e obrabotena mu ovozmožava na korisnikot na priračnikot ne samo da se zapoznae so nejinata doktrina, tuku i sami da formira sopstvena vizija i misija za internata kontrola na opredelena celna grupa, da go utvrdi vidot na internata kontrola koji će go primeni, da ja utvrdi odgovornosta za internata kontrola i ograničuvawata, no i da gi sogleda mogućnostite za neuspeh na internata kontrola kako: slaba implementacija, slaba reakcija na opredeleni nepravilnosti, zagovor i malverzacija na opredeleni strukturi i da ja predvidi očekivanata evaluacija od internata kontrola.

Vtoriot del, vo koje obrabotena vnatre{nata revizija e podelen na 12 to~ki.

Vo prvite dve to~ki korisnikot na prira~nikot e upaten na pravnata regulativa koja ja nominira vnatre{nata revizija, kako i nejzinite celi i zada~i, a samiot proces na vnatre{na revizija e obraboten vo to~ka 4 od prira~nikot, taka {to entitetot i poedinecot bez te{kotii mo`e da se zapoznae so zada~ite na pooddelni subjekti vo procesot na vnatre{na revizija, kako i so procesnite dejstva koi treba da se prezemat za uspe{no sproveduvawe na vnatre{nata revizija.

Ni{to pomalku zna~ajni ne se i drugite to~ki obraboteni vo delot na vnatre{nata revizija. Sepak pred drugite treba da se apostrofiraat: sistemskata revizija, vrskata pomeju vnatre{nata revizija i internata kontrola kako i finansiskata kontrola.

Prira~nikot ima i svoj poseben raritet, nesvojstven za Balkanskiot menalitet. Imeno, vo negoviot tret del poto~no do delot (D) e obrabotena izmamata. Duri se difinirani i nejzinite formi, nositelite na izmamata, a utvrdeni se i principite za identifikuvawe i merewe na rizikot od izmami.

Raritetot e upadliv zatoa {to mnogu retko sre}avame trudovi vo koi se obrabotni mo`nostite za manipulacii izmami i neregularnosti kako kontraindikacii na prethodno obrabotenite temi. Najdobar dokaz za toa se pravnite praznini re~isi vo site na{i normativni akti koi po svojata golemina ironi~no se sporeduvaat so ozonskite dupki vo atmosferata.

Prevencijata od izmami avtorot ja gleda vo gradeweto na otvoreno op{testvo ~ij integrativen del se edinicite na lokalnata samouprava koi pravniot subjektivitet treba da go temelat na sedumte principi na javniot `ivot.

- Nesebi~nost
- Integritet
- Objektivnost
- Ot~etnost
- Otvorenost
- ^esnost
- Liderstvo

Dejstvata {to treba da se prezemat za spre~uvawe i navremeno otkrivawe na izmamata, vodeweto na istragata protiv izmamata i izve{taite za otkrienata izmama se celosno elaborirani i hronolo{ki podredni so definirani posebni upatstva, koi ja eliminiraat mo`nosta za bilo kakvi nesoglasici i dilemi pri nivnoto implementirawe.

Se na se prira~nikot e azbuka za site segmenti od oblata na lokalnata samouprava. Toj e nasu{na potreba za gradona~alnicite i drugite izbrani funkcioneri vo edinicite na lokalnata samouprava, za dr`avnite slu`benici koi vr{at raboti svrzani so posredstvo pri izgotvuvawe na finansovite dokumenti. Sepak e najva`en za vnatre{nate revizori, zatoa {to toj pretstavuva osnovna alatka vo izvr{uvaweto na nivnite sekojdevni zada~i.

Priračnikot e potsetnik za one koi sovesno i odgovorno gi izvršuvaaat rabotnite zadači, učebnik za one koi ja podzaboravile ovaa materija i transparent za neodgovornite i nesovesnite nositeli na javni funkcii vo edinicite na lokalnata samouprava.

Združenieto na finansiskite rabotnici na lokalnata samouprava i javni pretprijatija so implementirawe na proektot: Implementirawe na sisitem na interni kontroli, vnatrešna revizija i prevencija od izmama vo edinicite na lokalnata samouprava – što go opfaa i izdavaweto na priračnikot za interna kontrola, vnatrešna revizija i prevencija od izmama vo edinicite na lokalnata samouprava, ušte edna go iskoristi svoeto mesto ulo za zadovoluvawe na potrebite na svoeto lenstvo, demonstriraj i ja na najtransparenten način svojata sovršena stručnost i kompetetnost koga e vo prašawe materija lesno povrzana so funkcioniraweto na edinicite na lokalnata samouprava i javnite pretprijatija.

Procesot na decentralizacija i celosno finansisko osamostojuvawe na edinicite na lokalnata samouprava otvora možnost od ovaa asocijacija i vo idnina da oekuvame implementacija na mnogu znaajni proekti i izdavawe na trudovi koi so svojot kvalitet je najdat široka upotreba vo site sferi i strukturi na edinicite na lokalnata samouprava.

Recenzent,
dipl. prav. Romeo Dereban

A. VOVED

Poštovani,

Pred vas se naloži Priručnik za interna kontrola, vnotrešna revizija i prevencija od izmami u edinicama na lokalna samouprava koji ima cilj da stane vaša alatka na gradonačelnike, rukovoditelje i vnotrešne revizore u izvršavanje na svakodnevne zadatke i aktivnosti u zaključavanje na vnotrešne kontrole, vnotrešna revizija i prevencija od izmami u edinicama na lokalna samouprava.

Priručnik je izgotven u saglasnost sa aktuelna regulativa za vnotrešna kontrola i vnotrešna revizija, kako i odgovarajućim međunarodni standardi i najbolje praktike na Evropska Unija.

Se nadamo da Priručnik će biti od koristi i za druge zaposleni u edinicama na lokalna samouprava u naporima da zajedno aktivno učestvuju u naporima edinicama na lokalna samouprava da poboljšaju svoje radove i iskoristivost na raspoloživi resursi na ekonomičan, efikasan i efektivan način.

S pošt,

**ZDROU@ENJE NA FINANSIJSKE RABOTNICE
NA LOKALNA SAMOUPRAVA I JAVNI PRETPRIJATILJA**

PRV DEL I NTERNA KONTROLA

B. INTERNA KONTROLA

1. VOVED VO INTERNATA KONTROLA

Kontrolata vo praksa pretstavuva del od funkcijata na menaxmentot, koja go meri i korigira izvr{uvaweto na podredenite so cel da se ostvarat celite i planovite na organizacijata.

Za internata (vnatre{nata) ili upravната odnosno menaxerska kontrola postojat pove}e definicii. Edna od niv e definicijata na INTOSAI deka internata kontrola pretstavuva

„organizacija, politiki i proceduri koi se koristat za da se obezbedi programite da gi dadat o~ekuvanite rezultati; deka koristenite resursi vo ovie programi se vo soglasnost so postavenite celi na soodvetnata organizacija; deka programite se za{titeni od zagubi, izmami i lo{o upravuvawe i deka se na raspolagawe sigurni i navremeni informacii, koi se koristat pri izvestuvaweto kako poddr{ka vo donesuvaweto na odluki;”

Mejutoa, za da se ima predvid celokupното znaewe na internite kontroli pokraj navedenata definicija je navedeme i drugi definicii koi ja ozna~uvaat ulogata i mestoto na internite kontroli, no voedno bi trebalo da se ima vo predvid i definicijata na osnovopolonikot na funkcionalniot menaxment Henri Fayol, spored koj

„Kontrolata pretstavuva proces na potvrduvawe dali ne{tata se slu~uvaat soglasno so pri fateniot plan, so izdadenite i propi{anite proceduri i postavenite principi, se so osnovna cel da uka`e na slabostite i gre{kite so namera da gi ispravi i da go spre~i nivnoto povtoruvawe”.

„Kontrolata e funkcija na menaxmentot, odnosno taa e del od menaxmentot koj vr{i osiguruvawe deka ostvarenite rezultati se na linija na planiranite rezultati, odnosno deluva povrzuvaki na procesot na menaxmentot, kade krajniot rezultat na menaxiraweto se povrzuva so po~etokot/planiraweto.”

„Kontrolata e proces na merewe na ostvarenite rezultati i nivnoto sporeduvawe so planovite ili nekoj drug standard/kriterium so cel prezemawe akcija za korigirawe na otpapuvaweto.”

„Kontrolata e sistematski napor za postavuvawe standardi soodvetni so planskite. Kontrolata e funkcija so koja menaxerot e vo sostojba da otkrie promena, da gi otkrie pri~inite i da prezeme re{ava~ka akcija so namera da se odstranat otpapuvawata.”

„Kontrolata e proces na obezbeduvawe deka postavenite/planiranite i tekovni aktivnosti se izvr{uvaat i deka sakanite celi se ostvaruvaat.”

Od iznesenoto proizleguva deka, osnovnata funkcija na kontroli raweto pretstavuva merewe/sporeduvawe na ostvarenite rezultati so standardi/kriteriumi, detektirawe na pri~inite za eventualnite devijacii na ostvarenite od sakanite rezultati i prezemawe korektivna akcija koga e potrebno.

Vo praksa, sistemite na interna/vnatre{na kontrola, opfa}aat {irok spektar na specificirani proceduri, vклу~uvaj}i gi na primer: kontrolite vo smetkovodstvoto, procesite na nabavka, razdvojuvaweto na dol`nostite i vo finansiskoto izvestuvawe. Sistemite na menaxerski/upravni kontroli baraat korisno komunicirawe vnatre vo

organizacijata i mora da bidat poddr`uvani so dobri proceduri na vnatre{nata revizija.

Internata/vnatre{nata kontrola mo`e da se definira i kako sistem na finansiski i drugi kontroli, vklju~uvaj{i gi i organizacionata struktura, metodite i procedurite na rabotewe na vnatre{nata revizija, vospostaveni i implementirani od rakovodnite lica na subjektot vo soglasnost so postavenite celi za da ovozmo`at izvr{uvawe na aktivnostite na transparenten, regularen, ekonomi~en, efikasen i efektiven na~in.

Osnovna cel na internata/vnatre{nata kontrola e obezbeduvawe na:

- ❖ doverljivost i integritet na informacii;
- ❖ pridr`uvawe kon zakonite, podzakonskite i internite akti, kako i nasokite na rakovodstvoto;
- ❖ ~uvawe na resursite;
- ❖ ekonomi~no, efikasno i efektivno koristewe na sredstva.

1.1. POTREBA OD KONTROLIRAWE

Pojaj{i od navedenite konstatacii deka kontrolata vklju~uva merewe na izvr{uvaweto so utvrdenite kriteriumi/standardi i prezemawe eventualna korektivna aktivnost, proizleguva deka kontrolata e povtorljiv proces ~ija osnovna cel e postojano prilagoduвање na ostvarenite rezultati so planiranite.

Nemo`nosta na menaxerite perfektно da gi isplaniraat site tehni~ki i personalni postapki sozdava osnova za kontrolirawe kako funkcija na menaxmentot. Polzata na kontrolata se osoznava vo poefikasno iskoristuvawe na sredstvata i personalot, povisok stepen na po`rtvuvanost kako rezultat na obezbeduvawe na sredstva za upravuvawe so procesot. So zgolemuвање na stepenot na preciznost na planiraweto, stepenot na kontrolirawe opa|a i obratno.

Od navedenoto proizleguva deka me|uzavisnosta na planiraweto i kontroliraweto e pove|e od o~igledna so toa {to planovite, celite i koristeweto na resursite davaat op{t odgovor na pra{aweto {to treba da se kontrolira.

Potrebata od kontrolirawe se potvrduva so sledното:

- ❖ kontrolata gi pravi planovite efikasni,
- ❖ kontrolata vospostavuva prinuda vrz organizaciskite aktivnosti,
- ❖ kontrolata ja pravi organizacijata efektivna,
- ❖ kontrolata ja pravi organizacijata efikasna,
- ❖ kontrolata obezbeduva povratna sprega, i
- ❖ kontrolata pomaga vo procesot na odlu~uvawe.

Vo uslovi koga menaxerskiot tim }e obezbedi sekoja cel, planirana aktivnost i propi{an kriterium da se vospostavi i izvr{i besprekorno, vo toj slu~aj potrebata od kontrola }e bide namalena. No, cenej{i gi faktite deka ne sekoga{ planiranite aktivnosti se izvr{uvaat onaka kako {to sme planirale, vo toj slu~aj kontrolata se pojavuva kako neminovna funkcija na menaxmentot.

Vo organizacijata ponekoga{ nedostasuva kontrolna aktivnost. Taa se javuva kako posledica na toa {to:

- ❖ celite ne se korektno i eksplicitno definirani i soop{teni vo pismena forma do onie vo organizacijata koi se odgovorni za nivnoto ostvaruvawe;
- ❖ celite se nerealni, bile prete{ki ili prelesni za ostvaruvawe, i
- ❖ formuliranite politiki i postapki ne se vo soglasnost so kontrolata.

Kontrolne aktivnosti v organizaciji se prezeema s cel da se:

- ❖ promovira uredno, ekonomino, efikasno i efektivno rabotewe i da se ponudat kvalitetni javni uslugi koi se konzistentni so misijata na organizacijo;
- ❖ za{titi imotot na organizacijo od otuluvawe, zagubi, nesovesna upotreba/pogre{no menaxirawe i izmami;
- ❖ promovira pridru{uvawe kon zakonite, propisite, dogovorite i menaxerskite direktivi;
- ❖ standardizira kvalitetot na javnite uslugi;
- ❖ standardizira izvr{uvaweto so namera da se zgolemi efikasnost i namalat tro{ocite;
- ❖ ovozmo{i vrvniot menaxerski tim da gi odr{i razli{nite planovi i programi vo ramnote{a i
- ❖ razvie i odr{i sigurni finansiski i menaxerski podatoci i to{no da gi prezentira tie podatoci vo navremeni izve{tai.

1.2. ORGANIZACISKI ULOGI

Sekoj {len na organizacijo ima uloga vo sistemot na interni kontroli. Internata kontrola zavisi od vrabotenite i taa gi vodi vrabotenite i nim im e posvetena. Taa im ovozmo{uva na vrabotenite sredstva za ot{etnost i tie ja sproveduvaat. Individualnite ulogi na sistemot na interni kontroli zna{ajno variraat vo organizacijo. Mnogu {esto, individualnata pozicija vo organizacijo go opredeluva stepenot do koj vraboteniot e vkluen vo internite kontroli.

Silata na internite kontroli zavisi od stavot na vrabotenite za internata kontrola i vnimanieto koe go posvetuvaat kon nea. Izvr{niot menaxment treba da postavi organizacionen „naglasok“ vo odnos na internata kontrola. Dokolku izvr{niot menaxer ne vospostavi silna, jasno navedena poddr{ka na internata kontrola, organizacijo kako celina najverojatno nema da primenuva dobra interna kontrola. Dokolku vrabotenite koi se odgovorni za oddelni kontrolni aktivnosti ne se vniatelni vo realizacijo na nivnite obvrski, sistemot na interna kontrola nema da bide efektiven. Organizacijo treba postojano da gi nadgleduva vrabotenite vo sproveduvaweto na internite kontroli i istite povtorno da gi ocenuva, osobeno poradi izbegnuvawe na situaciite koga nekoj menaxer je pretera so kontrolne aktivnosti ili koga dvajca ili pove{e vraboteni zaedno se vo taen dogovor zaradi nadmudruvawe na kontrolata i „pobeda na sistemot“.

Iako sekoj vo organizacijo ima odgovornost da obezbedi sistemot na interni kontroli da bide efektiven, najgolem del od odgovornosta ja imaat menaxerite na organizacijo. Menaxmentot ima uloga vo obezbeduvaweto vrabotenite koi ja izvr{uvaat rabotata da imaat sposobnost i kapacitet da go napravat ova i da im ovozmo{at na vrabotenite soodvetna supervizija, nadgleduvawe i obuka so {to }e se obezbedi razumno uveruvawe deka organizacijo ima kapacitet da ja sprovede svojata rabota. Vrvnite izvr{iteli na menaxmentot, a osobeno vode{kiot menaxer, imaat najgolema odgovornost. So aktot za interna kontrola treba da se obezbedi deka vrvnite izvr{iteli na menaxmentot se odgovorni za:

- (1) Vospostavuvawe sistem na interni kontroli vo organizacijo;
- (2) Vospostavuvawe sistem za nadzor nad internite kontroli;
- (3) Donesuvawe menaxerski politiki i nasoki koi je bidat dostapni za site vraboteni;
- (4) Sproveduvawe edukacija i obuka na vraboteni te za internite kontroli i
- (5) Evaluacija (ocena) na internite kontroli.

I vo uslovi koga vrvnite menaxeri gi ovlastuvaat drugite menaxeri da izvr{at odredeni aktivnosti, vrvnite menaxeri ostanuvaat odgovorni za ovie delovi od sistemot na interni kontroli vo organizacijata.

Menaxerot na organizacijata treba da nazna~i slu`benik za interna kontrola, koj }e bide neophoden ~len, a menaxerskiot tim koj }e go izvestuva i }e mu pomaga na menaxerot na organizacijata i na drugite menaxeri vo ocenuvaweto i podobruvaweto na efektivnosta na sistemot na interna kontrola. Iako slu`benikot za interna kontrola ima odgovornost za implementirawe i revidirawe na naporite na organizacijata za vospostavuvawe na interni kontroli, menaxerite na organizacijata ostanuvaat odgovorni za soodvetnosta na sistemot na interni kontroli vo nivnite oblasti na rabotewe.

Slu`benicite za interna kontrola pomagaat da se vospostavat posebni proceduri i barawa. Za efektivnost na ovie proceduri i barawa mora da bide revidirana od nekoj koj ne bil involviran vo procesot na nivnoto voveduvawe. Vnatre{niot revizor vo organizacijata e odgovoren za ocena na efektivnosta na sistemot na interni kontroli. Ova lice mora da bide nezavisno od aktivnostite koi se revidiraat. Ova e pri~inata zo{to vnatre{niot revizor ne mo`e da ja vr{i ulogata na slu`benik za interna kontrola.

1.3. KOMPONENTI NA INTERNATA KONTROLA

Internata kontrola e dizajnirana za da obezbedi razumno uveruvawe deka generalnite celi na organizacijata se ostvareni. Zatoa, jasnite celi se preduslov za efikasen proces na interni kontroli. Internata kontrola se состоi od pet me{usebno povrzani komponenti i toa:

- ❖ Kontrolna okolina/sredina/opkru`uvawe,
- ❖ Komunikacii,
- ❖ Procena i menaxirawe so rizik,
- ❖ Kontrolni aktivnosti i
- ❖ Monitoring.

1.3.1. KONTROLNA OKOLINA/OPKRU@UVAWE

Kontrolnata okolina e stav kon internata kontrola i posledicite na kontrolata koi se vospostaveni i se odr`uvaat od menaxmentot i vrabotenite vo organizacijata. Taa e proizvod na vladeeweto na menaxmentot, t.e. negovata filozofija, stil i stav na poddr{ka, kako i nadle`nost, eti~ki vrednosti, integritet i moral na lu{eto vo organizacijata. Kontrolnata okolina ima vlijanie na strukturata na organizacijata i odnosite na ot~etnost. Taa ima golemo vlijanie na odlukite i aktivnostite vo organizacijata i obezbeduva osnova za celokupniot sistem na interni kontroli. Ako ovaa osnova ne e silna, dokolku kontrolnata okolina ne e pozitivna, celokupniot sistem na interni kontroli nema da bide efektiven kako {to treba.

Menaxmentot e odgovoren za sozdavawe na pozitivna kontrolna okolina i kako vrabotenite se odgovorni za pomagawe ovaa okolina da se odr`i.

Vladeeweto pretstavuva vlijaniето na organizacijata koe se praktikuva od izvr{noto telo ili glavniот izvr{itel koj go vodi toa telo. Izvr{noto telo mo`e da bide odbor na direktori, upraven odbor, sovet, legislator ili sli~en entitet. Glavniот izvr{itel mo`e da bide pretsedatel, kancelar, komisioner, glaven sudija ili lice koe e izbrano ili nazna~eno od najvisokoto lice po rang vo organizacijata.

Vladinite odgovornosti obično se osnovani so ustav, povelja, zakoni, podzakonski akti, uredbi i ostanati slični dokumenti. Vodstvoto, aktivnostite i vospostaveniot i praktikuvan naglasok od vladinoto telo/izvršitelji mo`e da ima dlaboko vlijanie za toa kako vrabotenite vo organizacijata gi izvršuvaaat nivnite odgovornosti, što povratno vlijae na dostignuvaweto na misijata na organizacijata.

Oblasti koi se pod vlijanie na vladinoto telo/izvršitel se:

- odobruvawe i monitoring na misijata na organizacijata i strateškiot plan;
- vospostavuvawe, praktikuvawe i monitoring na vrednostite na organizacijata i etičkiot kodeks;
- nadzor na odlukite i akciite na senior menaxerite;
- vospostavuvawe politika na povisoko nivo i organizaciona struktura;
- osiguruvawe i obezbeduvawe osetnost na korisnicite;
- vospostavuvawe celokupen menaxerski stil, filozofija i „naglasok” i
- direkten nadzor na menaxmentot na ključnite delovni procesi.

Etičките vrednosti i integritet se ključni elementi koi pridonesuvaat kon dobra kontrolna sredina. Etičките vrednosti se standardi na odnesuvawe na vrabotenite koi ja formiraat izvršната ramka. Etičките vrednosti gi vodat vrabotenite koga donesuvaat odluki. Menaxmentot gi sproveduva etičките vrednosti koga vrabotenite gi ohrabruva:

- da se posvetat na čestnost i pravednost;
- priznavawe i pridržuvawe na zakoni i politiki;
- poština kon organizacijata;
- liderstvo preku primer/naglasok na vrvot;
- posvetenost na odličnost;
- poštuvawe na avtoritet;
- poštuvawe na pravata na vrabotenite i
- konfirmizam (potvrduvawe) so profesionalnite standardi.

Vrabotenite vo organizacijata imaat ličen i profesionalen integritet koga se pridržuvaaat kon etičките vrednosti. Dodeka odgovornost na menaxmentot e da gi vospostavi i unapreduva etičките vrednosti na organizacijata, odgovornost na sekoje da go demonstrira integritetot. Menaxmentot go unapreduva integritetot preku:

- izgotvuvawe i objavuvawe izvršen kodeks;
- obezbeduvawe soglasnost so etičките vrednosti na organizacijata i izvršniot kodeks;
- nagraduvawe na vrabotenite koi sovesno gi sproveduvaaat etičките vrednosti;
- vospostavuvawe metodi za izvestuvawe na etičките naručuvawa i
- sproveduvawe na disciplinski merki za site etički naručuvawa.

Rabotniot stil i filozofijata na menaxmentot se reflektira na osnovnite menaxerski veruvawa vo odnos na toa kako lugeto i aktivnostite na organizacijata mo`at da bidat menaxirani. Nekoi stilovi i filozofii vo menaxiraweto mo`at da bidat poveќе efektivni od ostanatite vo pomagaweto organizacijata da ja ostvari svojata misija. Menaxerite treba da deluvaat so najefikasen stil i filozofija za organizacijata, so toa što je obezbedat izrazuvawe na etičките vrednosti na organizacijata i pozitivno je vlijaat na moralot na vrabotenite. Menaxmentot treba da praktikuva i jasno da komunicira i da gi demonstrira ovie veruvawa pred vrabotenite i periodično da ocenuva dali stilot i filozofijata se efektivni i soodvetno se primenuvaat.

Filozofijata i stilot na menaxmentot mo`at da bidat demonstrirani vo oblasti kako:

- menaxerski pristap za priznavawe i odgovarawe na rizici (kako interen taka i eksteren);

- pri fa}awe na regulatornata kontrola koja e nametnata od drugi;
- menaxerski stav kon vnatre{noto i nadvore{noto izvestuvawe - koristewe na agresivni ili konzervativni smetkovodstveni principi;
- stavot na menaxmentot kon informati~kata tehnologija i smetkovodstvenite funkcii i
- menaxerskata poddr{ka za povikuvawe kon interni i eksterni revizii i evaluacii.

Kompetetnost e karakteristika na lu}eto koi imaat ve{tini, znaewe i sposobnost da izvr{uvaat zada~i. Menaxerskata odgovornost za obezbeduvawe na kompetentnost kaj vrabotenite treba da zapo~ne so vospostavuvawe soodvetni politiki za ~ove~ki resursi koi izrazuvaat posvetenost na:

- vospostavuvawe nivoa na znaewa i ve{tini koi se baraat za sekoja pozicija;
- verifikacija na kvalifikacii te na kandidatite za rabota;
- vrabotuvawe (anga`irawe) i promovirawe samo na onie so baranoto znaewe i ve{tini;
- sproveduvawe na programi za obuka koi im pomagat na vrabotenite vo zgolemuwaweto na nivnoto znaewe i ve{tini.

Menaxmentot treba da obezbedi vrabotenite da raspolagaat so soodvetna oprema, softver, i pri ra~nici so politiki i proceduri kako i drugi alatki i poddr{ka koi se potrebni za izvr{uvawe na nivnite zada~i.

Moralot e stav, koj vrabotenite go imaat kon rabotata, i se manifestira preku nivnata samodoverba, disciplina i `elba da gi izvr{uvaat zada~ite. Menaxmentot treba da ja priznae va`nosta na dobriot moral i efektivnata kontrolna sredina. Moralot i rabotnata sredina vlijaat na toa kolku dobro vrabotenite ja izvr{uvaat nivnata rabota. Menaxmentot treba da go nabqduva nivoto na moral na personalot za da obezbedi deka vrabotenite se posveteni na pomagawe na organizacijata vo ostvaruvawe na svojata misija. Menaxmentot isto taka treba da prezema aktivnosti za da odr`i visok moral. Vakvite aktivnosti treba da im obezbedat na vrabotenite ~uvstvo deka:

- nivnite mislewa i pridonesi se dobrodojeni, vrednuvani i priznati;
- organizacijata ima `elba da pomogne vo podobruvaweto na nivoto na izvr{uvawe na nadle`nostite;
- postoi mo`nost za postojano podobruvawe;
- tie imaat del vo misijata, celite i aktivnostite na organizacijata;
- sistemot na kaznuvawe i nagraduvawe se fer i konzistentni i
- ima otvoreni linii za komunikacija.

Stavot na poddr{ka e rakovodewe koe gi ohrabruva baranite ishodi/rezultati. Bidej}i internata kontrola obezbeduva menaxment so razumna sigurnost deka misijata na organizacijata e ostvarena, menaxmentot treba da ima stav na poddr{ka kon internata kontrola koja e protkaena niz organizacijata. Izvr{niot menaxment treba da stavi naglasok na zna~eweto na internata kontrola. Vakvite naglasoci se karakteriziraat so:

- minimalno i postepeno koristewe na naglasuwaweto na kontrolata;
- poddr{ka za sproveduvawe na nezavisna procena na kontrolata, vnatre{nata i nadvore{nata revizija;
- brzo reagirawe na pra{awata koi proizleguvaat kako rezultat na evaluacii te i revizii te i
- tekovna edukacija za da se obezbedi sekoj da go razbira sistemot na interna kontrola i negovata uloga vo nea.

Misijata e namera ili pri~ina za postoeve na institucijata. Taa go obezbeduva ~uvstvoto na naso~uvawe i namera na site ~lenovi na organizacijata, bez oglede na nivnata pozicija, i obezbeduvawe voda~ koga se donesuvaat kriti~ni odluki. Za vreme na periodite na promena, taa obezbeduva kohezija na organizacijata i pomaga da se odr`i na pravi lniot kurs. Bez jasno definirana i prenesena misija, organizacijata mo`e da luta bescelno i mnogu mal ku da postigne.

Misijata na organizacijata pretstavuva izjava, odobrena od izvr{niot menaxment i/ili vladino telo na organizacijata. So izjavata menaxmentot treba da im objasni na vrabotenite kako nivnata rabota pridonesuva kon ostvaruvawe na misijata. Izjavata za misijata }e bide najefikasna ako vrabotenite zabele`at deka imaat li~en udel vo nejinata realizacija.

Kako {to minuva vremeto, kako vnatre{nite taka i nadvore{nite promeni mo`at da vlijaat na misijata na organizacijata. Zatoa, menaxmentot treba periodi~no da izvr{i revidirawe na misijata i da ja a`urira, ako e neophodno.

Strukturata e ramka vo koja se sproveduvaat planovite na organizacijata. Taa treba da gi definira funkcionalnite oddeli na organizacijata i odnosite meju niv.

Planot na organizacijata (organogram) mo`e da obezbedi jasna slika za odgovornostite i odnosite na ot~etnost. Toj treba da bide dostaven do site vrabotenite za da im pomogne da ja razberat organizacijata kako celina, odnosite meju razli~ni komponenti i kade se vklopuvaat vo organizacijata. Menaxmentot ovoj plan treba periodi~no da go revidira za da obezbedi postojana soodvetnost so aktuelnata organizaciona struktura na organizacijata.

Menaxmentot treba da delegira nadle`nosti/obvrski i odgovornosti vo ramkite na organizacijata. Menaxmentot e odgovoren za nadle`nostite/obvrskite na organizacijata i odnosite na ot~etnost meju razli~ni funkcii za da se obezbedi razumna sigurnost deka nivnite rabotni aktivnosti se vo soglasnost so celite na organizacijata. So zgolemeno delegirawe na nadle`nostite/obvrskite i odgovornostite, ima potreba od obezbeduvawe na kvalifikuvana i postojana supervizija i nadzor na rezultatite. Supervizijata vo ramkite na organizacijata pomaga da se obezbedi vrabotenite da stanat svesni za nivnite obvrski i odgovornosti i stepenot do koj tie se ot~etni za aktivnostite.

1.3.2. KOMUNIKACII

Komunikacijata e razmena na korisni informacii meju vrabotenite i organizacijata za da se poddr`at odlukite i da se koordiniraat aktivnostite. Informaciiite treba da bidat preneseni do menaxmentot i drugite vrabotenite na koi im se potrebni vo forma i vo vremenska ramka koja im pomaga da gi sprovedat nivnite odgovornosti. Komunikacijata so strankite, dobavuvawe, regulatorite i ostanatite nadvore{ni lica isto taka, e neophodna za efektivna interna kontrola.

Informaciiite mo`at da se prenesuvaat verbalno, pi{ano i elektronski. Iako verbalnata komunikacija mo`e da bide dovolna za mnogu sekojdnevni aktivnosti, najdobro e da se dokumentiraat zna~ajnite informacii. Ova obezbeduva popostojana evidencija koja im ovozmo`uva na menaxerite i drugite vrabotenite da gi pregledaat informaciiite.

Informaciiite treba da patuvaat vo site nasoki so cel da se obezbedi deka site ~lenovi na organizacijata se informirani i deka odlukite i aktivnostite na razli~ni edinici se izvesteni i koordinirani. Dobar sistem na komunikacija e neophoden za organizacijata da odr`i efektiven sistem na interna kontrola. Sistemot na komunikacija

se sestoi od metodi i evidencii koi se vospostaveni za da se identifikuvaa, dobijati razmenati korisni informacii. Informacii se korisni koga se navremeni, dovolno detalni i soodvetni za korisnikot.

Menaxmentot treba da vospostavi kanali za komunikacija koi:

- obezbeduvaa navremeni informacii;
- mo`at da se prilagodati na individualnite potrebi;
- gi informiraat vrabotenite za nivnite obvrski i odgovornosti;
- ovozmo`uvaa izvestuvawe za ~uvstivitelni raboti;
- im ovozmo`uvaa na vrabotenite da obezbedat sugestii za podobruvawe;
- obezbeduvaa informacii {to se neophodni za site vraboteni efektivno da gi ispolnat nivnite odgovornosti;
- prenesuvaa poraka na top menaxmentot deka odgovornostite na internata kontrola se va`ni i treba seriozno da bidat sfateni i
- soop{tuvaa i ovozmo`uvaa sorabotka meju nadvore{nite stranki.

Komunikacijata ne e izolirana komponenta na internata kontrola. Taa vlijae na sekoj aspekt na rabotata na organizacijata i pomaga da se poddr`i nejziniot sistem na interna kontrola. Mre`ata na komunikacii mo`e da mu pomogne na menaxmentot da oceni kolku dobro rabotat razli~ni komponenti od sistemot na interna kontrola.

1.3.3. PROCENA I MENAXIRAVE (UPRAVUVAWE) SO RIZIKOT

Rizikot treba da bide menaxiran i procenet preku {iroki naponi na organizacijata za identifikuvawe, ocena i nabquduvawe na onie nastani koi se zakanuvaa za ostvaruvawe na misijata na organizacijata. Sekoj utvrden rizik, menaxmentot treba da odlu~i dali da go pri fati, namali na pri fatlivo nivo, ili }e go izbegne.

Podgotovka za procena na rizik

Najnapred menaxerot treba da proveriti dali se utvrdeni site rabotni i kontrolni celi vo ramkite na organizacijata. Kontrolnite celi generalno proizleguvaa od 4 Celi na internata kontrola (kako {to e definirano vo del 1) i se navedeni vo smisla koja gi reflektira odgovornostite na podedinicite na organizacijata. Na primer, slednite dve kontrolni celi se proizlezeni od prvite dve nameri na internata kontrola:

- *Osiguruvawe deka site aplikacii soodvetno se obraboteni* (od prvata namera na internata kontrola: da promovira uredno, ekonomi~no, efikasno i efektivno rabotewe i da proizvede kvalitetni proizvodi i uslugi koi se sostaven del na misijata na organizacijata).
- *Da osigura restriktiven pristap do elektronskite dosiea za ovlasteniot personal* (od vtorata namera na internata kontrola: da gi za~uva resursite od zaguba poradi rasipuvawe, zlouotreba, pogre{no rakuvawe, gre{kii izmama).

Po identifikuvaweto na site rabotni i kontrolni celi, menaxerite treba da gi identifikuvaa site rizici koi se povrzani so sekoja cel (t.e. nastanite koi bi mo`ele da go zagrozat postignuvaweto na sekoja cel). Ovie rizici mo`at da bidat kako interni (na pr.: ~ove~ka gre{k, izmama, palawe na sistemot) i nadvore{ni (na pr.: promena vo legislativata, prirodni katastrofi). Neophodno e menaxerite vo ramkite na organizacijata daji identifikuvaa rizicite koi se povrzani so nivnite soodvetni celi.

Proces na procena na rizikot

Menaxmentot treba da go oceni sekoj identifikuvan rizik vo smisla na negovoto vlijanie i verojatnosta za pojavuvawe, kako {to sledi:

- Vlijaniето na efektot na nekoj nepovolen nastan na organizacijata dokolku istiot bi se slu~il. Efektot mo`e da se manifestira kako {teta ili izgubena mo`nost. Ako e mo`no, ovoj efekt treba da bide kvantificiran. Vo najmalaa raka, ovoj efekt treba da bide objasnet na na~in koj e dovolno specifi~en za da go navede zna~eweto na rizikot.
- Verojatnosta od pojavuvawe - mo`nost nepovolniot nastan da se pojavi ako nema kontrolni aktivnosti za da go spre~at ili da se namali rizikot. Verojatnosta od pojavuvawe treba da se proceni za sekoj utvrden rizik.

Menaxmentot treba da gi koristi informaciiite dobieni od procenata na rizikot so cel da se pomogne da se opredeli:

- kako da se menaxira rizikot,
- kako da se spre~i ili da se namali rizikot i
- kako da se menaxira so rizikot za vreme na izmenite.

Menaxirawe so rizik

Izvr{niot menaxment treba da obezbedi nasoki za menaxirawe na rizikot, odnosno nasoki za procena na nivoto i vidovite na rizik i nivnata prifatlivost ili nepri fatlivost. So koristewe na ovie nasoki i informacii, menaxerite treba da odlu~at dali }e go pri fatat vo dadenata situacija, }e go spre~at ili }e go namalat ili celosno }e go izbegnat rizikot. Na primer, pri odlu~uvaweto kako da se menaxira rizikot neovlasteno lice da pristapi kon elektronskite fajlovi, menaxerite treba da razmislat za slednive mo`nosti:

- *Pri fa}awe na rizik: ne vospostavuvawe kontrolni aktivnosti* – menaxmentot mo`e da pri fati rizik od neovlasten pristap poradi toa {to posledicite od vakov pristap ne se zna~ajni; na primer fajlovite so dr`at podatoci koi ne se osetlivii. Menaxmentot mo`e isto taka da odbere da go pri fati rizikot dokolku tro{ocite na zaedni~kite kontrolni aktivnosti se pogolemi od tro{ocite za nepovolniot nastan.
- *Da se spre~i ili da se namali rizikot: vospostavuvawe kontrolni aktivnosti* – menaxmentot ne mo`e da go pri fati tekovното nivo na rizik od neovlasten pristap poradi toa {to fajlovite koristat doverlivi ili drugi nerazdvoivo vredni podatoci. Zatoa, menaxmentot vospostavuva kotrolni aktivnosti koi imaat namera da go spre~at rizikot od neovlasten pristap, ili barem da go namalat rizikot na pri fatljivo nivo. Kako i da e, rizikot e spre~en ili namalen s# dodeka kontrolnite aktivnosti funkcioniraat onaka kako {to e zamislano.
- *Izbegnuvawe na rizikot: ne ja sproveduvaj funkcijata* – menaxmentot odlu~uva deka ne mo`e da tolerira bilo kakov rizik od neovlasten pristap do fajlovite ili deka ne mo`e soodvetno da go kontrolira takviot pristap. Na primer, fajlot mo`e da so dr`i ekstremno osetlivii podatoci, ili kontrolniot pristap do ovaj fajl bi bil premnogu rizi~en ili pristapot e premnogu slo`en ili premnogu ~ini za da bi se kontroliral. Zatoa menaxmentot odlu~uva da ne ja sprovede ovaa funkcija (t.e. odlu~uva da ne gi zadr`i podatocite).

Spre-uvawe ili namaluvawe rizik

Koga se spre-uva rizik ili se namaluva do pri fatlivo nivo, menaxmentot treba da koristi informacii za procena na rizik, koi treba da pomognat pri utvrduvaweto na najefikasnite i najefektivnite kontrolni aktivnosti koi se dostapni za da se rakuva so rizik. Pri ova, menaxmentot osobeno treba da odgovori na slednite pra{awa:

- *Koja e pri-inata za rizikot?* Menaxmentot treba da razmisli za pri-inata poradi koja postoji rizik za da pomogne da se utvrdat site mo`ni kontrolni aktivnosti koi bi mo`ele dago spre-at ili dago namalat rizikot.
- *Kakvi se tro{ocite na kontrolata sporedeni so nepovolniot nastan?* Menaxmentot treba da gi sporedi tro{ocite za efektot od rizikot so tro{oci za sproveduvawe na razli-ni kontrolni aktivnosti i izbirawe na najdobar izbor so najefektivni tro{oci.
- *Koj e prioritetot na ovoj rizik?* Menaxmentot treba da koristi lista so prioritetni rizici za da pomogne da se alociraat resursi meju razli-ni kontrolni aktivnosti koi se koristat za da se namali rizikot. Kolku e pogolem prioritetot, tolku pove}e alocirani resursi za kontrolni aktivnosti se potrebni za da se namali rizikot.

Menaxmentot treba da ja odr`uva svojata analiza i interpretirawe na informacii za procena na rizik kako del od negovata dokumentacija za racionalna poddr{ka na negovite menaxerski rizi-ni odluki. Menaxmentot treba da gi proveruva ovie odluki periodi-no za da opredeli dali promenite vo uslovite garantiraat razli-en pristap za menaxirawe, spre-uvawe ili namaluvawe na rizik.

Menaxirawe so rizik vo vreme na izmeni

Promenite vo organizacijata (na primer novi proceduri, novi sistemi, zna-ajni izmeni vo odgovornostite za rabota, reorganizacija, zna-ajni promeni vo personalot) ~esto imaat vlijanie na kontrolnite aktivnosti za spre-uvawe ili namaluvawe na rizikot. So cel pravilno da se menaxira rizikot, menaxmentot treba da gi nabquduva site izmeni za da obezbedi menaxirawe na site rizici koi mo`at da se pojavat so promenite. Menaxmentot treba da gi informira odgovornite vraboteni za menaxirawe na najkriti-nite rizici na organizacijata kako i za site predlo`eni izmeni koi mo`at da vlijaat na nivnata sposobnost za menaxirawe so rizicite. Menaxerite treba postojano da gi nabquduvaat faktorite koi bi mo`ele da imaat vlijanie na ve}e utvrdenite rizici i na onie koi bi mo`ele da kreiraat novi rizici.

1.3.4. KONTROLNI AKTIVNOSTI

Kontrolnite aktivnosti se alatki – kako ra~ni taka i avtomatizirani – koi pomagaat da se utvrdat, spre-at ili namalat rizicite koi bi mo`ele da popre-at pri ostvaruvawe na celite na organizacijata. Menaxmentot treba da vospostavi kontrolni aktivnosti koi se efektivni i efikasni.

Koga se utvrduvaat i implementiraat kontrolnite aktivnosti, menaxmentot treba da se obide da dobie najmnogu korist so najmali mo`ni tro{oci. Eve nekolku ednostavni pravila koi treba da se sledat:

- Tro{ocite na kontrolnite aktivnosti ne treba da gi adminuvaat tro{ocite koi bi se javile vo organizacijata doko lku se pojavi nepo`elen nastan.

- Menaxmentot treba da se obide da vgradi kontrolni aktivnosti vo delovniot proces i sistemi kako {to bile dizajnirani procesite i sisteme. Dopolnitelni kontrolni aktivnosti po razvojot na procedurite ili sistemot generalno ~inat pove}e.
- Alokacijata na resursite meju kontrolnite aktivnosti treba da bide bazirana na zna~eweto i verojatnosta od rizikot koi tie go spre~uvaat ili go namaluvaat.

Mnogu razli~ni kontrolni aktivnosti mo`at da se koristat za da se odbijati rizicite koi se zakanuvaat na uspehot na organizacijata. Najgolem del od kontrolnite aktivnosti, mo`at da bidat grupirani vo dve kategorii: kontrolni aktivnosti na prevencija i otkrivawe.

- Preventivnite kontrolni aktivnosti se dizajnirani za da odvratat od pojavuvawe na nepo`elen nastan. Razvojot na ovie kontroli vku~uva predviduvawe na potencijalnite problemi pred da se pojavat i implementirawe na na~ini za da se izbegnat.
- Kontrolnite aktivnosti za otkrivawe se dizajnirani za da gi utvrdat nepo`elnite nastani koi se pojavuvaat. Tie ovozmo`uvaat menaxmentot da prezeme korektivna aktivnost {to poskoro.

Preventivnite kontroli ~esto se poskapi od tro{ocite za otkrivawe. Tro{ocite i benifitite treba da bidat proceneti pred da se implementiraat kontrolnite aktivnosti. Menaxmentot treba, isto taka, da sfati deka prekomerno koristewe na kontroli za prevencija mo`e da ja popre~i produktivnosta. Nitu edna kontrolna aktivnost ne obezbeduva odgovori na site problemi povrzani so menaxiraweto na rizikot. Vo neкои slu~ai treba da se koristi kombinacija od kontrolni aktivnosti, a vo drugi, edna kontrolna aktivnost treba da bide zamena za druga. Sledat opisi na neкои od naj~esto koristenite kontrolni aktivnosti. Ova ne e iscrpna lista na alternativni koi se dostapni na menaxmentot.

Dokumentacija

Dokumentacijata vku~uva ~uvawe na evidencija za da se potvrdi odlukata, nastanot, transakcijata ili sistemot. Celokupnata dokumentacija treba da bide kompletna, to~na i navremeno evidentirana. Dokumentacijata treba da ima jasna cel i treba da se koristi vo format koj }e ja zgolemi efikasnosta i efektivnosta na organizacijata. Primeri od oblastite kade dokumentacijata e zna~ajna vku~uvaat kriti~ni odluki, zna~ajni nastani, transakcii, politiki, proceduri i sistema interni kontroli.

Kriti~nite odluki i zna~ajni nastani obi~no vku~uvaat izvr{en menaxment. Ovie odluki i nastani obi~no rezultiraat so koristewe, posvetenost, razmena ili transfer na resursi, kako strate{ki planovi, buxeti ili izvr{ni politiki. Preku evidentirawe na informaciiite koi se povrzani so vakvi nastani menaxmentot sozdava organizaciona istorija koja mo`e da slu`i kako potvrda za ponatamo{ni aktivnosti ili odluki i }e bidat vredni za vreme na samoevaluaciiite i reviziiite.

Dokumentacijata na transakciiite treba da im ovozmo`i na menaxerite da vlezat vo traga na sekoja transakcija od nezinot po~etok do kraj. Ova zna~i deka celokupniot `ivoten ciklus na transakciiite treba da bide evidentiran, vku~itelno: (1) negovoto inicirawe i ovlastuvawe; (2) razvojot vo site fazi na obrabotka; i (3) negovoto finalno klasificirawe vo sumarna evidencija. Na primer, dokumentacijata za nabavka na oprema bi zapo~nala so avtorizirano barawe za nabavka, prodol`uva so nara~ka za nabavka, faktura od prodava~ot i dokumentacija za finalno pla}awe.

Dokumentacijata na politikite i procedurite e va`no za sekojdnevno rabotewe na organizacijata. Ovie dokumenti se postaveni vo fundamentalna ramka i gi podvlekuva metodite i procedurite na koi se povikuvaat site vrabotenite koga ja izvr{uvaat nivnata rabota. Tie obezbeduvaat posebni nasoki i pomagaat da se formira osnova za odluki koi se donesuvaat sekojdnevno od vrabotenite. Bez ovaa ramka na razbirawe od vrabotenite, bi mo`ele da nastanat konflikti, slabi odluki koi bi mo`ele da se donesat i bi mo`ela da se nanese seriozna {teta na reputacijata na organizacijata. Ponatamu, efikasnosta i efektivnosta na raboteweto mo`e da bide pod povratno vlijanie.

Dokumentacijata na celokupniot sistem na interni kontroli na organizacijata treba da vku~uva organizaciona struktura, politiki, edinici, kontrolni celi i kontrolni aktivnosti. Razli~ni aspekti na sistemot na interni kontroli mo`at da bidat prezentirani vo narativen oblik, kako prira~nici za politiki i proceduri, i/ili vo forma na blok dijagrami ili matrici.

Odobrenie i ovlastuvawe

Odobrenieto e potvrda ili sankcija za odlukite na vraboteniot, nastanite ili transakciite koi se bazirani na proverka. Menaxmentot treba da opredeli za koi stavki se bara odobrenie vrz baza na nivoto na rizik na organizacijata bez vakov pristap. Menaxmentot treba jasno da go dokumentira svoeto barawe za odobrenie i da se osigura deka vrabotenite dobiele odobrenie na site situacii za koi menaxmentot odlu~il deka se neophodni. Na primer, menaxerot go proveruva baraweto za nabavka od vraboten za da opredeli dali ovaa stavka e potrebna. Po opredeluvaweto na potrebata za ovaa stavka, menaxerot go potpi {uva baraweto za odobrenie na nabavka.

Ovlastuvaweto e mo} so koe menaxmentot odobruva vrabotenite da sprovedat soodvetni obvrski, vrz baza na odobrenie koe e dobieno od supervizorite. Ovlastuvaweto e kontrolna aktivnost koja e dizajnirana za da se utvrdi deka nastanite ili transakciite se inicirani i se izvr{uvaat od onie koi se nazna~eni od menaxmentot. Menaxmentot treba da obezbedi deka uslovite i rokovite za ovlastuvawe se jasno dokumentirani i preneseni, i deka se odobreni i se izvr{uvaat zna~ajni transakcii samo od licata koi deluvaat vo ramkite na poletoto na nivnoto ovlastuvawe. Na primer, menaxerot mo`e da bide ovlasten od negoviot/hejziniot supervizor za da se odobri baraweto za nabavka, no samo onie koi se vo iznos do odreddeniot limit.

Verifikacija

Verifikacijata e opredeluvawe na kompletnosta, to~nosta, avtenti~nosta i/ili validnosta na transakciite, nastanite ili informaciite. Ova e kontrolna aktivnost koja mu ovozmo`uva na menaxmentot da obezbedi deka aktivnostite se izvr{uvaat vo soglasnost so direktivite. Menaxmentot treba da opredeli koi potrebi se verifიცirani, vrz baza na rizicite na organizacijata ako nema verifikacija. Menaxmentot treba jasno da sorabotuva i da gi dokumentira ovie odluki do onie koi se odgovorni za sproveduvawe na verifikacijata. Primer za verifikacija e osiguruvawe deka bila ostvorena fer cena vo nabavkata i deka site sredstva se dostapni za da se plati nabavkata.

Supervizija

Supervizijata e nadzor na menaxmentot vo ostvaruvawe na rezultati od aktivnostite so cel da se ostvarat postavenite celi. Onie koi imaat odgovornost za supervizija treba:

- Da go nabqduvaat, revidiraat i odobrat, kako {to e soodvetno, raboteweto na onie koi ja izvr{uvaat aktivnosta za da obezbedat deka rabotata se izvr{uva pravilno;
- Da obezbedat neophodni nasoki i obuka za da se pomogne da se minimiziraat gre{kite i zagubata i da se obezbedi deka vrabotenite gi razbiraat i gi sledat direktivite na menaxmentot;
- Jasno gi prenesuvaat obvrskite i odgovornostite koi se zadadeni za izvr{uvawe na ovie aktivnosti.

Primer za supervizija e koga vraboten so odredena zada~a (supervizor) ja pregleduva rabotata na drug vraboten preku obrabotka na nara~kata za nabavka za da opredeli dali e soodvetno i celosno podgotvena i pravilno ovlastena. Supervizorot toga{ potpi{uva nara~ka so cel da se ozna~i negoviot/nejziniot pregled i odobrenie. Kako i da e, ako ima bilo kakva gre{ka supervizorot bi ja vratil nara~kata do vraboteniot i bi objasn timer kako pravilno da se kompletira baraweto.

Razdvojuvawe na dol`nostite

Razdvojuvaweto na dol`nostite e podelba na klu~nite zada~i i odgovornosti meju razli~ni vraboteni i podedinici vo ramkite na organizacijata. Preku razdvojuvawe na klu~nite zada~i i odgovornosti – kako primawe, evidentirawe, deponirawe, sigurnost i pomiruvawe na sredstvata – menaxmentot mo`e da go namali rizikot od gre{ka, zaguba ili pogre{no deluvawe. Vo ciklusot za nabavka postojat pove}e oblasti kade razdvojuvaweto na obvrski mo`e da go minimizira rizikot od nesoodvetni, neovlasteni ili izmamni~ki aktivnosti. Posebno, razli~ni aktivnosti koi se povrzani so nabavka (inicirawe, ovlastuvawe, odobruvawe, nara~ka, priem, pla}awe i ~uvawe na evidencijata) treba da se napravi od razli~ni vraboteni ili podedinici na organizacijata. Vo slu~ai kade zada~ite ne mo`at efektivno da se razdelat, menaxmentot mo`e da ja zameni zgolemenata supervizija kako alternativna kontrolna aktivnost koja mo`e da pomogne da se preveniraat ili da se namalat ovie rizici.

^uvawe sredstva

^uvaweto sredstva vclu~uva restriktiven pristap do resursite i informaciite za da pomognat da se namali rizikot od neovlasteno koristewe ili zaguba. Menaxmentot treba da ja za{titi opremata na organizacijata, informaciite, dokumentite i ostanatite resursi koi bi mo`ele pogre{no da se koristat, da se o{tetat ili da se ukradat. Menaxmentot treba da gi za{titi ovie resursi preku limitiran pristap samo do ovlasteni individui. Pristapot mo`e da bide limitiran preku razli~ni sredstva kako klu~evi, pasvorti, elektronski ogneni yidovi i tajnost. Menaxmentot treba da odlu~i koi resursi treba da bidat za~uvani i do koj stepen. Menaxmentot ovaa odluka treba da ja donese vrz osnova na osetlivosta na podatocite koi se ~uvaat i verojatnosta od nivno gubewe.

Izvestuvawe

Izvestuvaweto e sredstvo za soop{tuvawe informacii. Toa pretstavuva kontrola koja obezbeduva informacii za oddelni pra{awa kako {to se navremeno ostvaruvawe na celite, buxetskiot status i zagri`uvawata na vrabotenite. Izvestuvaweto isto taka pomaga da se promovira ot~etnost za aktivnosti i odluki. Primer za izvestuvawe koe slu~i kako kontrolna aktivnost bi bilo ona koe gi sporeduva aktivnostite za nabavka so odobreniot buxet, naveduvaj{i i objasnuvaj{i zna~ajni razliki meju niv.

Kontrolni aktivnosti za informatička tehnologija

Dodeka neкои kontrolni aktivnosti povrzani so informatička tehnologija (IT) se odgovornost za specijaliziran IT personal, drugi IT kontrolni aktivnosti se odgovornost za site vraboteni koi koristat kompjuteri vo nivnata rabota. Na primer, bi lo koj vraboten mo`e da koristi:

- Alatkii za de{ifrirawe, protokoli ili sli~ni karakteristiki na softverskata aplikacija koi gi za{tituvaat doverlivite ili osetlivi informacii od neovlasteni individui;
- Poddr{ka i sli~ni karakteristiki na softverska aplikacija koja go namaluva rizikot od zaguba na podatoci;
- Softver za za{tita od virusii
- Pasvorti so restriktiven pristap do mre`ite, podatocite i aplikacii te.

IT kontrolnite aktivnosti mo`at da bidat kategorizirani kako generalni i aplikativni kontroli. Generalnite kontroli se primenuvaat vo site kompjuterski informativni sistemi – glavna ramka, mre`a i okolina za krajni korisnici. Aplikativni kontroli se primenuvaat pri obrabotka na podatoci vo ramkite na aplikativniot softver.

Generalnite i aplikativnite kontroli me{usebno se povrzani. Generalnite kontroli go poddr`uvaat funkcioniraweto na aplikativnite kontroli. Dvata vida kontroli se neophodni za da se obezbedi kompletna i soodvetna informatička obrabotka.

Generalni kontroli

Generalnite kontroli se koncentrirani na {est glavni vidovi kontrolna aktivnost:

1. menaxerska programa za {iroka sigurnost na organizacijata,
 2. kontroli na pristap,
 3. raspredelba na obvrski,
 4. kontinuitet na uslugite,
 5. sigurnosni kontroli i
 6. softverski razvoj.
-
1. Menaxerskata programa za {iroka sigurnost na organizacijata vku~uva seopfatna, procena od rizik na informativnite sistemi na visoko nivo. Organizacii te treba da imaat plan koj jasno }e ja objasnuva programata za menaxerska sigurnost na organizacijata, politikite i procedurite za nivna poddr{ka vku~itelno i proceduri za sigurno ~uvawe i koristewe na osetlivi informacii. Organizacii te, isto taka, treba da vospostavat struktura za implementirawe i menaxirawe so sigurnosni programi i so sigurni odgovornosti koi se jasno definirani. Kako dopolnuvawe, organizacii te treba da ja nabqduvaat efektivnosta na sigurnosnata programa i dagi pravat potrebnite izmeni.
 2. Kontrolite za softverska kontrola i monitoring na pristapot za koristewe i promenite koi se napraveni na sistemskiot softver, (sigurnosni proceduri nad steknuvaweto, implementiraweto i odr`uvaweto na celokupniot sistemski softver, menaxment sistem baziran na podatoci, telekomunikacii, sigurnosen softver i programi za koristewe).
 3. Konceptot za raspredelba na obvrskite vo kompjuterskata okolina e ist kako vo manuelniot proces. Klu~nite zada~i i odgovornosti treba da bidat podeleni me{u razli~ni vraboteni i podedinici na kompjutersko rabotewe. Nitu edno lice ne smee da gi kontrolira site primarni elementi na transakcijata, nastanot ili procedurata. Identifikuvaweto na nesoodvetnite obvrski i implementirawe na politiki za da se razdelat ovie odgovornosti mo`e da bide nabqduvano preku

koristewe na pristap do kontrolite kako i preku implementirawe na rabotni proceduri, supervizija i pregled na aktivnostite na vrabotenite.

4. Kontinuitetot na uslugite se gri`i za odr`uvawe ili povtorno vospostavuvawe na aktivnostite ili nivoto na uslugi koi se obezbedeni od organizacijata vo slu~aj na katastrofa ili ostanata pojava na {teta. Va`no e organizacijata da ima bekap i proceduri za povratok kako i rezervni planovi vo slu~aj na katastrofa. Centarot so podatoci i raboteweto kako uslu`en server na rabotnite kontroli vku~uva ~ekori za prevencija i minimizirawe na potencijalno o{tetuvawe na hardverot i softverot i prekin na uslugite preku koristewe podatoci i proceduri za programska pozadina. Vakvi proceduri vku~uvaat: ~uvawe na podatoci vo pozadina (bekap); kontroli na okolinata, obuka na personal, i hardversko odr`uvawe i menaxment. Organizaciite treba da gi razvijat, dokumentiraat i periodi~no da testiraat nivni rezervni planovi.
5. Pristapot do sigurnosnite kontroli e fizi~ki softverski proces za prevencija ili otkrivawe na neovlasten pristap do sistemite i podatocite. Ovie kontroli go za{tituvaat sistemot od nesoodveten pristap i neovlasteno koristewe od hakeri ili ostanati gre{ki ili neovlasteno koristewe od vrabotenite vo organizacijata. Posebni kontrolni aktivnosti mo`e da vku~at restrikcija na korisnicite koi ovozmo`uvaat pristap samo do funkciite na sistemot koi se neophodni za izvr{uvawe na zadadenite obvrski; softverskite i hardverski „ogneni yidovi“ za restriktiran pristap do sredstvata, kompjuterite i mre`ite preku nadvore{en personal; ~esti izmeni na pasvorti i deaktivirawe na pasvortite na porane{nite vrabotenite; ~esti izmeni na brojките za telefonsko birawe i koristewe pristap za povtorno telefonsko birawe.
6. Aplikativniot softverski razvoj i promenata na kontrolata obezbeduva struktura za siguren razvoj na novite sistemi i modifizirawe na postojnite sistemi. Kontrolnite aktivnosti treba da vku~uvaat: barawe za sistemsko dokumentirawe, ovlastuvawe za prezemawe proekti; revizija, testirawe i odobruvawe na razvojt i aktivnosti za modifizirawe pred da se stavi sistemot vo funkcija.

Primena na kontrolite

Primenata na kontrolite pomagaat da se obezbedi transakciite da bidat validni, pravilno odobreni, procesuirani i izvesteni celosno i soodvetno. Ovie kontroli isto taka, ja zemaat vo predvid celata sekvenca na obrabotka na transakciite od podgotovka na inicijalniot izvoren dokument ili vnes na podatocite onlajn, obrabotka i koristewe na finalni outputi. Taka, aplikativnite kontroli se sostojat od vnes, obrabotka i kontrola na outputite:

- Kontrolite na vlezovite vku~uvaat proceduri za verifikirawe na to~nosta i kompetentnosta na podatocite vo odnos na sistemot za vnes na podatoci. Ovie kontroli isto taka doka`uvaat posebni mehanizmi za vnes na ovlastuvawe, konverzija na podatoci, izdavawe na podatoci i rakuvawe so gre{ki;
- Kontrolata na obrabotkata pomaga da se obezbedi podatocite da ostanuvaat celosni i to~ni za vreme na a`uriraweto i deka aplikativnata programa se izvr{uva kako {to e predvideno;
- Kontrolata na outputite pomaga da se obezbedi deka informaciite koi se generirani od sistemot da se to~ni, pravilno evidentirani i primeni ili revidirani samo od ovlasteni individui.

Kako {to napreduva informati~kata tehnologija i se zgolemuva koristeweto na internetot, treba da se napravat modifikacii na sekoja posebna IT kontrolna aktivnost. Kako i da e, osnovnite barawa za kontrola nema da se promenat. Bidej{i pomo{nite kompjuteri zazemaat pogolema odgovornost za obrabotka na podatocite vo racete na

krajnite korisnici i kako {to raste koristeweto na internet, subjektot mora da bide podgotven da gi implementira neophodnite kontroli za da se odr`i efektiven sistem na interni kontroli.

1.3.5. MONITORING

Monitoringot pretstavuva pregled na aktivnostite i transakciite na organizacijata za procena na kvalitetot na izvr{uvawe vo odredeno vreme i utvrduvawe dali ovie kontroli se efektivni. Menaxmentot treba da se fokusira na monitoring na naporite na internata kontrola i postignuvawe na misijata na organizacijata. Za monitoringot da bide najefektiven, site vrabotenite treba da ja razberat misijata na organizacijata, celite, nivoata na tolerancija na rizik i nivnite sopstveni odgovornosti.

Sekoj vo ramkite na organizacijata ima nekoja odgovornost za monitoring. Pozicijata koja vraboteniot ja ima vo organizacijata pomaga da se opredeli fokusot i stepenot na ovie odgovornosti. Zatoa, monitoringot {to go izvr{uvaat vrabotenite (personalot), menaxerite na sredno nivo i izvr{nite menaxeri nema da go imaat istiot fokus, kako {to sledi:

- **Personal** – primaren fokus na personalot e nabquduvawe na sopstvenata rabota za da se obezbedi pravilnost vo izvr{uvaweto. Vrabotenite treba da gi korigiraat utvrdenite gre{ki pred da se premine na pregled na povisoko nivo. Menaxmentot treba da go educira personalot vo odnos na kontrolnite aktivnosti i da gi ohrabri da bidat podgotveni i da izvestuvaat za site neregularnosti. Poradi nivnata vklufenost so detalite na sekojdnevnoto rabotewe na organizacijata, personalot ima najdobra prednost za detektirawe na site problemi so postojnite kontrolni aktivnosti. Menaxmentot treba isto taka da go potseti personalot da gi zabele`i promenite vo nivnoto vnatre{no i nadvore{no opkru`uvawe, da se identifikuva bilo koj rizik i da se izvesti za mo`nostite za podobruvawe.
- **Supervizori** – supervizijata e klu-en element za monitoring. Supervizorite treba da gi nabquduvaat site aktivnosti i transakcii vo nivnite edinici so cel da se obezbedi personalot da gi izvr{uva zadadenite obvrski, kontrolnite aktivnosti pravilno da funkcioniraat, edincata da gi ispolnuva svoje celi, kontrolnata okolina na edincata da e soodvetna, komunikacijata da e otvorena i dovolna, rizikot i mo`nostite da se identifikuvani i pravilno ozna-eni.
- **Menaxeri na sredno nivo** – menaxerite na sredno nivo treba da procenat kolku dobro funkcioniraat kontrolite vo pove}e edinici vo ramkite na organizacijata, i kolku dobro supervizorite gi nabquduvaat nivnite soodvetni edinici. Fokusot na ovie menaxeri treba da bide sli-en na onoj na supervizorite, no pro{iren za da se pokrijat site edinici za koi se tie odgovorni.
- **Izvr{en menaxment** – izvr{niot menaxment treba da se fokusira na nadzor na aktivnostite na pogolem broj delovi na organizacijata. Poradi po{irokiot fokus, izvr{nite menaxeri treba da stavat pogolem naglasok na postoweto rizici i mo`nosti kako vo internoto taka i vo eksternoto opkru`uvawe.

Menaxmentot treba da obezbedi prezemawe na sodvetni aktivnosti za da se ozna-at pra{awata koi se nadgleduvaat. Na primer, menaxmentot mo`e da odlu-i da postavi novi celi i nameri so cel da se prezeme predizvik za novoutvrdenite mo`nosti, mo`e da sovetuva ili da povle-e personal za da se korigiraat proceduralnite gre{ki, ili mo`e da gi prilagodi kontrolnite aktivnosti za da se minimizira pojavata na rizik.

Monitoringot koj se izvr{uva od personalot, supervizorite, menaxerite na sredno nivo i izvr{nite menaxeri treba da se fokusira na slednite glavni oblasti:

- **Kontrolni aktivnosti** – kontrolnite aktivnosti se vospostaveni za da se prevenira ili da se namali rizikot na nepovolniot nastan od pojavuvawe. Ako ne uspeat ovie aktivnosti, organizacijata stanuva izlo`ena na rizik. Kontrolnite aktivnosti mo`at da ne uspeat koga kontrolite se prekursni, ili koga ima dosluh so namera za izmama. Zatoa, menaxmentot treba da vospostavi proceduri za da nabqduva ili kontrolni aktivnosti i koristewe prekursna kontrola. Menaxmentot treba da bide na {trek na znacite za dosluh. Efektivniot monitoring mu dava mo`nost na menaxmentot da korigira bilo kakva kontrolna aktivnost za problemite i da se kontrolira rizikot pred da se pojavi nepovolniot nastan.
- **Misija** – aktivnostite na monitoring treba da vku~uvaat razvoj i pregled na rabotnite podatoci koi bi mu ovozmo`ile na menaxmentot da opredeli dali organizacijata ja ostvaruva nejinata misija. Ova mo`e da se postigne preku periodi~no sporeduvawe na operativnite podatoci so strate{kiot plan na organizacijata.
- **Kontrolna okolina** – izvr{niot menaxment treba da ja nabqduva kontrolnata okolina za da se obezbedi deka menaxerite na site nivoa odr`uvaat vospostaveni eti~ki standardi na odnesuvawe i deka moralot na personalot e na soodvetno nivo. Menaxerite treba isto taka da obezbedat deka personalot e kompetenten, deka obukata e dovolna i deka menaxerskite stilovi i filozofii go hranat ostvaruvaweto na misijata na organizacijata.
- **Komunikacii** – menaxerite treba periodi~no da verificiraat deka vrabotenite se odgovorni za soodvetno dobivawe i spodeluvawe informacii i deka ovie informacii se navremeni, dovolni i soodvetni za korisnicite. Menaxmentot treba da obezbedi deka ima otvoreni linii na komunikacija, {to go zabrzuva izvestuvaweto kako za pozitivnite taka i za negativnite rezultati.
- **Rizici i mo`nosti** – menaxerite treba isto taka da gi nabqduvaat internata i eksternata okolina za da se identifikuvaat bilo koi promeni na rizici i razvojt na mo`nosti za podobruvawe. Ako se identifikuvaat promeni, menaxerite treba da prezemat soodvetna akcija za da se ozna~at ovie novi ili promeneti rizici i mo`nosti. Menaxmentot treba da sfati deka odlo`uvaweto odgovara na rizicite vo o{tetuvaweto na organizacijata i deka propu{tenata mo`nost mo`e da rezultira so o{tetuvawe na organizacijata i koja mo`e da rezultira so zaguba na novi prihodi ili za{tedi.

2. ODGOVORNOST ZA INTERNA KONTROLA

2.1. OBEZBEDUVAWETO SIGUREN FINANSISKI MENAXMENT I KONTROLA

Obezbeduvaweto siguren finansiski menaxment i kontrola pretstavuva zbir na odgovornosti na rakovoditelot na subjektot da vospostavi i implementira proceduri za postignuvawe celosna kontrola vo raboteweto vrz osnova na principot na siguren finansiski menaxment, odnosno transparentno, regularno, ekonomi~no, efikasno i efektivno koristewe na raspolo`ivite sredstva.

2.2. VOSPOSTAVUVAWE ORGANIZACIJSKA STRUKTURA I PROCEDURI

Vo sekoja organizacija rakovodstvoto e odgovorno za vospostavuvawe i nadgleduvawe na sistemite na interna kontrola. Rakovoditelot na subjektot e dol`en da vospostavi organizaciska struktura i proceduri so koi }e obezbedi funkcionirawe, sledewe i razvoj na efikasen sistem na siguren finansiski menaxment i kontrola imaj}i gi predvid specifikite na subjektot i dejnostite koi }to se finansiraat, rizicite vo raboteweto, primenuvaj}i gi standardite za vnatre{na kontrola, osnovnite elementi na finansiskiot menaxment i kontrola i tehni~kite upatstva i nasoki za finansiski menaxment i kontrola od Ministerstvoto za finansi i.

2.3. PODELBA NA DOL`NOSTITE

Zaradi vospostavuvawe efikasen sistem na interni kontroli rakovoditelot e dol`en da obezbedi soodvetna podelba na dol`nostite vo organizacijata i jasno vo pi }ana forma da definira i nazna~i lica, odgovornosti i ograni~uvawa na nivnite ovlastuvawa. Vo slu~aj na prenesuvawe na odgovornostite, rakovoditelot na subjektot prodol`uva da bide odgovoren za efektivnosta na vospostaveniot sistem za finansiski menaxment i vnatre{ni kontroli.

2.4. NADGLEDUVAWE NA OPERACIITE

Rakovoditelot na subjektot e dol`en postojano da gi nadgleduva operaciite za koi toj e odgovoren i vrz osnova na utvrdeni proceduri da prezema brzi i soodvetni merki vo odnos na site soznanija za nesoodvetното rabotewe. Za site planirani aktivnosti rakovoditelot na subjektot treba da vospostavi i sledi klu~ni indikator i na raboteweto so koi }e se sporeduvaat postignatite rezultati i postavenite celi.

Rakovodnite lica na subjektot se dol`ni da obezbedat vrabotenite da gi znaat i po~ituvaat: pravilata na odnesuvawe, osnovnata cel na organizacionite edinici, ulogata na vrabotenite, zada~ite i o~ekuvanite rezultati, procedurite za osnovnite procesi i opisite na rabotnite mesta.

2.5. UPRAVUVAWE SO RIZIKOT

Upravuvawe so rizikot e proces na identifikuvawe, procenka i monitoring na rizikot i sproveduvawe na neophodnite kontroli so cel da se odr`uva izlo`enosta na rizikot na pri fatlivo nivo.

Rakovoditelot na subjektot vo organizacijata treba da obezbedi: sistematsko upravuvawe so rizikot, da vospostavi sistem na vnatre{ni kontroli za upravuvawe so rizicite soodvetno na nivnata golemina, kako i procesot na upravuvawe so rizikot da se vr }i kontinuirano so cel izlo`enosta na rizik da se odr`uva na pri fatlivo nivo.

2.6. OBEZBEDUVAWE SOODVETNA REVIZORSKA TRAGA

Rakovodnite lica na subjektot se dol`ni da obezbedat site procesi vo subjektot da se dokumentiraat na na~in koj }e im ovozmo`i na rakovoditelot na subjektot, vnatre{nite i nadvore{nite revizori i na organite za nadzor, da go sledat raboteweto i tekot na transakciite, so }to se obezbeduva soodvetna revizorska traga.

Revizorskata traga treba da bide arhivirana i klasificirana soglasno zakon taka }to originalnite dokumenti mo`at lesno da bidat dostapni i pregledani.

3. USLOVI ZA EF I KASNA KONTROLA

Uslov za vospostavuvawe efikasna kontrola e postoewe na slednite klu~ni elementi na sisteme za kontrola:

- ❖ identifikuvawe na rizikot;
- ❖ razvivawe na sistemot za vnatre{na kontrola i proceduri so koi se eliminira identifikuvaniot rizik i
- ❖ vospostavuvawe proceduri na vnatre{na revizija koi treba da poka`at dali sisteme za vnatre{na kontrola se efikasni vo eliminiraweto na identifikuvaniot rizik, odnosno dali tie rizici se pokrieni ili se nedovolno pokrieni so postojnite sistemi i proceduri.

Klu~ni elementi na sistemot za vnatre{na finansiska kontrola se:

- ❖ silno centralno ministerstvo odgovorno za site finansiski pra{awa;
- ❖ op{to pri fateni standardi vo pogled na smetkovodstvoto, finansiskoto izvestuvawe i vnatre{na revizija kako i sistem koj obezbeduva po~ituvawe na ovie standardi;
- ❖ jasna i transparentna odgovornost za organizaciskite edinici i vladinite oficijalni lica;
- ❖ efektivni i koherentni sistemi i proceduri na *ex ante* kontrola (dokolku istite se vospostaveni);
- ❖ jasni, detalni i transparentni proceduri za finansisko rabotewe i izvestuvawe za uspehot na site organizacii vo javniot sektor i
- ❖ jak nadvore{en nadzor od strana na parlamentot i efikasna revizija na javniot sektor.

Vnatre{nata kontrola bara strogo kontrolno opkru`uvawe i koherentna ramka na sistemot i proceduri na kontrola. Opkru`uvaweto vo koe e prisutna kontrolata ja vkluuva filozofijata i na~inot na vodewe na rabotata od strana na upravata/rakovodstvoto, dodeluvawe na odgovornosta i nadgleduvawe i sproveduvawe na sistemot i procedurite na vnatre{nata (upravna) kontrola. Zaradi toa, kontrolnoto opkru`uvawe vlijae na na~inot na koj sistemot i procedurite na kontrolata se koristat i sproveduvaat vo odredena organizacija.

Glavnite rizici vo opkru`uvaweto na finansiskata kontrola se:

- ❖ nezadovolitelen li~en integritet i slabi eti~ki vrednosti na upravata;
- ❖ nedovolna posvetenost na upravata da obezbedi profesionalno sposobni kadri, kako i dodeluvawe nesoodvetni ovlastuvawa i odgovornosti;
- ❖ nesoodveten nadzor od strana na upravata;
- ❖ nesoodvetni politiki na upravuvawe vo spre~uvawe, sledewe i deluvawe vo pogled na nezakoniti dejstva;

Posledicite na slaboto opkru`uvawe vo koe finansiskata kontrola treba da deluva go podrazbiraat sledното:

- ❖ izdatoci za nameni koi ne se izvorno planirani,

- ❖ neodgovorno ili pogrešno izveštavanje,
- ❖ finansijski zagubi,
- ❖ gubewe na doverba na javnost i
- ❖ zgolemen rizik od izmami i korupcija.

Vnimateljnata i detalna procena na rizikot mo`e da uka`e na rizicite koji mo`at da se izbegnat. Vo slo`enite organizaciji, ova`a zada`a mo`e da bide mnogu korisna zaradi {to organizacijata mo`e da pobara stru`na pomo}. Naj-esto vnatre{nite i nadvore{nite revizori davaat takov vid pomo}. Mejutoa, bez razlika na karakterot na pomo{ta koja se dava, najva`no e rakovodstvoto na organizacijata da ostane vku`eno vo tekot na celiot proces, osobeno pri donesuvaweto na odlukata koj vid na kontrola treba da se primeni. Vidovite kontroli koji }e se primenuvaat mora da bidat onie koji rakovodstvoto navistina }e gi primenuva, duri i ako istite bi predizvikale neprijatnost vo sekojdnevnata rabota. Na kredibilitetot na sistemot najmnogu mu na{tetuva koga kontrolite se воведуваат, a potoa ne se koristat.

Zaradi toa, kontrolata mora da bide finansijski isplatliva. Kontrolite ne smeat da bidat premnogu detalni i da ne ja paraliziraat rabotata. Isto taka, tro{ocite na sistemot na kontroli ne smeat da bidat disproportionalni na rizicite koji eden takov sistem treba da gi spre{i. Ova pra{awe e od goleva va`nost poradi toa {to i preteranata birokratska procedura, odnosno воспоставените kontroli za koji ne postoji realna potreba, pretstavuvaat odreden rizik.

Vnatre{nata kontrola mora da bide osmislena vrz osnova na individualnite okolnosti vo odredeno telo, zaradi {to ne postoji univerzalna lista na kontroli koji mo`at da se primenat. No sepak, kategoriite kontroli i oblasti vo koji istite bi mo`ele da bidat primeneti se: finansijsko smetkovodstvo i izveštavanje, nadgleduvawe na efektivnosta vo raboteweto i korisni komunikacii.

Rakovoditelite moraат da bidat svesni na faktite deka nivnite podredeni podobro rabotat dokolku podobro ja razbiraат misijata (osnovna zada`a) i celite na svojata organizacija, kako i pri`inata poradi koja im e dodelena aktivnosta na koja treba da rabotat.

Kanalite na komunikacija se del od sistemot na kontrola na upravuvawe. Na primer, rakovoditelot e dol`en na svoje podredeni da im uka`e {to o-ekuva vo pogled na efektot, tie potoa se dol`ni da definiраат {to e toa {to treba da se o-ekuva vo ramkite na komponentata na organizacijata za koja tie se zadol`eni, a koja e neophodna za postignuvawe na krajnata cel na aktivnostite koji organizacijata gi izvr{uva. Od goleva va`nost e komunikacijata da odi od poniskite kon povisokite nivoa, no i obratno. Koga rakovodstvoto }e gi zacрта jasno celite i o-ekuvawata, vrabotenite toga{ se vo mo`nost da predlagaат na`ini za postignuvawe pogolema efikasnost vo postignuvaweto na tie celi.

Upravata e dol`na da obrne vnimanie na takvite predlozi bidej{i vrabotenite koji rabotat vo operativata ~esto podobro se запознати со proceduralните nedostatoci koji povisokiot rakovoditel ednostavno gi prevидуva.

4. VIDOVI INTERNA - FINANSISKA KONTROLA

4.1. EX - ANTE FINANSISKA KONTROLA

Ex - ante finansiska kontrola pretstavuwa proverka na to~nosta i usoglasenosta na site dokumenti, koi se odnesuvaat na finansiski aktivnosti i sozdavawe obvrski i rashodi, soglasno zakonite, podzakonskite i internite akti, odluki i dogovori, pred nivnoto izvr{uvawe.

Ex - ante finansiska kontrola se vr{i so potpi{uvawe ili odbivawe da se potpi{at soodvetnite dokumenti so koi se odobruva izvr{uvaweto na transakcija. Taa se vr{i pri inicirawe, odobruvawe i izvr{uvawe na odlukite, vku~itelno i pla}awata, od razli~n lica.

4.2. EX - POST FINANSISKA KONTROLA

Ex - post kontrolata e proverka na usoglasenosta na aktivnostite so zakonite, podzakonskite i internite akti, odluki i dogovori, po nivnoto izvr{uvawe.

Ex - post finansiskata kontrola se vr{i za da se prover i dali sredstvata se koristen i zakonski i namenski i dali postoi nepo~ituvawe na zakoni, propisi ili instrukcii dadeni od strana na rakovodnite lica. Taa gi obezbeduwa instrumentite za odstranuvawe na otkrienite nepravilnosti na vnatre{nite kontroli i ne treba da se sproveduwa od licata koi se odgovorni za ex-ante finansiska kontrola.

4.3. KONTROLA NA PLA}AWATA

Pred izvr{uvawe na pla}awata smetkovoditelot, vo soglasnost so odgovornostite utvrdeni so zakon, e dol`en da gi kontrolira i so svojot potpis da gi potvrdi dokumentite i nivnite prilozi vrz osnova na koi se odobruvaat pla}awata vo delot na: potpisite na lica odgovorni za kontrola, kompletnosta na dokumentite, postoewe materijalna gre{k i podatocite za identitetot na subjektot na koj treba da se plati.

Dokumentite vrz osnova na koi treba da se izvr{at pla}awata, koi se so nedostatok ili gre{k, smetkovoditelot e dol`en da gi vrati na dokompletirawe ili korekcija do ovlasteniot slu`benik so izjava za pri~inite najdocna vo rok od eden den, za {to gi informira licata odgovorni za kontrola vo pi{ana forma.

Pla}awata }e bidat izvr{eni po korigirawe na gre{kite i kompletirawe na dokumentite ili dokolku rakovoditelot na subjektot dostavi pismeno obrazlo`enie za negovo izvr{uvawe.

4.4. IZVR{ITELI NA FINANSISKA KONTROLA

Rakovoditelot na subjektot vo aktite za organizacija i sistematizacija treba da gi utvrdi rabotnite mesta i nazna~i odgovorni lica za izvr{uvawe na ex - ante i ex - post finansiska kontrola obezbeduvaj{i soodvetna podelba na dol`nosti pomeju ovie funkcii.

Rakovoditelot na subjektot treba da obezbedi deka site odgovorni lica za kontrola na finansiskite aktivnosti imaat neophodni profesionalni ve{tini.

Vnatre{nite revizori ne se odgovorni i ne treba da u-estvuvaat vo sproveduvaweto na finansiskiot menaxment i vnatre{nite kontroli, vku~itelno ex-ante i ex-post finansiski kontroli.

4.5. IZVESTUVAWE ZA SLABOST I NA VNATRE [NITE KONTROL I

Rakovoditelot na subjektot e dol`en da propi{e proceduri za izvestuvawe za slabosti na vnatre{nite kontroli, da obezbedi deka vrabotenite se zapoznati so procedurite za izvestuvawe i da prezeme merki za eliminirawe na utvrdenite slabosti na vnatre{nite kontroli.

Licata koi izvestuvaat za slabosti na vnatre{nite kontroli ne treba da imaat neednakov ili diskriminiran tretman zaradi davaweto takvi informacii.

Pokraj toa {to moraat da obezbedat ostvaruvawe na celite na organizacijata, rakovoditelite, isto taka, se odgovorni za obezbeduvawe na toa dali resursite koi se dostapni na organizacijata se za{titeni od nesoodvetna upotreba ili zloupotreba.

4.6. FIZI^KA KONTROLA

Ovoj na~in na kontrola pred s# podrazbira sigurnost na procedurite so koi se kontrolira pristapot (na primer: pristapot do smetkovodstvenata evidencija ili popisnite listi, ili pak do samite predmeti na tie listi koi se vredni i koi mo`at da bidat otu~eni).

4.7. SMETKOVODSTVENI KONTROL I

Ovie kontroli gi vku~uvaat procedurite so koi se bara evidentirawe na transakciite vo smetkovodstveni sistem. Na primer, mo`no e da se bara site gotovinski prilivi sekojdnevno da se uplatuvaat na bankarskata smetka. Liceto zadol`eno za sobirawe na gotovinata (blagajnikot) treba da izdade pismena potvrda na upla}a~ot, a kopijata od taa potvrda da ja dostavi do smetkovodstveni slub`enik. Od liceto koe gotovinata ja nosi vo bankata, isto taka, mo`e da se bara kopija od uplatnicata od bankata da ja dostavuva na smetkovodstveni slub`enik. Smetkovodstvenite kontroli, isto taka, vku~uvaat i vnatre{ni proceduri na smetkovodstvenite sistemi koi imaat za cel otkrivawe i izvestuvawe za bilo kakvi nepravilnosti. Vo ovoj primer, od smetkovodstveni slub`enik mo`e da se bara da gi spari ovie dva izve{tai (potvrdi) - potvrdata za uplatata na gotovinata vo blagajnata i potvrdata za uplatata na depozitnata smetka vo bankata - so {to bi se voo~ile eventualnite gre{ki. U{te edna voobi~ena smetkovodstvena kontrola vo pogled na izdatocite se odnesuva na proverkata na buxetskite sredstva ili nekoja druga avtorizacija. Rashodite koi se dvi`at vo ramkite na o~ekuvanite iznosi se evidentiraat, dodeka rashodite ~ii iznosi gi nadminuvaat dozvolenite buxetski maksimumi se blokiraat.

4.8. KONTROL I NA PROCES I TE

Kontrolite na procesite se odnesuvaat na procedurite koi obezbeduvaat deka aktivnostite se prezemaat samo vrz osnova na soodvetni ovlastuvawa. Na primer, za odobruvawa za golemi dogovori mo`e da bide barana dokumentacija od rakovoditelot koj ja bara nabavkata, potoa analiza od slub`enikot za nabavka i potoa odobrenie od strana na supervizorot i pavisokite oficijalni lica. Za da se izvr{i pla}awe na dobavuvawe,ite,

postoi mo`nost prvo da se bara obezbeduvawe uvid vo dokumentacijata vo forma na originalna pora-ka, potvrda od dobavuva~ot vo koja e opi{ana dostavenata stoka ili usluga i potvrda od slu`benikot koj ja primil stokata ili uslugata deka istata e dostavena. Isto taka, i za pla}awata koi nadminuvaat odreden maksimum mo`no e da ima potreba od uvid i odobruvawe od strana na poviesokite nivoa. Vo nekoi zemji, standardite vo pogled na kadrite se mnogu va`en del na sistemot za kontrola na upravuvaweto. Kandidatite za ispraznetite rabotni mesta pominuvaat niz rigorozni proverki i moraат da dobijат potvrda deka gi ispolnuvaat uslovite za izvr{uvawe na rabotite i rabotnite zada~i za koi konkuriraат.

4.9. KONTROLA NA NABAVKITE

Glavnata cel na vladata kako nabavuva~ e da dobie stoki ili usluzi od baraniot kvalitet i po konkurentna cena. Procedurata na nabavkata treba da im obezbedi na site ponuduvai ednakvi mo`nosti i da bide dizajnirana taka {to }e postigne dobra vrednost za parite i minimalen rizik za korupcija i protekcija. Iako vladinite nabavki ne se edinstvenoto mo`no mesto za korupcija, sekako e edno od glavnite mesta i sekoga{ e potrebna vnimatelност poradi minimizirawe na rizikot od korupcija, optimalizacija na finansiskite izvori i pottiknuvawe na razvoјot na konkurencijata. Ciklusot na nabavka gi vклу-uva slednite fazi:

- Utvrduvawe na potrebat na korisnikot i podgotovka na proekt, kako i proverka dali so raspolo`livite sredstva mo`at da se zadovolat potrebite.
- Odreduvawe na procedurata na nabavkata.
- Tender (sproveduvawe na procedura na predkvalifikacija)

Vo kontekstot na javnite nabavki, korupcijata obi~no se javuva vo vid na dogovarawe pomeju kupuvai i prodavai, {to ja doveduva dr`avata do finansiski zagubi. Ovaa praksa ~esto e kriminalna vo svojata namera. Koruptivnoto odnesuvawe mo`e da bide pottiknato od slednite faktori: golemite nadomestoci od koncesii ili sklu~uvawe na dogovori so nadvorenici dobavuvai; rabotewe so dobavuvai koi ne se solventni i ne gi zadovoluvaat barawata na kvalifikacijata ili standardite; koristewe na zabranetite oblici na tenderi i eden izvor na nabavki; menuvawe na nara~kite i otstupuvawe od specifikaciite na tenderot; nesoodvetna obezbedena vnatre{na kontrola, pregledot na `albi na nabavkite i nadvorenata revizija na procedurite za nabavka.

Klu~nite principi vo nabavkata se otvorenata konkurencija i transparentni proceduri. Procesot na nabavki treba da bide otvoren za javno detalno ispituvawe. Rezultatite na natprevarot moraат da bidat javni. Listata na dobavuvai koi se pojavile na tenderot, nivnite ponudeni ceni i imeto na najuspe{niот na tenderot treba da bidat objaveni.

Dodelenite dogovori i celokupniот proces na nabavki treba da bide strogo razgledan od parlamentot i vrhovnata institucija za revizija. Moraат da se pravat pi{ani (ili kompjuterski) izve{tai i da bidat dostapni za javnosta. Ovie izve{tai treba da poka`uvaат koi dobavuvai se prijavile, koi od niv bile odbrani, pri~inata za odlukata za nabavka, detalite povrzani со cenata, izve{taite za prezemawe na izvr{enata rabota ili priemot na nara~anata stoka ili komentar i na rabotata na dobavuva~ot.

4.10. NESPOIVOST NA FUNKCIITE

Ova e merka za kontrola koja e nezamenliv element vo pogolemiот del na sistemite za kontrola. Nejzina glavna osobina e deka dve lica moraат da bidat vклу~eni vo bilo koja

transakcija za da se namali rizikot od nepravilnosti. Vo prethodniot primer povrzan so potvrdita za gotovinski sredstva, ednoto lice ja pribira gotovinata, a drugoto istata ja nosi vo bankata, dodeka tretoto lice vr{i bankarsko poramnuvawe i vnesuva podatoci vo smetkovodstvenata evidencija. Dol`nostite razdvoeni na vakov na~in se klu~en element vo skoro site sistemi na finansiska kontrola, iako i tuka mo`e mnogu lesno da se pretera. Dokolku se odi vo krajnost so razdvojuvaweto na dol`nostite toa mo`e vo golema merka da ja ograni~i efektivnosta na organizacijata i da ja namali nejzinata sposobnost uspe{no da gi ostvari svoite rabotni zada~i.

5. OGRANI^UVAWA VO POGLED NA INTERNATA KONTROLA

Ne postoi sistem na kontrola koj mo`e apsolutno da garantira odstranuvawe na rizikot od nepravilnosti i nesvesni gre{ki. Sekoj sistem na kontrola so koj se obiduva da se postigne ovaa cel, posebno vo kompleksni organizacii, kako posledica imaat finansiski tro{oci disproporcionalni na eventualnite rizici i krutost vo funkcioniraweto na organizacijata. Zaradi toa, vistinskata cel na sistemot za kontrola e da obezbedi razumno nivo na sigurnost deka nema da se slu~uvaat nepravilnosti i dokolku do niv dojde, tie }e bidat otkrieni i za niv }e bidat informirani odgovornite vlasti. Imaj{i go ova vo predvid, rakovodstvoto mora da bide zapoznato za rizicite koi nastanuvaat vo procesot na izработка i vodewe na sistemot za kontrola na upravuvaweto.

5.1. GRE[KI VO IZRABOTKATA.

Vnatre{nata (upravna) kontrola mora da bide osmislena za sekoja poodelna organizacija imaj{i gi vo predvid specifikite vo raboteweto i opkru`uvaweto i toa po vnimatelno sprovedenata analiza na rizikot. Rakovoditelite ponekoga{ odlu~uvaat da go zabrzaat procesot na izgotvuvawe na sistem taka {to usvojuvaat sistem na kontrola izgotven za nekoja druga organizacija. Ova mo`e da bide me~ so dve ostrici. Pogre{no dizajniraniot sistem mo`e da dava sigurnost, no vo isto vreme i da gi zapostavuva bitnite rizici vo eden od delovite na raboteweto na organizacijata, dodeka vo druga da sozdava nepotrebna krutost.

5.2. SLABA IMPLEMENTACIJA.

Duri i najdobro zamisleni sistemi mo`at da ja postignat o~ekuvanata cel samo dokolku se implementiraat na soodveten na~in. Rakovoditelite i supervizorite na site nivoa moraat sekoga{ da bidat budni za da obezbedat site vraboteni da se pridr`uvaat na procedurite na kontrolata. Duri i naizgled nepotrebните proceduri moraat da bidat sproveduvani od vrabotenite za da ne doa{aat vo isku{enie da gi zapostavuvaat koga se pod pritisok ili stres ili pak koga ne im odgovaraat. Ova pra{awe e edno od najva`nite faktori koi treba da se imaat predvid pri osmisluvaweto na efektivnosta na sistemot na kontrolata. Rakovoditelite, isto taka, treba da planiraat aran`mani koi treba da se implementiraat vo slu~ai na itnost koga redovnite proceduri moraat da se zaobikolat.

5.3. SLABA REAKCIJA NA OTKR I EN I NEPRAVILNOSTI .

Sistemi te na kontrola se osmisleni so cel uka`uvawe na rabotite koi otstapuvaat od toa {to voobi~aeno se o~ekuva. Sistemi te za da ostanat efektivni, od golema va`nost e supervizorite i rakovoditelite soodvetno da reagiraat na uka`anite problemi. Nevoobi~enite nastani potrebno e brzo da se istra`at za da se utvrdi dali postojat nepravilnosti. Dokolku postojat nepravilnosti, potrebno e da se otpo~nat korektivni

aktivnosti. Neefikasna reakcija na identifikovane nepravilnosti mnogu brzo je ja namali efikasnost na celot sistem zaradi {to ova treba da bide eden od faktorite zemeni vo predvid pri izgotvuvaweto na sistemot za kontrola. Me{utoa, sistemot ne treba da bide ni premnogu osetliv, so {to bi se odbegnale ~esti la`ni uzbuni, bidej}i vo toj slu~aj bi mo`elo da se slu~i da se pravat gre{ki, odnosno nepravilnostite da se zapostavat.

5.4. ZAGOVOR SO CEL ZA IZMAMA.

Sekoj sistem za kontrola mo`e da se sabotira dokolku dovolen broj ne~esni lica na klu`ni poziciji rabotat vo zagovor na nivnoto ru{ewe i dokolku se vo mo`nost da falsifikuvaat bitni dokumenti. Dovolno slo`en zbir na kontroli mo`e da go ote`ne povrzuvaweto na dovolen broj zagovornici {to od druga strana mo`e negativno da se odrazi na efikasnost na organizacijata. Izmamite od vakov vid obi~no se otkrivaat koga se nadgleduvaat (i objavuvaat) od strana na nekogo koj ne e del od takviot zagovor ili dokolku dojde do raziduvawe pomeju zagovornicite. Isto taka, vakvi raboti mo`at da se otkrijat pri rutinski revizii dokolku se vo pra{awe zna~ajni sredstva i dokolku zagovornicite ne se dovolno vnimatelni vo pogled na falsifikuvaweto na dokumentite.

5.5. MALVERZACII OD STRANA NA POVISOKITE RAKOVODITELI.

Celite na vnatre{nite (upravni) kontroli e kontrolirawe na organizacijata vo ime na rakovodstvoto, a ne kontrolirawe na samite rakovoditeli. Postojat mnogu slu~ai na korumpirani povisoki rakovoditeli koi zaobikoluvaj}i go sistemot na kontroli napravile razli~ni oblici na malverzacii i zloupotrebi. Vo pogolemite organizacii, me{utoa, takvi aktivnosti obi~no prvogi zabele`uvaat licata podredeni na korumpirane rakovoditeli. Zaradi toa najdobra za{tita od malverzacii na povisokite rakovoditeli mo`e da bide opkru`uvaweto na otvorenosta vo koe rabotnicite se ohrabruvaat na soodvetnite vlasti da im dostavat dokazi za nepravilnostite i vo isto vreme da bidat sigurni deka nema da ima posledici deka ne bile lojalni na svoje pretpostaveni. Takva odgovornost vo organizacijata stanuva del od opkru`uvaweto vo koja kontrolata funkcionira.

Vnatre{nite (upravni) kontroli se klu`en del na strukturata i raboteweto na bilo koja organizacija. Kolku organizacijata i nezhinite aktivnosti se pogolemi i poslo`eni, tolku pogolem naglasok mora da se stavi na osmisluvaweto na sistemot za kontrola. Sistemot za kontrola za da bide potpolno efikasen, potrebno e vo tekot na negovoto implementirawe i podocne`nato funkcionirawe, rakovoditelite da obezbedat svoja aktivna poddr{ka.

6. AKTIVNOSTI NA PODDR[KA

Ocenata i strate{koto planirawe se aktivnosti za poddr{ka na dobar sistem na interna kontrola. Tie mu obezbeduvaat na menaxmentot dopolnitelni alatki za da se pomogne da se osigura deka misijata na organizacijata e ostvarena.

7. EVALUACIJA (OCENA)

Ocenata e proces na menaxmentot koj se koristi za da se opredeli dali:

- Organizacijata }egi ostvari svoje celi i nameri;
- Elementite na sistemot na organizacija na interna kontrola efektivno funkcionira i

- Rizicite na organizacijata i mo`nostite za podobruvawe se identifikuvani.

Zna~ajno e da se zabele`i razlikata meju ocenata i monitoringot. Monitoringot vkluuva izvr{uvawe na dnevni ili rutinski proceduri – kako supervizija, pregled na transakcii i razre{uvawe na problemi – {to pomaga da se osigura deka rabotite se izvr{uvaat vo soglasnost so organizaciskiot sistem na interna kontrola. Ocenata, od druga strana, vkluuva izvr{uvawe periodi~ni proceni na soglasnosta vo izvr{uvaweto na organizacijata za da se ostvarat o~ekuvawata ili standardite za merewe.

Evaluacijata mo`e da se ostvari preku samoprocena i nezavisen pregled. Samo procenata treba da bide primarna osnova za ocena. Redovната samoprocena mu pomaga na menaxmentot porano da gi otkrie problemite, taka {to se minimiziraat tro{ocite za ovie problemi. Samoprocenata treba redovno da se izvr{uva i treba da se izvr{uva vo celata organizacija. Frekventnosta na koja treba da bide bazirana samostojната procena, kako del, e na rezultatite od procesot na procena na rizik na organizacijata. Nezavisni pregledi mo`at da se izvr{at preku nadvore{ni revizori, konsultanti i vnatre{ni revizori koi se nezavisni vo nivnoto rabotewe koe treba da se revidira. Vakvi pregledi ne treba da bidat supstitut za rutinsko samostojno procenuvawe, no treba da slu`at kako niven supplement.

Menaxmentot treba da go zapo~ne procesot na samostojna procena preku segmentirawe na organizacijata vo pomali edinici za ocena. Menaxerite od edinicite za procena treba da ja imaat odgovornosta za opredeluvawe na efektivnosta na sistemot na interna kontrola vo ramkite na nivnite soodvetni edinici. Menaxerite treba da postavat prawa kako:

- Dali celite na edinicata obezbeduvaat jasni nasoki?
- Dali lujeto vo edinicata gi razbiraat celite i kako ostvaruvaweto na ovie celi pomaga da se postigne misijata na organizacijata?
- Dali kontrolnata okolina pomaga da se zabrza ostvaruvaweto na celite na edinicata?
- Dali edinicata ima sredstva za efektivno identifikuvawe i menaxirawe so rizikot?
- Dali menaxmentot na edinicata ima vospostaveno kontroli koi se potrebni za da se minimizira rizikot?
- Dali kontrolite funkcioniraat kako {to e opredeleno?
- Dali kontrolite se efektivni i efikasni vo ostvaruvawe na nivnata namera?
- Dali edinicata dobiva navremeni, soodvetni i korisni informacii koi se potrebni za da se ostvarat ovie celi?
- Dali liniite za komunikacija se dovolni za da gi ispolnat potrebite na isprajate i primatelite na informacii?
- Dali monitoringot vo ramkite na edinicata e efektiven vo smisla na osiguruvawe deka dnevnoto rabotewe e vo soglasnost so sistemot na interna kontrola?
- Dali edinicata efektivno go nabqduva ostvaruvaweto na celite, kontrolnata okolina i procesot na sorabotka?
- Dali monitoringot adekvatno gi identifikuva promenite vo internata i eksternata okolina?

Menaxmentot treba redovno da go proceni uspehot na misijata na site nivoa na organizacija. Na proizvodni ili operativni nivoa, menaxmentot treba da gi sporedi vistinskite izvr{uvawa na posebni podedinici so nivnite operativni planovi i celi. Menaxmentot treba da gi sporedi vistinskite dostignuvawa so glavnite organizaciski poedlbi so strate{kite planovi i organizacionite celi. Kako dopolnuvawe, mnogu novi rizici ili mo`nosti koi se identifikuvani vo procesot na procena mo`e da rezultiraat so promeni vo organizacionite celi, ili modifisirawe na nejzinata misija.

Site aspekti na procesot na samoprocena treba da bidat dokumentirani, vku~itelno i ocena na metodologiite, izvorite i vidovite informacii koi se koristat, odnosi za izvestuvawe, bilo koi razliki koi se identi fikuvani i bilo koi korektivni aktivnosti koi se prepora~ani. Rezultatite od procenata treba da se izvestat vo ramkite na organizacijata, a menaxmentot treba da ima postaveno proceduri za da osigura deka soodvetni i brzi aktivnosti se prezemeni za da se ozna~at bilo koi razliki koi se identi fikuvani. Menaxmentot treba da vku~uva pregled na ovie korektivni aktivnosti vo posledovaten proces na ocena za da opredeli dali tie gi imaat proizvedeno baranite ishodi.

VTOR DEL

VNATRE [NA REV I Z I J A

V. VNATRE [NA REVIZIJA

1. VOVED VO VNATRE [NATA REVIZIJA

Vnatre{nata revizija vo javniot sektor vo Republika Makedonija se sproveduva soglasno so:

- Zakonot za vnatre{nata revizija vo javniot sektor („Slu`ben vesnik na RM”, br. 69/04);
- Pravilnikot za osnovnite elementi na upatstvoto za rabota, povelbata, godi{niot plan i programata za vnatre{nata revizija („Slu`ben vesnik na RM”, br. 38/05); i
- Pravilnikot za na~inot na vr{ewe na rabotite na vnatre{nata revizija („Slu`ben vesnik na RM”, br. 72/03), so koj se usvoeni Mejunarodnite standardi za profesionalno izvr{uvawe na vnatre{nata revizija, izdadeni od Institutot za vnatre{ni revizori od SAD.

Vr{eweto na vnatre{nata revizija i pravata na vnatre{nite revizori vo edinicata za vnatre{nata revizija se definiraat so Povelba za vnatre{nata revizija, donesena od rakovoditelot, odnosno funkcionerot koj rakovodi so subjektot od javniot sektor.

So Zakonot za vnatre{nata revizija vo javniot sektor e ureden sistemot za vnatre{na revizija zasnovan soglasno mejunarodnite standardi za vnatre{nata revizija, celite, principite, organizacijata, funkcioniraweto i nadle`nostite na vnatre{nata revizija na subjektite vo javniot sektor vo Republika Makedonija.

Odredbite na ovoj zakon se odnesuvaat na slednite subjekti od javniot sektor: korisnicite na sredstva od Buxetot na Republika Makedonija, Fondot za penzisko i invalidsko osiguruvawe na Makedonija, Fondot za zdravstveno osiguruvawe na Makedonija, Fondot za magistralni i regionalni pati{ta, Agencijata za vrabotuvawe na Republika Makedonija, op{tinite i Gradot Skopje, agenciite i drugite institucii osnovani so zakon, javnite pretprijatija, kako i pravnite lica vo koi dr`avata e dominanten akciner.

Subjektite se dol`ni da osnovaat edinica za vnatre{nata revizija i da obezbedat resursi za nejjino funkcionirawe. Edinicite za vnatre{nata revizija vo subjektite koi imaat edinki korisnici se odgovorni i za izvr{uvawe na zada~ite na vnatre{nata revizija kaj edinkite korisnici na sredstva vo svojot sostav.

Organizacionata struktura i brojot na vnatre{ni revizori vo edinicata za vnatre{nata revizija se odreduva vrz osnova na obemot i slo`enosta na zada~ite na subjektot i sredstvata so koi raspolaga i upravuva.

2. CEL I I ZADA^I NA VNATRE{NATA REVIZIJA

Soglasno zakonot vnatre{nata revizija e definirana kako:
„Nezavisna objektivna aktivnost za proveruvawe na informaci i potvrduvawe na nivnata to~nost i davawe sovet, sozdadena so cel da pridonese vo podobruvaweto na raboteweto na subjektite. Taa im pomaga na subjektite da gi ispolnat svoje celi, primenuvaj}i planiran, strogo opredelen pristap za procenka i podobruvawe na uspe{nosta vo procesite na upravuvawe so rizikot, kontrolata i rakovodeweto”.

Vnatre{nite revizori rabotat soglasno pri fatenite profesionalni standardi koi se zasnovani na mejunarodnite standardi za vnatre{na revizija.

Celta na vnatre{nata revizija e na rakovoditelot na subjektot da mu obezbedi nezavisno objektivno ocenuvawe so cel podobruvawe na raboteweto na subjektot i na efektivnosta na sistemite za vnatre{na kontrola.

Osnovni zada~i na vnatre{nata revizija se ocenuvawe na zna~ajnite faktori na rizik i davawe soveti na rakovoditelot na subjektot za namaluvawe na faktorite na rizik.

Vnatre{nata revizija primenuvaj}i gi principite na zakonitost, nezavisnost, nepristrasnost, doverljivost i profesionalnost treba da utvrdi i oceni dali raboteweto vo organizacijata se vr{i vo soglasnost so zakonite, podzakonskite i internite akti, kako i da ja proverito~nosta i kompletnosta na smetkovodstvenata evidencija i finansiskite izve{tai.

Vnatre{nata revizija vrz osnova na analizi, isto taka, treba da ja utvrdi i oceni i ekonomi~nosta, efikasnosta i efektivnosta vo raboteweto na sistemite za finansisko upravuvawe i kontrola i da dade preporaki za podobruvawe na raboteweto na organizacijata, kako i da se gri`i za sledewe na sproveduvaweto na dadenite preporaki vo revizorskiot izve{taj.

Edinici te za vnatre{na revizija sproveduvaat:

- revizija na usoglasenost (regularnost),
- revizija na sistemite za vnatre{na kontrola (sistemska revizija),
- revizija na uspe{nosta vo raboteweto (izvr{uvaweto) i
- finansiska revizija.

Ministerstvoto za finansii e nadle`no za regulirawe, razvoj i usoglasuvawe na sistemot za vnatre{na revizija vo javniot sektor i za sorabotkata so relevantnite mejunarodni institucii vo oblata na vnatre{nata revizija.

Sproveduvaweto na funkcijata vnatre{na revizija se vr{i preku: Centralna vnatre{na revizija vo Ministerstvoto za finansii i organizacionite edinici za vnatre{na revizija

Centralnata vnatre{na revizija se gri`i za regulirawe, razvoj i usoglasuvawe na sistemot za vnatre{na revizija vo javniot sektor kako i za vnatre{na revizija kaj subjektite od javniot sektor kaj koi ne se osnovani edinici za vnatre{na revizija.

Centralnata vnatre{na revizija so cel regulirawe, razvoj i usoglasuvawe na sistemot za vnatre{na revizija vo javniot sektor go sledi sproveduvaweto na zakonite, podzakonskite i internite akti, pri fatenite profesionalni standardi i eti~kiot kodeks, upatstvata i metodite za vnatre{na revizija. Taa e nadle`na za davawe predlozi za razvoj i usoglasuvawe na sistemot na vnatre{na revizija so podgotvuvawe predlozi na zakonski i podzakonski akti za vnatre{na revizija, kako i za razvoj na sistemot za obuka na

vnatreni revizori, izgotvujave na zbirni kvartalni i godinski izveštaji za vnatreni revizija. Centralna vnatreni revizija sodeluje s Državni zavod za revizijo i drugi profesionalni organizaciji od oblasti na revizijata i smetkovodstvo.

3. NEZAVISNOST NA VNATRENI REVIZORI

Obezbejvaweto na organizacionata i funkcionalna nezavisnost na vnatreni revizija e odgovornost na ravnatelot na subjektot.

Edinicata za vnatreni revizija e pod direktna nadležnost na ravnatelot na subjektot. Vnatreni revizori gi naznačava ravnatelot na subjektot i tie se pod njegova nadležnost.

Organizacionata nezavisnost na edinicite za vnatreni revizija se obezbejva so toa što ne predstavuvaa organizacionen del na bilo koja druga organizaciona edinica (sektor ili oddelenie) vo organizacijata, duri i toga koga vo edinicata rabotite gi izvršava samo eden vnatreni revizor.

Funkcionalna nezavisnost na edinicite za vnatreni revizija se obezbejva so toa što ravnatelot na edinicata za vnatreni revizija direktno odgovara na ravnatelot na organizacijata i ne se dozvoluva na ravnatelot na edinicata za vnatreni revizija i vnatreni revizori da im se nametne izvršavawe na drugi zadaci vo organizacijata koi ne se povrzani so funkcijata na vnatreni revizija.

Vnatreni revizor mora direktno da mu odgovara na prviot čovek na organizacijata (ministerot, direktorot) i da dava soveti vo pogled na korisnoto upravuvawe so resursi. Sepak, karakterot na nezavisnosta na vnatreni revizori ne treba da se sporeduva so nezavisnosta na nadvojni revizori, bidejti vnatreni revizori mu odgovaraat na ravnatelot na organizacijata i se vraboteni vo organizacijata.

Pri vršeweto na aktivnostite, edinicata za vnatreni revizija obezbejva funkcionalna nezavisnost preku:

- nejzino postavuvawe na najvisoko možno organizaciono nivo vo subjektot;
- ovlastuvawe ravnatelot na edinicata za vnatreni revizija direktno da go izvestuva ravnatelot na subjektot;
- primena na meunarodnite standardi i povelbata za vnatreni revizija pri izvršavawe na vnatreni revizija;
- koristewe na upatstva i nasoki izdadeni od CVR;
- podgotvuvawe na godišen plan za vnatreni revizija baziran na procenka na rizikot so tri godišna perspektiva;
- podnesuvawe na godišni plan za vnatreni revizija, potpišan od ravnatelot na subjektot, do CVR;
- izvestuvawe na CVR, edna godišno, za izvršavaweto na planot za vnatreni revizija i
- možnost za direktno izvestuvawe na CVR koga ne se prezemeni soodvetni akcii vo slučaj na golemi i seriozni neregularnosti ili izmami.

Pri vršeweto na aktivnostite, vnatreni revizor obezbejva funkcionalna nezavisnost preku:

- negovo naznačavawe kako vnatreni revizor vo edinicata za vnatreni revizija soglasno zakonskata regulativa;

- soodvetna obuka za profesionalno izvr{uvawe na aktivnostite povrzani so vnatre{nata revizija;
- primena na me|unarnodnite standardi i povelbata za vnatre{nata revizija pri vr{eweto na sekoja vnatre{nata revizija;
- koristewe na upatstvata i nasokite izdadeni od CVR;
- mo`nost za direktno izvestuvawe na CVR koga rakovoditelot na edinicata za vnatre{nata revizija ne prezema soodvetni merki vo slu~aj na golemi i seriozni neregularnosti ili izmami i
- mo`nost za direktno izvestuvawe na Dr`avniot zavod za revizija vo slu~aj na itnost ili ako CVR ne prezeme soodvetni merki.

Institutot za vnatre{ni revizori, nezavisnosta ja definira na sledniov na~in:

„Vnatre{nite revizori se nezavisni toga{ koga im e ovozmo`eno da ja izvr{uvaat svojata rabota slobodno i objektivno. Nezavisnosta im ovozmo`uva na vnatre{nite revizori da donesuvaat nepristrasni odluki koi se od klu~na va`nost za soodvetno izvr{uvawe na revizijata. Nezavisnosta se dobiva po pat na organizacioniot status i objektivnosta.”

Se podrazbira, kako {to naglasuva Institutot za vnatre{nata revizija, deka „vnatre{nite revizori moraат da bidat nezavisni vo pogled na aktivnostite vrz koi vr{at revizija”. Nepri fatlivo e na primer eden slu`benik koj {to e zadol`en za dodeluvawe na stanbeni grantovi, da vr{i vnatre{nata revizija na sistemite i procedurite po koi se dodeluvaат tie grantovi.

4. PROCES NA VNATRE [NATA REVIZIJA

Vnatre{niot revizor e dol`en da ja izvr{uva svojata rabota soglasno zakon, podzakonskite akti, standardite i eti~kiot kodeks, kako i upatstvoto za rabota i povelbata na sekoja edinica za vnatre{nata revizija.

4.1. ZADA^I NA RAKOVODITELOT NA VNATRE [NATA REVIZIJA

Rakovoditelot na edinicata za vnatre{nata revizija se gri`i za kvalitetno izvr{uvawe na vnatre{nata revizija i primena na nasokite dadeni od ministerot za finansii.

Rakovoditelot na edinicata za vnatre{nata revizija go organizira i koordinira raboteweto na vnatre{nata revizija i vr{i nadzor na nezinoto sproveduvawe, zaradi {to e dol`en sekoja godina vrz osnova na procenkata na rizikot da podgotvi godi{en plan za vnatre{nata revizija.

Po odobruvaweto na godi{niot plan od rakovoditelot na organizacijata i negovoto sproveduvawe, rakovoditelot na edinicata za vnatre{nata revizija e dol`en da go izvesti rakovoditelot na organizacijata za sproveduvaweto na godi{niot plan za revizija (kvartalni i godi{ni izve{tai) i da dade objasnuvawe za promenite vo planot za revizija.

Toj, isto taka, e dol`en da gi proceni kapacitetite i resursite na edinicata za vnatre{nata revizija na godi{no nivo i da dostavi preporaki do rakovoditelot na organizacijata za nivno usoglasuvawe so godi{niot plan za revizija.

Rakovoditelot e dol`en da se gri`i za izgotvuvawe upatstvo za rabota na edinicata za vnatre{nata revizija i povelba za vnatre{nata revizija, kako i da obezbedi obuka na vnatre{nite revizori.

Toj se gri`i i za evidentirawe na revizorskiye aktivnostiy i ~uvawe na dokumentite od reviziite, za dostavuvawe na revizorskiot izve{taj do rakovoditelot na organizacijata, (dokolku revidiraniot subjekt e buxetski korisnik od vtor red i na negoviot rakovoditel) i za sledewe na sproveduvaweto na preporakite od izvr{enata revizija i akcionite planovi.

Rakovoditelot na edinicata za vnatre{na revizija e dol`en da go informira rakovoditelot na organizacijata za postoeawe na sopstven konflikt na interesi pri izvr{uvawe na svojata zada~a i dokolku pri sproveduvaweto na reviziite vnatre{nite revizori utvrdat somne` za izmama i/ili neregularnost.

4.2. ZADA^I NA VNATRE{NIOT REVIZOR

Vo procesot na vnatre{nata revizija, vnatre{niot revizor ima pravo da vleze vo prostoriite na subjektot kade {to se vr{i revizija, imaj}i gi predvid pravilata za bezbednost i dobro odnesuvawe.

Toj ima sloboden pristap do soodvetnite dokumenti povrzani so revizijata, kako i dokumentite koi sodr`at dr`avna, slu`bena ili delovna tajna i drugi dokumenti i podatoci koi se ~uvaat vo elektronska forma, pridr`uvaj}i se na odredbite za za{tita na podatoci i tajni, de finirani vo soodvetnite zakonski, podzakonski i interni akti.

Toj ima pravo da bara zavereni kopii, izvodi ili potvrdi od gorenavedenite dokumenti i vo odredeni slu~ai da gi zeme originalnite dokumenti (koi }e gi vrati vedna{ po zavr{uvaweto na revizijata), ostavaj}i kopija so potvrda za priem, da bara usmena ili pismena informacija od koj bilo vraboten ili rakovoditel vo subjektot vo koj se vr{i revizija, da bara informacii od drugi institucii vo vrska so raboteweto i upravuvaweto so subjektot vo koj se vr{i revizija; i da inicira vkluvawe na nadvore{ni eksperti.

Vnatre{niot revizor e dol`en da ja sproveduva programata za revizija, da go prezentira pismoto za ovlastuvawe i da go informira rakovoditelot na organizacijata vo koj se vr{i revizija za po~etokot na revizijata.

Toj, gi prou~uva dokumentite i sostojbite neophodni za formirawe na objektivno mislewe i gi obrazlo`uva naodite objektivno i vistinито vo pismena forma i gi potkrepuva so dokazi za {to izgotvuva nacrt revizorski izve{taj koj go razgleduva i usoglasuva so odgovornite lica vo revidiraniot subjekt

Vnatre{niot revizor go informira vedna{ rakovoditelot na edinicata za vnatre{na revizija ako vo tekot na revizijata se pojavi somne` za neregularnost i/ili izmama, koj mo`e da rezultira so krivi~na, prekr{o~na ili disciplinska postapka i gi dostavuva nacrt i kone~niot izve{taj do rakovoditelot na edinicata za vnatre{na revizija.

Vo slu~aj na konflikt na interesi vo vrska so revizijata vnatre{niot revizor e dol`en vedna{ da go izvesti rakovoditelot na edinicata za vnatre{na revizija, i dokolku postoi somne` koj mo`e da dovede do krivi~na, prekr{o~na ili disciplinska postapka da gi dostavi dokumentite do rakovoditelot na organizacijata so potvrda za nivniot priem, so cel toj da gi prezeme potrebnite merki.

Vnatre{niot revizor e dol`en da gi ~uva site rabotni dokumenti vo dosieto za vnatre{na revizija i posebno gri`livo da se odnesuva kon ~uvaweto na dr`avna, slu`bena ili delovna tajna do koja }e dojde pri sproveduvawe na revizijata.

Rakovoditelot na edinicata za vnatre{na revizija ili vnatre{niot revizor ne treba da u-estvuva vo revizija dokolku postoji nekoj od slednite vidovi konflikti na interesi:

- a) ako vo tekot na poslednite tri godini, revizorot bil vraboten vo subjektot vo koj se vr{i revizija;
- b) ako vo tekot na poslednite tri godini, revizorot, bra~niot drugar ili rodnina do vtor stepen, rakovodel vo subjektot vo koj se vr{i revizija;
- v) ako revizorot, bra~niot drugar ili rodninata do vtor stepen imaat udel ili akcii vo subjektot vo koj se vr{i revizija i
- g) ako postojat drugi okolnosti koi mo`at da dovedat do potencijalen konflikt na interesi, koga rakovoditelot na edinicata za vnatre{na revizija }e proceni i }e go obrazlo`i vo pismena forma.

4.3. ZADA^I NA SUBJEKTOT VO KOJ SE VR{I REVIZIJATA

Odgovornoto lice vo subjektot vo koj se vr{i revizija ima pravo da bara dokument za li-na identifikacija i pismo za ovlastuvawe na revizorot, a vo sprotivno da ja odbie sorabotkata i da bide povikan da dade komentari i da razgovara za nacrt revizorskiot izve{taj.

Odgovornoto lice i vrabotenite vo subjektot vo koj se vr{i revizija se dol`ni da pomagaat i sorabotuvaat za vreme na revizijata; da obezbeduvaat usmeni ili pismeni informacii, izjavi na barawe na revizorot, pristap do dokumentite, da dostavuvaat zavereni fotokopii od baranite dokumenti, kako i da gi dostavuvaat baranite originalni dokumenti so potvrda za priem na istite; na barawe na revizorot, da dadat izjava za kompletnosta na dokumentite i podatocite; vrz osnova na revizorskite naodi i preporaki, da podgotvuvaat akcionen plan vo koj }e se utvrdat odgovornite lica i krajnite rokovi za prezemawe na neophodnite merki vo ramkite na nivnite nadle`nosti i da go informiraat rakovoditelot na subjektot i rakovoditelot na vnatre{nata revizija za sproveduvaweto na akcioniot plan; i da obezbedat soodvetni uslovi za rabota na revizorite.

4.4. PLANIRAWENA VNATRE{NATA REVIZIJA

Vnatre{nite revizori vr{at revizii i izgotvuvaat revizorski izve{tai, vrz osnova na godi{en plan za vnatre{na revizija i revizorska programa za sekoja poedine~na revizija, soglasno so mejunarodnite standardi za profesionalno izvr{uvawe na vnatre{nata revizija izdadeni od Institutot za vnatre{ni revizori (IIA) i najdobrite praktiki od zemjite ~lenki na EU.

So cel planirawe na rabotata na revizijata, rakovoditelot na edinicata za vnatre{na revizija izgotvuva godi{en plan za revizija, koj go potvrduva odgovornoto lice na subjektot.

Rakovoditelot na edinicata za vnatre{na revizija go dostavuva godi{niot plan za revizija za narednata godina do ministerot za finansii najdocna do 15 dekmvri vo tekovната godina.

4.5. GODI{EN PLAN ZA VNATRE{NA REVIZIJA

Rakovoditelot na edinicata za vnatre{na revizija izgotvuva godi{en plan za revizija vrz osnova na procenka na rizikot, vo soglasnost so celite na subjektot i

mejunarodni standardi za vnatre{na revizija. Godi{niot plan za revizija treba da bide potpi{an od rakovoditelot na subjektot. Rakovoditelot na edinicata za vnatre{nata revizija pismeno gi izvestuva organizacionite edinici, koi se predmet na revizija, za delot od planot koj se odnesuva na niv.

Vrz osnova na spisokot na sistemi i procesi izdvoeni pri procenkata na rizik za trigodi{na perspektiva, se izgotvuva godi{en plan za revizija vo soglasnost so raspolo`ivite i potencijalni resursi na edinicata za vnatre{na revizija za period od edna godina.

Godi{niot plan za revizija sodr`i:

- spisok na sistemi i procesi planirani za revizija;
- jasni, ostvarlivi i merlivi celi za sekoja revizija i
- mo`ni pokazатели vo smisla na vremenska ramka, raspolo`ivi resursi i eventualno anga`irawe na nadvore{ni eksperti.

Anga`iraweto na nadvore{ni eksperti se predviduva za izvr{uvawe na odredeni vidovi na vnatre{na revizija imaj}i go predvid obemot, kompleksnosta, potrebnite kvalifikacii ili raspolo`ivosta na vnatre{ni resursi. Buxetot se planira vo soglasnost so potrebata za anga`irawe na nadvore{ni eksperti.

Pri planirawe na aktivnostite na edinicata za vnatre{na revizija se zema predvid potrebnoto vreme za izgotvuvawe na revizorskite izve{tai, kako i godi{nite i kvartalnite izve{tai spored uslovite propi{ani so zakon.

Godi{niot plan za revizija mo`e da bide izmenet dokolku dojde do zna~itelna promena vo ramkite na proceneti rizik ili planiranite resursi pri izgotvuvawe na godi{niot plan. Izmenite na godi{niot plan treba da bidat odobreni od rakovoditelot na subjektot. Za izmenata na godi{niot plan se izvestuva Centralnata vnatre{na revizija.

4.6. REVIZORSKA PROGRAMA

Rakovoditelot na edinicata za vnatre{na revizija ili vnatre{niot revizor nazna~en od nego, izgotvuva programa za sekoja revizija i gi nazna~uva vnatre{nite revizori za soodvetnata revizija.

Vnatre{nite revizori za sekoja poedina~na revizija izgotvuvaat revizorska programa i za nejzinata sodr`ina gi izvestuvaat rakovoditelite na organizacionite edinici koi }e bidat predmet na revizija, barem edna nedela pred zapo~nuvaweto na rabotata na teren.

Revizorskata programa gi sodr`i slednite osnovni elementi:

- planirani datumi za: preliminarно istra`uvawe, rabota na teren, period za izgotvuvawe na nacrt-izve{tajot, izvestuvawe za prvi~nite rezultati od revizijata, podnesuvawe na nacrt-izve{tajot i distribuirawe na kone~niot izve{taj;
- celi na rabotewe na revidiranite sistemi i procesi koi treba da se zemat predvid pri revizijata;
- celi na vnatre{nite kontroli koi treba da se procenat od strana na vnatre{nite revizori;
- vidovi i nivoa na istra`uvawa i testirawa koi treba da se izvr{at;

- proceduri za vnatre{na revizija }to se odnesuvaat na sobirawe, analizirawe, obrabotuvawe i dokumentirawe na podatocite;
- spisok na lule koi treba da bidat intervjuirani;
- podelba na zadatke pomeju timot vo slu~aj koga ima pove}e od eden vnatre{en revizor i
- konkretni i strogo ograni~eni zadatki dodeleni na nadvore{ni eksperti dokolku istite se anga`iraat.

Dokolku e potrebno, revizorska programa mo`e da se menuva vo tekot na revizijata vo soglasnost so rakovoditelot na edinicata za vnatre{na revizija.

4.7. PISMO ZA OVLAŠTUVAVE

Na vnatre{niot revizor za sekoja revizija mu se izdava pismo za ovlastuvawe potpi{ano od rakovoditelot na edinicata za vnatre{na revizija. Pismoto za ovlastuvawe na rakovoditelot na edinicata za vnatre{na revizija go potpi{uva rakovoditelot na subjektot. Pismoto za ovlastuvawe na nadvore{ni eksperti za sproveduvawe na vnatre{na revizija anga`irani od rakovoditelot na subjektot go potpi{uva rakovoditelot na edinicata za vnatre{na revizija.

Za zapo~nuvawe na vr{ewe na revizija, vnatre{nite revizori i nadvore{nite eksperti potrebno e da imaat pismo za ovlastuvawe, koe go potpi{uva rakovoditelot na edinicata za vnatre{na revizija, a pismoto za ovlastuvawe na rakovoditelot na edinicata za vnatre{na revizija go potpi{uva rakovoditelot na subjektot, pred izvr{uvawe na sekoja od reviziiite predvideni vo godi {niot plan.

So pismoto za ovlastuvawe se utvrduvaat:

- sistemite i procesite koi }e bidat predmet na revizija;
- celite na revizijata utvrdeni vo godi {niot plan za vnatre{na revizija;
- liderot i ~lenovite na timot za revizija i
- vremenskata ramka i krajniot rok za podnesuvawe na kone~niot izve{taj za vnatre{na revizija.

4.8. PRELIMINARNO ISTRA@UVAVE

Pred zapo~nuvawe na revizijata, rakovoditelot na edinicata za vnatre{na revizija, ispra}a pismo do organizacionite edinici koi se opfateni so sistemite i procesite koi se predmet na revizija so koe gi bara potrebnite informacii za podgotvuvawe na revizijata.

Timot za vnatre{na revizija organizira prvi~en sastanok so rakovoditelite na organizacionite edinici vo vrska so opfatot na vnatre{nata revizija, so cel revidirane subjektu da bidat informirani za sproveduvaweto na revizijata, a revizorite da dobijat informacii za:

- predlo`enite celi na revizijata;
- celite na raboteweto na sistemite i procesite koi }e bidat predmet na revizija;
- klu~nite kontroli i kontrolnite celi;
- podatoci za aktivnostite, finansiskite izve{tai itn.
- druga raspolo`iva dokumentacija;
- rizicite koi mo`at da vlijaat na ostvaruvaweto na sistemskite i rabotnite celi;

- minati revizorski izveštaji i sproveduvaweto na preporakite i
- identifikuvawe na klu~nite lica koi treba da bidat intervjuirani.

Kopija od Povelbata za vnatre{na revizija se dava na site prisutni na sostanokot. Timot za vnatre{na revizija vrz osnova na informaciite od prvi~niot sostanok ja kompletira revizorskata programa.

4.9. RABOTA NA TEREN

Rabotata na teren e sistematski proces na objektivno sobirawe na dokazi koi ja potvrduvaat stru~nata procenka na sistemite i procesite koi se predmet na revizija.

Procenkata pretstavuva celina od naodi za pozitivnite strani i slabostite na sistemite i procesite vo odnos na identifikuvanite rizici i celi.

Celta na rabotata na teren e da se izvr{at site revizorski proceduri navedeni vo revizorskata programa so cel da se postigne celta na revizijata.

Pri raboteweto na teren se primenuvaat slednite revizorski metodi koi, se vo soglasnost so meunarodnite standardi i priznatite najdobri profesionalni praktiki:

- nadgleduvawe,
- potvrduvawe,
- verifikuvawe,
- istra`uvawe,
- analiza i
- evaluacija.

Dokazite treba da obezbedat poddr{ka na naodite za revidiranite procesi. Osobeno vnanie se posvetuva na efikasnost na procesite vo soglasnost so celite na raboteweto utvrdeni vo revizorskata programa.

Se procenuva kvalitetot i efikasnost na kontrolite sprovedeni od rakovodstvoto so cel kontinuirano da se kontroli raat procesite koi se predmet na revizija.

Procenkata se vr{i vrz osnova na sporedba pomeju kontrolnite celi utvrdeni vo revizorskata programa i realnata sostojba do koja se doaja preku testirawe i ispra{uvawe. Pri procenkata se naglasuvaat i ekonomskite efekti od prekursnata kontrola.

Postoe~kiot sistem objektivno se opi{uva preku davawe prioritet na upotrebata na grafi~ki prikazi na tekot na procesite.

4.10. RABOTNI ALATKI NA REVIZIJATA

Pri vr{eweto na aktivnostite, vnatre{nite revizori kako rabotni alatki gi koristat: Povelbata za vnatre{na revizija, Upatstvoto za metodite i tehnikite na vnatre{nata revizija i nasokite izdadeni od CVR so cel podobro izvr{uvawe na vnatre{nite revizii.

Povelbata za vnatre{nata revizija go de finira vr{eweto na vnatre{nata revizija i pravata na vnatre{nite revizori. Kopija na Povelbata }e bide podelena na po~etniot sostanok. Ovoj dokument isto taka }e bide dostapen na barawe i }e bide objaven na internet stranicata za vnatre{na revizija.

CVR izgotvi Upatstvo za metode i tehnikite na vnatre{nata revizija so detalen opis na metodologijata za vnatre{na revizija koja treba da ja primenuva sekoja edinica za vnatre{na revizija.

Upatstvoto }e se koristi kako osnova za obuka na vnatre{nite revizori i }e bide periodi~no a`urirano so cel da se inkorporiraat najnovite tendencii i iskustva dobieni pri izvr{uvaweto na vnatre{ni revizii.

Upatstvoto e objaveno, na internet stranicata na Ministerstvoto za finansii.

4.11. SODR@INA NA POVELBATA ZA VNATRE{NA REVIZIJA

4.11.1. OSNOVNA CEL

Da mu pomogne na rakovodstvoto da ja odr`i i unapredi vnatre{nata kontrola vo soglasnost so rizicite na raboteweto.

4.11.2. KONKRETNI CEL I

Da dava garancii za soodvetnosta na kontrolata vo ramki na aktivnostite i sistemite na subjektite od javniot sektor, odnosno: da dava komentari i prepora~uva izmeni na mehanizmite vospostaveni od rakovodstvoto za da se obezbedi realizirawe na celite na aktivnostite i sistemite; da ja sledi implementacijata na dogovorenite merki; i da im uka`uva za nedostatocite na izvr{noto rakovodstvo i vo krajna instanca na rakovoditelot na subjektot.

Da ja olesni godi{nata analiza na rizikot i da mu pomogne na rakovoditelot na finansiskiot sektor vo procesot na izvestuvawe za finansiskiot menaxment i kontrola.

Da izvr{uva revizii, istra`uvawa i pregleduvawa spored barawata na rakovoditelot na subjektot.

Da sorabotuva so nadvore{nite revizori so cel da se obezbedi ekonomi~no i efektivno iskoristuvawe na vnatre{nite i nadvore{nite revizorski resursi.

Da go sovetuva rakovodstvoto za voveduvawe na ekonomi~ni kontroli na novite sistemi i aktivnosti.

Da uka`uva na mo`nostite za namaluvawe na tro{ocite preku poekonomi~no i poefikasno rabotewe na sistemite i aktivnostite.

Da gi preispituva tekovnite sostojbi.

4.11.3. OBEM NA RABOTA

Revizorskata rabota gi opfa}a site sistemi i aktivnosti vo site organizacioni edinici i lokacii na subjektot, kako postojnite taka i onie {to se vo faza na razvoj. Taa se izvr{uva vrz osnova na prioriteti utvrdeni spored rizikot, ocenkata na rakovoditelot na edinicata za vnatre{na revizija i odobrenijata na rakovoditelot na subjektot. Revizorskata rabota podrazbira vr{ewe na site vidovi revizii spored soodvetnite potrebi.

4.11.4. NEZAVISNOST

Rakovoditelj na vnotrešna revizija direktno je odgovoren pred rakovoditelja na subjektu.

4.11.5. PRISTAP

Lice koje raspolaže sa visoko pouzdanim ili pouzdanim informacijama ima pravo da mu dozvoli pristup edinstveno na rakovoditelja na edinicata za vnotrešna revizija.

Vnotrešna revizija ima pravo na celosen pristap do site članovi na soveti i upravni odbori, rakovoditelji, vraboteni, izveduša-i, snabduša-i, klienti, nadvoešni revizori i drugi.

4.12. KVARTALNI I GODIŠNI REVIZORSKI IZVEŠTAJI

Rakovoditelj na edinicata za vnotrešna revizija i rakovoditelj na subjektu se odgovorni za podgotvuvawe na kvartalni i godišni revizorski izveštaji. Kvartalniot i godišniot izveštaj sođat: zbiren izveštaj za raboteweto na vnotrešna revizija vo izveštajniot period i izveštaj za realiziranite revizorski naodi i preporaki;

Rakovoditelj na subjektu gi isprađa kvartalnite revizorski izveštaji do rakovoditelja na Centralnata vnotrešna revizija na negovo barawe, a godišniot revizorski izveštaj do ministerot za finansii najdočna do 15 april slednata godina.

5. REVIZIJA NA SISTEMITE ZA VNATREŠNA KONTROLA (SISTEMSKA REVIZIJA)

Revizija na sisteme za vnotrešna kontrola pretstavuva temelna procenka na funkcioniraweto na sisteme za vnotrešna kontrola.

Procesot na revizijata na sisteme se sostoi od slednite ekor: razbirawe na procesot, izgotvuvawe na revizorski plan, identifikuvawe na rizikot, identifikuvawe na kontroli te, testovi na usoglasenost, procenka na rezidualniot rizik i podgotvuvawe na revizorski izveštaj.

5.1. RAZBIRAWE NA PROCESOT

Razbiraweto na procesot e ekor vo koj se definiraat: procesot-predmet na revizijata, cel na procesot, aktivnosti na procesot, se izgotvuva objasnuvawe na procesot, se razgleduvaat poranešni podatoci/istorijat: zakoni, planovi, podzakonski akti, podatoci za buxetot, izveštaji, koristenii instrumenti i tehniki, razgledani prirašnici/upatstva, napraveni walkthrough testovi, sprovedeni nabquduvawa na lice mesto, sprovedeni intervjuja, prašalnici za intervjuja i dijagrami na tekovi (Flowchart).

5.2. IZGOTVUVAWE NA REVIZORSKI PLAN

Pri izgotvuvawe na revizorskiot plan terba da se definira vremenska ramka odnosno datumot na zapo~nuvawe i zavr{uvawe na revizijata, kako i revizorski tim - imiwata i prezimiwata na revizorite i liderot na timot.

Vo revizorskiot plan, isto taka, treba da se definira na~inot i formata na izvestuvawe (izve{taj, prezentacija i dr.), kako i toa koga i so kogo }e bidat diskutirani predlog izve{taite.

Edna od najva`nite zada~i na revizorskiot plan e da ja utvrdi celta na revizijata i nejzinite krajni efekti, kako i glavnoto revizorsko pra{awe. Pri ova celta treba da e jasna i konkretna, orientirana kon dobivawe na rezultati, vremenski ograni~ena i realna. Pri utvrduvaweto na glavnoto revizorsko pra{awe revizorite treba da se koncentriraaat na celta na revizijata. Glavnoto revizorsko pra{awe mo`e da ima dve formi: utvrduva~ko koe se odgovara so da ili ne (pr. Dali otsustvata poradi boleduvawa se premnogu visoki?) i sovetuva~ko (na pr. Kako mo`eme da ja namalime otsutnosta?)

Pri izgotvuvawe na revizorskiot plan treba da bidat definirani i podpra{awata na glavnoto revizorsko pra{awe so koi revizorite }e baraaat da im bide objasnet celiot proces, odnosno {to e storeno, koga i zo{to, a pri definirawe na predmetot na revizijata treba da se definira {to (koj proces) }e bide predmet na prou~uvawe, odnosno utvrduvawe.

Pri definirawe na opfatot na revizijata revizorite treba da napravat razgrani~uvawe na nadle`nostite po fazi na procesot, pri {to }e bide utvrden i vremenskiot period na opfatenite aktivnosti, kako i potrebnite resursi za izvr{uvawe na revizijata (kolku luje, vreme, tro{oci za vnatre{ni ili nadvore{ni eksperti, potrebno znaewe i rabotno iskustvo).

Vo ovaa faza revizorite ja utvrduvaat i primenlivata ramka, odnosno praksata koja se primenuva vo organizacijata vo odnos na slednite standardi: navremenost, to~nost, komletnost i ovlastuvawe, kako i revizorski instrumenti (metodi) koi planiraaat da gi koristat pri identifikuvawe na rizicite i kontrolite (pra{alnik, nabquduvawe, intervjuja, razgleduvawe na dosieja/dokumentacija i dr.).

5.3. IDENTIFIKUVAWE NA RIZIKOT

Identifikuvaweto na rizicite, odnosno utvrduvaweto na faktorite koi vlijaat na rizikot vo raboteweto e eden od najva`nite aktivnosti vo revizorskiot proces. Ovaa aktivnost revizorot treba da ja sprovede zaedno so klientot na revizijata so kogo e potrebno da utvrdat lista na rizici, odnosno faktori koi mo`at da go zgolemat rizikot vo raboteweto. Pri ova potrebno e da bidat zemeni vo predvid prethodnite iskustva i podatocite od: prethodnite revizii, klientot, internetot, prira~nicite, biltenite, spisanijata i servisnite informacii, kako i dijagramot na tekovi, planovite, politikite i procedurite i dokumentacijata za sistemskite aplikacii.

Revizorot zaedno so klientot treba da izvr{i procenka na rizicite, odnosno da ja utvrdi verojatnosta od rizik i gubeweto na resursi. Ovaa aktivnost treba da se realizira na toj na~in {to }e treba da se pretpostavi {to }e se slu~i dokolku gi nema kontrolite koi go namaluvaaat rizikot ili istite ne se sproveduvaaat. Zaradi poednostavuvawe rizicite treba da bidat oceneti kako: visoki, umereni, niski ili nikakvi.

Listata na rizici potrebno e da bide usoglasena i so rakovodstvoto na organizacijata pred zapo~nuvawe na revizijata, a identifikacijata na rizicite da se sprovede so primena na dijagramot na tekovi.

5.4. IDENTIFIKUVAWE NA KONTROLITE

Pri dokumentirawe na kontrolite revizorot treba da gi definira i dokumentira postojnite klu~ni kontroli vo procesot. Dokumentiraweto na kontrolite se vr{i so raspra{uvawe na vrabotenite za kontrolite koi gi spre~uvaat, otkrivaat ili korigiraat neoprazdani te sostojbi.

Vo ovaa faza revizorot treba da gi sobere site informacii za kontrolniot sistem kako {to se: detalen opis na kontrolnite proceduri i licata koi gi sproveduvaat, za~estenosta na kontrolite koi se sproveduvaat, dokumentacijata od sprovedenite kontroli, politikite i procedurite koi se odnesuvaat na kontrolnite proceduri, nadzorot i supervizorskite izve{tai (obem, licata koi gi izvr{ile, za~estenosta, dokumentacijata), detalen opis na primeniot kontrolen sistem i verzijata koja e vo upotreba, evidencijata od sprovedenite kontroli i upatstvata i nasokite za realizacija na rabotnite planovi.

Pri ova, revizorot treba da gi otkrie merkite i aktivnostite koi ja podobruvaat operativnata efikasnost na sistemot, no i izvorite na problemite koi naj-esto poteknuvaat od toa {to ne se razmenuvaat informacii te pomeju sektorite ili kontrolnite procesi i ne se koristat prednostite na modernata tehnologija.

Ocenuvaweto na kontrolniot sistem treba da se sprovede so ocenuvawe na vospostavenite kontroli koi gi namaluvaat zagubite na pri fatlivo nivo. Pri ova potrebno e da se dokumentiraat slednite informacii: opis na utvrdenite naodi i nivnoto relativno znaewe, licata odgovorni za korigirawe na naodite i opisot i datata na zapo~nuvawe i zavr{uvawe na korektivnite aktivnosti.

Dokolku revizorot utvrdi visok nepri fatliv rizik, za toa vedna{ treba da go izvesti rakovodstvoto so cel prezmawe na korektivni aktivnosti {to e mo`no pobrzo.

5.5. TESTOVI NA USOGLASENOST

5.5.1 REVIZORSKI DOKAZI I TEHNIKI

Vo ovaa faza revizorot treba da gi definira procedurite na revizorsko testirawe so koi }e utvrdi i dokumentira dali klu~nite kontrolni proceduri (vkluchuvaj}i gi i onie koi obezbeduvaat sproveduvawe na zakonite i utvrdenite politiki) se efektivni vo spre~uvaweto, otkrivaweto i korigiraweto na gre{kite i/ili neregularnostite.

Za da go potkrepi svoeto revizorsko mislewe i utvrdenite naodi revizorot treba da sobere dovolno revizorski dokazi, odnosno informacii so primena na slednite tehniki: nabquduvawe, ispituvawe (istra`uvawe) potvrduvawe (od nezavisni tretii lica, nadvore{no podgotveni dokumenti, vnatre{no podgotveni dokumenti i izjavi na rakovodstvoto na subjektot na revizija), povtorno izvr{uvawe ili povtorsni presmetki, analizi (usoglasenost so o~ekuvanoto/planiranoto), prou~uvawe na dokumenti i sporedba so sli~ni informacii (dokazi koi se poklopuvaat).

Pri ova toj treba da gi koristi slednite izвори: znaeweto na revizorot, navore{ni dokazi, vnatre{ni dokazi i uskladenosta na odnosite, kako i da go oceni kvalitetot na

revizorske dokazi v odnos na naslednje kriterije: zadovoljitev (v obsegu), varnost, verodostojnost (originalnost dokumentov, arhiviranje) in dr.) in navremenost.

5.5.2 REVIZORSKA PROGRAMA

V okviru tega revizorja mora biti sestavljena revizorska programa, v kateri je opredeljen: podroben opis revizorskih postopkov in celoten seznam za vsako revizorsko postopko (karakter, nivo in vremenska meja), kako in celoten seznam ukrepov za revizorski tim vključuje in seznam delov, ki bodo preverjeni.

5.5.3 TESTOVNI NA USOGLASENOST

Ovaj okvir podrobno opisuje izvajanje podrobnih testov na usoglasenost pri katerih se ima vnaprej odgovoriti na naslednje vprašanja:

- ❖ Ali se lahko pri katerikoli kontroli preverijo rezultati?
- ❖ Ali kontrola je smiselna za določeno sprejeto stanje?
- ❖ Ali kontrola navretno odkriva napake?
- ❖ Kateri so učinki od odkritih napak v finančnih izveštjih?
- ❖ Ali kontrole se izvajajo v skladu s revizijskim postopkom?
- ❖ Kateri so učinki (zahtevnosti) na kontrolo?
- ❖ Kakšen je stopnja zaupanja na kontrolo?
- ❖ Postojajo li dokazi za postojanje na kontrolo?
- ❖ Ali kontrola postojno funkcionira?
- ❖ Ali seveda dobro razbrana varnost na kontroli?
- ❖ Kateri so učinki na kontrolirano sredino?
- ❖ Kako vplivajo spremembe na računovodstveni sistem na kontroli?

Dokler obstajajo pomanjkljivosti v funkcioniranju na kontroli so testovni na usoglasenost revizorja mora biti določeno:

- ❖ karakter in prirobnost na pomanjkljivosti;
- ❖ možnost za zamenjavo na kontroli;
- ❖ kakšno vplivajo na pomanjkljivosti na ocenjeno tveganje; in
- ❖ viri na revizorske dokazi.

Testovni na usoglasenost mora biti opredeljen dokazi, ki jih bo potrdil ugotovitev za funkcioniranje na vnaprejšnji kontroli.

5.5.4 PROCENA NA REZIDUALNI OTRIZIK

Pri ugotovljanju na revizorske naodi revizorja mora biti izvedena evaluacija na rezidualni rizik ugotovljen naodi. Naodi mora biti slediti elementi:

- ❖ Uslov,
- ❖ Kriterij,
- ❖ Efekt (rezultat),
- ❖ Pričina (povod), in
- ❖ Preporaka.

Rezidualen rizik e rizikot vo procesot koj ostanuva po izvr{uvaweto na kontrolite.

Revizorot potrebno e da izgotvi matrica na vnatre{na kontrola, imaj}i ja predvid celta na revizijata i karakterot na kontrolite i rizikot pri {to }e izvr{i rangirawe na rezidualniot rizik kako nizok, sreden i visok.

Celosnata evaluacija na vnatre{nata kontrola revizorot treba da ja izvr{i vrz osnova na slednite kriteriumi:

Odli~no	Postoi verojatnost da se ispolnat site pogolemi, poso~eni rizici i kontrolite.
Dobro	Za pove}eto pogolemi identifikuvani rizici i/ili kontrolite postoi op{ta verojatnost da se ispolnat.
Sredno	Sistemot za kontrola izgleda pri fatliv, no postoi opasnost od neuspeh na neкои kontrolite.
Slabo	Rizicite ne se identifikuvani i/ili postoi verojatnost od neuspeh na kontrolite.

Revizorot vo ovaa faza treba da gi utvrdi i re{enijata za identifikuvanite rizici od slednite raspolo`ivi opcii/re{enija:

Da se pri fati	sledewe
Da se izbegne	eliminira (da se napu{ti takvata sostojba)
Da se namali	vospostavi kontrola
Da se podeli	deloven partnerski odnos (na pr.: osiguruvawe protiv rizik)

Matrica na re{enijata za identifikuvanite rizici treba da se izgotvi vo zavisnost od dva faktora: vlijanieto i verojatnosta.

Revizorot na kraj treba da go utvrdi i „apetitot“ na rizikot, odnosno goleminata na rizikot, koj subjektot e podgotven da go pri fati.

6. REVIZIJA NA USOGLASENOST (REGULARNOST)

Revizija na usoglasenost (regularnost) pretstavuva procenka dali raboteweto e vo soglasnost so zakoni te, podzakonski te i internite akti {to se vo sila.

7. FINANSISKA REVIZIJA

Finansiska revizija pretstavuva proverka na to~nosta i kompletnosta na smetkovodstvenata evidencija i finansiskite izve{tai.

Finansiskata revizija pretstavuva revizija na buxetskiot i finansiskiot sistem so testovi na pravilnost, odnosno regularnost (takanare~eni wolk-through) i detalno testirawe na vistinski te transakcii.

Finansiskite revizii obi~no se vr{at vrz osnova na godi{en plan pod uslov site organizaciski edinici vo ramkite na ministerstvoto ili agencijata da pominat niz revizija najmalku edna{ vo tekot na pove}egodi{en ciklus. Finansiskata revizija isto

taka mo`e da vklju`uva i specifi`na procena na efikasnost na smetkovodstveni ot sistem, vklju`uvaj`gi za`titnite merki kaj informati`ki ot sistem i na`inite na izvestuvawe.

8. REVIZIJA NA USPE`NOSTA VO RABOTEWETO (IZVR`UVAWETO)

Revizija na uspe`nosta vo raboteweto (izvr`uvaweto-vrednost na parite- **value for money***)* pretstavuva procenka na ekonomi`nosta, efikasnost i efektivnost na raboteweto i koristeweto na sredstvata vo definirana oblast na aktivnosti ili programi.

Revizijata na izvr`uvawe ili **value for money** revizijata odgovara na toa dali dostignatoto odgovara na vlo`enite pari. Taa, isto taka treba da bide del od godi`ni ot plan, se zanimava so nivoto do koe se postaveni celite definirani vo programite i kako tie se implementirani, zemaj`gi go vo predvid nivoto na nivnoto postignuvawe ili nepostignuvawe vo odnos na tro`ocite, rizikot i zadadenite rokovi, kako i minimalnoto koristewe na resursite.

9. IZVR`UVAWE DRUGI REVIZII

Vnatre`nata revizija mo`e, isto taka, da sproveduva i drugi posebni revizii `ij predmet na primer mo`e da bide: analizata na kadrите, odnosno revizija na menaxmentot so `ove`ki resursi (procenka za toa kolku raspolo`ivite kadri soodvetstvuvaat na celite na organizacijata i rabotnite zada`i neophodni za postignuvawe na tie celi), revizijata na buxetski ot ciklus, revizijata na raboteweto so gotovinski pari`ni sredstva i so bankite, revizija na raboteweto so prihodi i pobaruvawata, revizija na procesite za nabavka i pla`awa, revizija na personalnite tro`oci, revizija na sistemite za zalihi i imot i revizija na procedurite za javni nabavki.

10. VRSKA ME`U VNATRE`NATA REVIZIJA I INTERNATA KONTROLA SO NADVORE`NATA REVIZIJA

Vnatre`ni ot revizor ne treba da bide vklju`en vo procesite na vnatre`nata kontrola koi gi procenuva i za koi dava svoe mislewe. Jasno e deka ne treba da se stavaat zabele`ki na toa koga od vnatre`ni ot revizor `e se pobara mislewe ili duri i da se izvr`i nekoj vid na „predrevizija” na sistemot i procedurite koi se podgotvuvaat za novite aktivnosti ili programi. Me`utoa, vnatre`nata revizija ne bi smeela da stane del na vnatre`nite kontroli ili permanentno da se povzuva so nea. Od klu`na va`nost na vnatre`nata kontrola e taa da se dr`i na odredena distanca za da mo`e rakovodstvoto da gi prepoznae svoje odgovornosti vo pogled na vnatre`nata kontrola i da poka`e deka vo nivnata organizacija se sproveduva efikasna vnatre`na kontrola.

Vrskata pome`u vnatre`ni ot i nadvore`ni ot revizor mo`e da se iskomplicira dokolku na nadvore`nite revizori se gleda kako na supervizori ili na nekoga `ija zada`a e procenuvawe na kvalitetot na vnatre`nite revizori. Potrebno e da se ovozmo`i vospostavuvawe na inteligentna vrska vo koja sekoja od stranite jasno ja po`ituva ulogata i odgovornosta na drugata strana. Iako nadvore`ni ot revizor mo`e da najde prostor za podobruvawe na rabotata na vnatre`ni ot revizor ili duri da dobie povik da izvr`i revizija na negovata rabota, ova ne bi trebalo da bide prepreka za vospostavuvawe na raboten odnos baziran na zaemna sorabotka. Ovde postoji kapacitet za plodna razmena na mislewa, iskustva i informacii vo pogled na metodologijata. Dokolku dvete strani imaat doverba vo rabotata na drugata i dokolku na takov na`in ja planiraat svojata rabota, se steknuvaat mo`nosti za za`tedi na dragoceno vreme i resursi.

11. F I N A N S I S K A K O N T R O L A N A N A D V O R E [N A T A P O M O [

Ona na { to pred s# vnatre { niot revizor mora da se naso~i e postoeweto na sistemot i procedurite koi obezbeduvaat resursite da se koristat soglasno so soodvetnite pravila i propisi. Ova obi~no podrazbira, osobeno vo kontekst na EU, barawe soodveten del od transakciite ili proizvodite da bidat provereni od nacionalnite vlasti.

Vo slu~ajot na zemjodelskite rashodi, na primer, za revizorot bi bilo idealno da ima cvrsti dokazi koi uka`uvaat na toa deka grantovite nameneti kako pomo{ na proizvoditelite na stoki ili posevi se iskoristeni na soodveten na~in od strana na zemjodelcite na koi istite opravdano im se dodeleni.

Isto taka, evidencijata na grantovite za dokvalifikacija na nevrabotenite mora da poka`e deka tie namenski se iskoristeni za vistinskite i soodvetni kandidati.

Vo kontekst na Evropskata Unija, zaedni~ki problem na koi revizorite naiduvaat e toa { to sredstvata se baziraat vrz osnova na o~ekuvanite, odnosno procenetite rashodi, a ne vrz osnova na rashodite koi se ostvareni i naplateni.

Vo oblata na javnite nabavki, vnatre { niot revizor nastojuva da pronajde dokazi za toa dali na tenderot za izbor na najpovolni ponudi mu e daden soodveten publicitet, dali procedurite za primawe i procena na ponudata se zadovoluva~ki, so { to se opravduva dodeluvaweto na rabotata vo soglasnost so dr`avnite i propisite na Evropskata Unija. Studijata koja Evropskata komisija ja napravila vo dobnite 1980 godini, sugerirala deka evropskite dano~ni obvrznici sekoja godina je pla~aat okolu 20 milijardi evra pomalku dokolku javnite nabavki vo Evropskata Unija se vr{at soglasno so direktivite na Evropskata Unija.

Vnatre { niot revizor sekoga{ bara dokazi za toa dali vo ramkite na programata i aktivnostite se postignati o~ekuvanite celi.

G. P I [UV AWE REV IZORSKI IZVE [TAJ

1. IZGOTVUVAWE I SODR@/NA NA IZVE [TAJOT ZA VNATRE [NA REV IZ IJA

Revizorot izgotvuva revizorski izve{taj koj gi so dr`i predmetot, naodite, zaklu~ocite i preporakite od revizijata.

Vnatre{nite revizori izgotvuvaat revizorski izve{tai vo koi na rakovoditelite na subjektite }e im obezbedat stru~na ocenka na revidiranite sistemi i procesi i na sisteme za finansiski menaxment i kontrola i }e gi navedat site neregularnosti, neusoglasenosti i nedostatoci;

So izve{tajot, pokraj stru~nata procenka, vnatre{nata revizija na rakovoditelot na subjektot mu dava preporaki za podobruvawe na momentalnata sostojba i minimizirawe na slabostite i podobruvawe na efikasnosta.

Preporakite se izgotvuvaat vrz osnova na postoe~kata zakonska regulativa, profesionalното iskustvo, najdobrite praktiki na zemjite ~lenki na EU, so cel da mu se pomogne na rakovoditelot na subjektot:

- da gi namali rizicite;
- da ja zgolemi efikasnosta i
- da go pobori kvalitetot na sistemot za finansiski menaxment i kontrola.

Izve{taj za vnatre{nata revizija gi so dr`i slednite elementi:

- voved koj voobi~aeno so dr`i kratok opis na koristenata revizorska metodologija, imiwata na revidiranite subjekti, celite i obemot na revizijata i eventualni ograni~uvawa (nedostatok na raspolo`iva dokumentacija za pregled ili na nedostapnost na vraboten i za intervju);
- nacrt izvr{no rezime koe }e bide dokompletirano so kone~niot izve{taj;
- opis na naodite so jasni dokazi i rezultati od testirawe;
- preporaki i raspored za nivno sledewe i
- site neophodni dodatoci, koi obi~no vku~uvaat:
 - o grafi~ki prikazi na tekot na procesite;
 - o rasporedi za intervju i rezime;
 - o tabeli i grafici;
 - o izvadoci od zakonskata regulativa i
 - o nacrt plan za implementirawe i sledewe na preporakite.

Izgotvuvaweto na izve{tajot pominuva niz slednive tri fazi:

- privremen izve{taj,
- prethoden izve{taj; i
- kone~en izve{taj.

2. PRIVREMEN IZVE [TAJ ZA VNATRE [NA REV IZ IJA

Privremeniot izve{taj za vnatre{nata revizija e prvata verzija na izve{tajot za vnatre{nata revizija koj se prezentira pred revidiranite subjekti na zaklu~niot sostanok, so cel da se postigne soglasnost za naodite i da se pri fatat preporakite od revizijata.

Privremeniot izve{taj za vnatre{nata revizija gi so dr`i site elementi, osven izvr{no rezime koe se finalizira vo podocne`na faza. Na zaklu~niot sostanok

preporake samo se spomenuvaat za da mu se dade mo`nost na rakovodstvoto da u-estvuva vo podobruvaweto na planot za implementacija na preporake.

Celite na zaklu~niot sostanok se:

- da se odr`i verbata vo vnatre{nata revizija i nejzinoto rabotewe na transparenten, konsultativen i profesionalen na~in;
- da se postigne soglasnost za faktite na naodite na revizijata, a dokolku se javat nesoglasuvawa, vnatre{nite revizori }e go imaat posledniot zbor;
- da se postigne soglasnost za preporake i da se opi{at ~ekorite za implementacija;
- da mu se dade mo`nost na rakovodstvoto da go ospori misleweto na vnatre{nata revizija pred da se objavi kone~niot izve{taj i
- da se postigne soglasnost za vremenskata ramka za implementacija na preporake.

3. PRETHODEN IZVE{TAJ ZA VNATRE{NA REVIZIJA

Prethodniot izve{taj e prvata oficijalna verzija na izve{tajot za vnatre{nata revizija, vku~uvaj}i gi rezultatite od zaklu~niot sostanok, kako i kompletiranoto izvr{no rezime.

Rakovoditelot na edinicata za vnatre{nata revizija go ispra}a prethodniot izve{taj za vnatre{nata revizija do rakovoditelite na revidiranite organizacioni edinici so obvrskata da odgovorat vo period od 10 rabotni dena.

Odgovorot na rakovoditelite na revidiranite organizacioni edinici za prethodniot izve{taj, sodr`i komentari za sodr`inata na izve{tajot i planot za sproveduvawe na preporake so detalen raspored.

4. KONE^EN IZVE{TAJ ZA VNATRE{NA REVIZIJA

Kone~niot izve{taj se состоi od kone~na verzija na izvr{no rezime, nacrt izve{tajot izmenet vo soglasnost so pri fatlivite komentari na revidiranite subjekti, odgovorot od revidiranite subjekti i kone~niot raspored za sproveduvawe na preporake.

Rakovoditelot na edinicata za vnatre{nata revizija go ispra}a kone~niot izve{taj za vnatre{nata revizija do rakovoditelot na subjektot i do rakovoditelite na revidiranite organizacioni edinici.

Edinicite za vnatre{nata revizija vodat evidencija za preporake so cel vo sekoe vreme da imaat celosni i aktuelni informacii.

Rakovoditelite na revidiranite organizacioni edinici podnesuvaat kvartalni izve{tai do rakovoditelot na subjektot i do rakovoditelot na edinicata za vnatre{nata revizija vo vrska so postignatiot napredok vo sproveduvaweto na preporake vo odnos na vremenskata ramka. Kvartalniot izve{taj }e poslu`i za a`urirawe na rokovite za implementirawe na preporake, dokolku toa e neophodno.

Vnatre{nite revizori vr{at ocenka na sproveduvaweto na preporake od strana na organizacionite strukturi pri vr{eweto na idnite vnatre{ni revizii.

Vnatre{en revizor koj se somneva deka e napravena namerna neregularnost ili namerno pogre{no pretstavuvawe na fakti, ja prekinuva revizijata i najbrzo {to mo`e go izvestuva direktno rakovoditelot na edinicata za vnatre{na revizija, no ne sproveduva istraga.

Pod namerna neregularnost ili namerno pogre{no pretstavuvawe na fakti (izmama), napraveni so cel da se dobie priznanie, materijalna, nematerijalna ili pari~na korist se podrazbira:

- falsifikuvawe ili izmenuvawe na evidencija ili dokumenti;
- prikrivawe ili izostavuvawe na transakcii od evidencijata ili dokumentite;
- evidentirawe na la`ni transakcii;
- kra`ba i svoevolno uni{tuvawe ili zaguba na sredstva;
- pogre{na primena na smetkovodstveni postapki, drugi propisi ili politiki.

Rakovoditelot na edinicata za vnatre{na revizija go izvestuva rakovoditelot na subjektot ili nadle`nite lica odgovorni za prezemawe merki vo slu~aj na postoewe na neregularnosti.

Rakovoditelot na subjektot i nadle`nite lica prezemaat soodvetni merki protiv u~esnicite vo ovie aktivnosti, kako i merki za vospostavuvawe na soodvetni kontroli zaradi spre~uvawe na povtorna pojava na takvi aktivnosti.

Prvi~noto izvestuvawe za seriozna neregularnost ili izmama e usno. Od revizorot mo`e da bide pobarano da obezbedi pi{uvana verzija na nastanite otkako }e zapo~ne istraga inicirana od rakovoditelot na subjektot ili nadle`nite lica.

Po izvestuvaweto za serioznata neregularnost ili izmama, vnatre{niot revizor i rakovoditelot na edinicata za vnatre{na revizija nema da diskutiraat za neregularnosta ili izmamata so nikoj drug osven so rakovoditelot na subjektot ili nadle`nite lica. Vo slu~aj na itnost i/ili otsustvo na soodvetnite li~nosti, vnatre{niot revizor go izvestuva rakovoditelot na CVR i bara itno da bidat prezemeni merki.

Izve{taite od vnatre{nite revizii se stavaat na raspolagawe na Dr`avniot zavod za revizija na negovo barawe.

Edinicata za vnatre{na revizija go nadgleduva sproveduvaweto na preporakite od reviziite izvr{eni od strana na Dr`avniot zavod za revizija. Vnatre{nite revizori vr{at procenka na sproveduvaweto na preporakite da~eni od Dr`avniot zavod za revizija vo oblasta koja bi la predmet na revizija i gi naveduvaat vo svojot izve{taj site naodi vo toj pogled.

5. CEL I NA REVIZORSKOTO IZVESTUVAWE

Revizorskoto izvestuvawe pretstavuva fazata na sostavuvawe pi{an dokument. Revizorskite izve{tai generalno gi imaat slednite celi:

- Prenesuvawe na rezultatite od reviziite do rakovoditelot na institucijata i drugite rakovoditeli koi bile predmet na revizija;
- Gi objasnuva revizorskite rezultati na na~in na koj bi mo`ele pravilno da bidat razbrani;
- Gi pravi rezultatite od revizijata dostapni na dr`avnata revizija;
- Prepora~uva korektivni aktivnosti;
- Go olesnuva sledeweto na prezemenite soodvetni korektivni aktivnosti.

6. RAZLIKA MEJU FINANSISKATA REVIZIJA I REVIZIJATA NA USPEŠNOST

Izrazot „Revizorsko izvestuvawe” se primenuva za rezultate kako kaj revizijate na uspešnost, taka i kaj revizijate na regularnost, odnosno finansiska revizija. Koja vsušenost pretstavuva revizija na regularnost na finansiskoto rabotewe. Sepak, pomeju ovie dva vida na reviziji postojat znaitelni razliki.

a) Finansiska revizija

Rezultat na finansiska revizija obino e mislewe, ili moeni drugi zabeleki za finansiskite izvetai. Misleweto generalno e vo koncizen, standardiziran format kojgi odrazuva rezultate od pogolem broj testovi i ostanata revizorska rabota. Ova, isto taka, se narekuva svedewe ili verifikacija.

Najesto misleweto e priloeno ili inkorporirano vo poseopfaten finansiski revizorski izvetaj vo koj se izvestuva za usoglasenosta na transakcijate so zakonite i podzakonskite akti, rezultate na finansiskite izvetai, izvršuvaweto na buxetite, neadekvatnite sistemi na kontrola, nelegalno rabotewe i izmama.

b) Revizija na uspešnost

Pri revizijata na uspešnost revizorite izvestuvaat za ekonomienosta i efikasnost so koja resursite se steknati i se koristat, i efektivnost so koja se ispolnuvaat celite. Vakvi izvetai moat vo golema mera da variraat vo pogled na opsegot i prirodata, na primer da pokrivaat dali resursite se primeneti na pravi len na in, komentiraji go vlijanieto na politikite i programite i preporeuvaji opredeleni promeni koi bi rezultirale so podobruvawe. Generalno, izvestuvaweto na revizijata na uspešnost e podolgo, pokompleksno i pomalku standardizirano od izvestuvaweto za finansiskata revizija.

7. INTOSAI STANDARDI ZA IZVESTUVAWE

Vo 1992 Komitetot na revizorski standardi na INTOSAI¹ izdade **standardi za revizija** koi generalno iako ne se obvrzuvaeki se pri fateni i se primenuvaat vo celiot svet. Tie gi sodrat slednite osnovni pravila na pišuvawe izvetai:

„Na krajot od sekoja revizija revizorot treba da podgotvi pismeno mislewe za izvetajot, kako to e soodvetno, postavuvaji gi naodite vo soodvetna forma; sodrina treba lesno da moe da se razbere i da bide osloboдена od nejasnotii ili dvosmislenosti, da vkluuva edinstveno informacii koi se poddrani so kompetentna i relevantna revizorska evidencija i da bidat nezavisni, objektivni, fer i konstruktivni”²

Ottuka proizleguvaat slednite osnovni principi za revizorsko izvestuvawe:

- ❖ da ne e zadocneto;
- ❖ da sodri koje odgovoren za podgotovkata;
- ❖ da e soodvetno na tipot na revizijata;
- ❖ naodite da se prezentirani na na in na koj najdobro se doa la do glavnata poraka;
- ❖ izvetajot so cel da bide efikasen, da e lesno razbirliv;

¹ Mejunarodna organizacija na vrhovni revizorski institucii

² INTOSAI revizorski standardi len 169 (a)

- ❖ so cel da bide razbrani in pri fateri da bide osloboden od nejasnosti ili dvosmislenosti;
- ❖ da ne bide fiktiven, odnosno da sodr`i samo informacii koi se poddr`ani od kompetentna i relevantna revizorska evidencija;
- ❖ da bide nezavisen;
- ❖ so cel da bide validen i pri faterliv da bide objektivni;
- ❖ da bide fer, odnosno da gi zema vo predvid interesite i stavovite na revidiraniot subjekt i
- ❖ da bide konstruktiven, odnosno da pomaga vo zgolemuwaweto na pri faterlivosta i vlijanieto.

Ovie osnovni principi `esto se zanemareni od revizorite, zaradi {to vo primenata e zna~ajno da im se posveti posebno vnimanie.

INTOSAI revizorskite standardi isto taka vku~uvaat neкои generalni principi³ za formata i sodr`inata na site revizorski mislewa i izve{tai.

- ❖ **Naslov.** Na misleweto ili izve{tajot treba da mu prethodi soodveten naslov ili zaglavie, {to }e mu pomogne na ~itatelet da go razlikuva od izve{taite ili informaciiite koi se izdadeni od drugi.
- ❖ **Potpis i datum.** Misleweto ili izve{tajot treba da bide pravilno potpi{an. Vku~uwaweto na datumot go informira ~itatelet deka bilo dadeno vnimanie na vlijanieto na nastanite ili transakciiite za koi revizorot stanal svesen do toj datum (koi vo slu~aj na regularni (finansiski - revizii mo`at da bidat nadvor od periodot na finansiskite izve{tai).
- ❖ **Celi i opseg.** Misleweto ili izve{tajot treba da vku~uvaat upatuvawe kon celite i opsegot na revizijata. Ovaa informacija gi opredeluva namerite i granicite na revizijata.
- ❖ **Kompletnost.** Treba da bidat identifikuvani oblastite koi ne se pokrieni so revizijata. Mo`e da ima iskluk vo odnos na doverlivosta ili osetlivosta na materijalot; ova mo`e da bide vku~eno vo poseben ne publikuvan izve{taj.
- ❖ **Adresat (primatel).** Misleweto ili izve{tajot treba da gi identifikuva onie do koi e adresiran.
- ❖ **Identifikuvawe na prirodata na predmetot.** Misleweto ili izve{tajot treba da gi identifikuvaat finansiskite izve{tai (vo smisla na regularnost (finansiski) revizii) ili oblast (vo slu~aj na revizija na uspe{nost) na koja se odnesuva. Ova vku~uva informacii kako ime na entitetot koj se revidira, datum i period koj se pokriva so finansiskite izve{tai i priroda na predmetot koj bil revidiran.
- ❖ **Zakonska osnova.** Revizorskite mislewa i izve{taj treba da ja identifikuvaat legislativata i ostanatite izvori koi se odnesuvaat na revizijata.
- ❖ **Soglasnost so standardite.** Revizorskite mislewa i izve{taj treba da indiciraat na revizorski standardi ili praktiki koi go sledat sproveduwaweto na revizijata, kako ovozmo`uvawe na ~itatelet sigurnost deka revizijata bila sprovedena vo soglasnost so generalno pri faternite proceduri.
- ❖ **Vremenski linii.** Revizorskoto mislewe ili izve{taj treba da bidat brzo dostapni za najgolem del od ~itatele i korisnicite, osobeno onie koi treba da prezemat neophodna aktivnost.

³

INTOSAI revizorski standardi ~len 170

8. KLU^NI PRINCIPI

Meju mnogute principi koi se primenuvaat pri pi{uvaweto izve{tai postojat dva koi otskoknuvaat so svoeto zna~ewe za efektiven izve{taj, a koi naj~esto se zanemareni. Prviot e toa {to izve{tajot treba da bide prilagodeni da slu`i na tie na koi e nameneti, no ne samo kako „od ekspert za ekspert“.

Vtoriot klu~en princip e faktot deka treba da se ima predvid namerata, a toa e oti izve{tajot se izgotvuva zaradi menuvawe i podobruvawe na kritikuvanata sostojba. Zaradi toa, revizorot treba da odlu~i {to saka da postigne so izve{tajot i ne treba da bide proizveden samo za da se doka`e deka ne{to e sработeno ili samo da se informira ~itatelet za situacijata.

Revizorskite izve{tai mora da bidat napi{ani za ~itatelet koj nema mnogu vreme za ~itawe, no da ne bide la`no ednostaven, za{titni~ki ili naiven. Ottuka treba da se izbegnuvaat dolgi, detalni i mnogu tehni~ki objasnuvawa, ili barem da se stavat vo aneks dokolku e apsolutno neophodno. Istoto se odnesuva i na brojot na zabele{kite koi se vkluceni vo izve{tajot. Revizorite imaat namera da gi inkorporiraat site nivni naodi vo izve{tajot poradi toa {to potro{ile zna~itelno vreme za nivno otkrivawe i analizirawe. Za efikasnost na revizija voobi~aeno e mnogu podobro da se koncentrira na najva`nite pra{awa i zabele{ki. Onie koi se pomalku zna~ajni, osobeno onie so koi lesno mo`e da se spravi menaxmentot, mo`at da bidat izvesteni vo pomo{no pismo do menaxmentot, namesto da se preoptovari samiot oficijalen publikovan izve{taj.

9. STRUKTURA I SODR@INA NA REVIZORSKIOT IZVE[TAJ

9.1. GENERALEN PRISTAP

Ne postoi idealen model za pi{uvawe revizorski izve{taj, no neophodno e da se ima unificiran stil (format, struktura i sodr`ina) za site izdadeni izve{tai od edinicata za vnatre{na revizija. Ova se primenuva najmnogu zaradi toa ~itatelet, koi obi~no ne se razli~ni, da mo`at da go prepoznaat so eden pogled i da gi najdat klu~nite elementi (naodite, zaklu~ocite i preporakite) na isto mesto.

Revizorskiot izve{taj pokraj celite, predmetot i koristenata metodologija treba da gi sodr`i rezultatite od revizijata (naodi, zaklu~oci i preporaki), no isto taka i povikuvawe na pridru`uvawe kon prifatelite revizorski standardi, stavovite na odgovornite lica i prirodna doverlivite informacii koi se propu{teni.

So cel da go olesni pi{uvaweto na nacrt-revizorskiot izve{taj, revizorot, vrz osnova na celite na revizijata i identifikuvanite glavni zaklu~oci i poraki najnapred treba da ja definira strukturata na revizorskiot izve{taj vo relativno mal broj jasno razdeleni oddeli.

9.2. KORICA, NASLOV I LISTA SO SODR@INA

Izgledot na koricata na izve{tajot mo`e da vlijae na odlukata na potencijalnite ~itatelet dali da go otvorat ili ne, osven dokolku imaat obvraska da go napravat toa. Po primerot na neкои vrhovni revizorski institucii, osobeno za pogolemite edinici za vnatre{na revizija dobra e idejata za izgotvuvawe na dobra korica, so dobro logo i ubedliv i lesno prepoznatliv simbol na edinicata.

Prvata rabota {to ja gledaat ~itatelite e naslovot na revizijata. Nekoi revizorski izve{tai imaat premnogu dolgi naslovi, napi{ani so golemi bukvi i sodr`at komplicirani imiwa na organizacii te. Zaradi toa revizorot sekoga{ treba da trgne od slednite nekolku pra{awa:

- Dali naslovot e ~itliv?
- Dali e dovolno jasen?
- Dali mo`e da bide poprecizen?
- Dali mo`e da bide skraten?
- Dali e dovolno interesen?

Isto taka, zna~ajno e da se zeme vo predvid koi drugi elementi treba da bidat spomnati na koricata, kako na primer godinata na koja se odnesuva i datumot koga bi l napi{an izve{tajot.

Listata so sodr`ina e zna~ajna i korisna za udobnost na ~itatelot i treba da bide vklue~ena duri i vo kratki izve{tai. Najlesen na~in da se napravi takva lista e da se koristi avtomatski sistem so softver za obrabotka na tekst. Ova isto taka izbegnuva tipi~ni gre{ki koi podocna, koga zaglavijata ili rasporedot na paragrafite e promenet, revizorot zaborava da ja promeni sodr`inata.

9.3. REZIME

Na site revizorski izve{tai na uspe{nost (osven onie koi se premnogu kratki – pomalku od 5 strani – i sodr`at samo nekolku ishodi) treba da prethodi rezime so naodi, zaklu~oci i preporaki. Ovoj pregled treba da bide koncizen (ne pove`e od osum stranici duri i za najdolgi izve{tai), no sepak treba da iznese dovolno glavni pra{awa i naodi za da mu ovozmo`i na ~itatelot jasen pogled na namerata i rezultatite na istra`uvaweto i osobeno aktivnosta {to treba da se prezeme.

Rezimeto na izve{tajot treba da ovozmo`i polesno izvr{uvawe na toj na~in {to ~itatelot koje visoko rangiran so malku vreme i mal interes za detal i, za kratko vreme da nau~i za {to e izve{tajot. So ogle na toa deka toje osobeno zainteresiran da otkrie dali treba da prezeme aktivnost ili ne vo rezimeto zadol`itelno treba da bidat sodr`ani preporaki.

Rezimeto ne treba da bide mini izve{taj i treba da sodr`i minimalen opis i raska`uvawe. Toj treba da gi prika`e klu~nite karakteristiki na revizijata, da go sumiraat opsegot i da privle~e vnanie za site zna~ajni ograni~uvawa. Potrebni }e bidat samo nekolku paragrafi pred objasnuvawata na glavnite naodi, zaklu~oci i preporaki.

Treba da ima jasno povrzuvawe meju temite vo rezimeto i pridru`nata evidencija i primerite koi se ilustrirani vo izve{tajot. Voobi~aeno, rezimeto treba da bide vo ist redosled kako i glavniot izve{taj, ostavaj i {to pomalku zna~ajni pra{awa. Rabotite koi se predmet na rezimeto treba da ja sledat istata sekvenca ili da bidat pod isti zaglavija kako vo izve{tajot. Rezimeto treba sekoga{ da upatuva na soodvetnite paragrafi vo izve{tajot, taka {to ~itatelot vedna{ mo`e da pogledne vo celiot tekst dokolku e zainteresiran.

Dokolku glavnite misli ne se pojavuvaat avtomatski od opisite na naodite, zaklu~ocite i preporakite na krajot od rezimeto vo eden ili dva paragrafi mo`at da bidat dadeni generalnite zaklu~oci i po{irokite poraki.

Da se napravi dobro rezime e edna od najte{kite raboti koi treba da gi napravi avtorot na izve{tajot, bidej}i e povrzano so vrednuvawe na site naodi.

Rezimeto treba da go stimulira apetitot na ~itatelet. Toa treba da so dr`i nekolku jasni poraki, no ne detalii, pridavki, imiwa itn. Site fakti, zaklu~oci i preporaki koi se spomnati vo rezimeto treba da bidat najdeni vo tekstot ({to e ~esto prekr{eno pravilo), a sekade kade {to }e se napravat promeni vo samiot nacrt izve{taj, soodvetno treba da bide modifisirano i nacrt rezimeto.

Poradi posebnoto zna~ewe na rezimeto se prepora~uva toa sekoga{ da zapo~nuva na nova desna stranica na po~etokot na samiot izve{taj, vedna{ po listata so so dr`ina, so {to rezimeto lesno go privlekuva vnimanieto na ~itatelet.

Ponekoga{ mo`e da bide neophodno da se napravat dve rezimea (podolgo i pokratko). Kratkoto rezime ~esto pati e ograni~eno na samo edna stranica duri i za premnogu dolgi i komplicirani izve{tai, koe zavr{uva so opis na aktivnostite koi treba da se prezemat. Vakvi kratki rezimea ~esto pati se baraat koga se podnesuva izve{taj do parlament, sovet ili poseben komitet, a mo`e da bide korisno za presbrifinzi.

9.4. VOVED

Vovedot treba da go podgotvi ~itatelet za rezultatite od revizijata i ostatekoto od izve{tajot. Tuka treba da se objasni zo{to e zna~aen predmetot na izve{tajot i da obezbedi dovolno informacii za pozadinata {to mu ovozmo`uva na ~itatelet da gi stavi rezultatite na revizijata vo eden kontekst.

Vovedot treba, isto taka, da gi vku~i celite i opsegot na revizijata i koristenata metodologija za postignuvawe na celta na revizijata. Korisnicite na izve{tajot imaat potreba od ovie informacii za da im se pomogne da ja razberat namerata na revizijata i prirodata na izvr{enata revizorska rabota, da im obezbedi perspektiva za ona {to e izvesteno i da im pomogne da razberat bilo koi zna~itelni ograni~uvawa vo celite, opsegot ili metodologijata na revizijata.

Informacijata dadena vo vovedot treba da bide prilagodena na potrebite na glavnite ~itatelet na izve{tajot. Revizorite i nivnite pretpostaveni treba sekoga{ da gi postavat slednite klu~ni pra{awa:

- [to e ona {to treba da go znae ~itatelet vo generalna smisla?
- Dali nemu navistina mu e potrebna ovaa konkretna informacija?
- Dali pogledot na ~itatelet }e bide kompletan bez ovaa konkretna informacija?
- Dali ovaa konkretna informacija e navistina relevantna za ovoj konkreten izve{taj?
- Dali odredena informacija e razbirliva, isto taka i za inteligenten laik?

9.5. CEL I NA REVIZIJATA

Celite na revizijata treba da bidat soop{teni vo revizorskiot izve{taj na jasni i neutralen na~in koj izbegnuva pretpostavki. Revizorite treba da objasnat zo{to ja sprovele revizijata, odnosno {to e ona {to revizorskiot izve{taj ima namera da postigne i zo{to predmetot e zna~aen.

Jasnoto izrazuvawe na ona {to go postignuva izve{tajot obi~no vku~uva identifikacija na predmetot na revizijata i istra`enite aspekti. Dokolku planiranite celi na revizijata ne bile postignati ili bile modifisirani za vreme na revizijata od bilo koja pri~ina, toga{ samo onie celi koi se postignati i vrz osnova na koi se doneseni zaklu~oci, treba da bidat opfateni vo izve{tajot.

9.6. OPSEG

Pri izvestuvaweto za opsegot na revizijata, revizorite treba da ja objasnat dlabo~inata i pokrienosta na sprovedenata rabota za da se postignat celite na revizijata. Revizorite treba, dokolku e mo`no, da ja objasnat vrskata meju brojot na stavki koi bile zemeni kako primer i ona {to bilo revidirano; da gi identifikuvaat organizaciite, geografskite lokacii i periodite koi se pokrieni; da se izvesti za vidovite i izvorite na evidencija; i da objasni za bilo koi problemi so dostapnata evidencija.

Revizorite, isto taka, treba da izvestat za zna~itelните ograni~uvawa koi se nametnate pri revizijata (ograni~uvawe na pristap do odredeni evidencii, podatoci ili poedinci)

Periodot vo tekot na koj bila sprovedena terenskata rabota isto taka treba da bide spomnat. Ova e va`no so cel da se odredi periodot i mo`nite nastani koi bile pokrieni so revizijata. Isto taka, treba da bide spomnat datumot koga izve{tajot bil ispraten na komentari do subjektot koj bil predmet na revizija. Ova e osobeno korisno vo slu~aj na nepotrebno zadocnet odgovor.

9.7. METODOLOGIJA

Za da ja objasnat metodologijata koja ja koristele, revizorite treba jasno da objasnat kako bile ostvareni celite na revizijata, vku~itelno i sobiraweto evidencija i tehniki za analiza koi se koristenii, vo dovolno detalii koi im ovozmo`uvaat na dobro izvestenite korisnici na nivnite izve{tai da ja razberat rabotata. Ova objasnuvawe treba da identifikuva bilo koi zna~itelni pretpostavki koi se napraveni pri sproveduvawe na revizijata, da objasni bilo koi sporedbeni tehniki koi se primeneti i da gi objasni koristenite kriteriumi. Koga naodite na revizorite zna~itelno se baziraat na primeri, va`no e da se objasni primerot na planirawe i da se formulira zo{to bil izbran i da se ka`e dali rezultatite mo`at da bidat proektirani od podatocite od koi bil izvle~en primerokot.

10. REVIZORSKI ZABELE{KI (AUDIT OBSERVATIONS)

10.1. STRUKTURA I SODR@INA

Za da bidat revizorskite zabele{ki jasni, tie treba da bidat postaveni na seopfateni logi~en na~in. Kako dopolnuvawe na otkrienite fakti va`no e da se objasni za sekoj naod:

- Koj standard go koristi revizorot kako osnova za presuduvawe dali e ne{to pravilno ili nepravilno;
- [to ja predizvikalo situacijata koja bila najdena, vo slu~ai kade ova e kriti~no;
- [to zna~at naodite vo smisla na prakti~no dejstvo i vlijanie, koi rizici se involvirani i {to toa zna~i vo praksa (sli~no na mini-zaklu~ok);
- [to treba da se napravi i zo{to (sli~no na mini-preporaki).

10.2. FAKTI I NAODI

10.2.1. GENERALNI PRINCIPI

Faktite vo smisla na revizorskoto izvestuvawe se naodi koi se odnesuvaat na materijalot na izveštajot i gi poddr`uvaat zaklu~ocite i preporakite.

Revizorskite izveštaji treba da se stremat kon toa da bidat objektivni i fer vo nivnoto prezentirawe. Zaradi toa potrebno e prezentirawe na naodite i zaklu~okot da bide oddelno, faktite da se prezentiraat na neutralen na~in; da se vku~at site relevantni materijalni naodi, izveštajte da se konstruktivni i isto taka da se prezentiraat i pozitivni zaklu~oci.

Revizorite, isto taka, treba da izvestat za naodite ili zabele{kite preku obezbeduvawe na verodostojna evidencija koja se odnesuva na celite na revizijata. Naodite treba da bidat poddr`ani so dovolna, kompetentna i relevantna evidencija i treba da bidat prezentirani na na~in koj promovira razbirawe na rabotite za koi se izvestuva i da se obezbedi ubedljivost preku fer prezentirawe.

Vklu~uvaweto na faktite i naodite vo izveštajot ne e ednostavno kako {to izgleda na prv pogled. Pri ova potrebno e da bidat vku~eni site neophodni fakti, ne treba da bidat inkorporirani fakti koi ne se neophodni, sekoj fakt za koj se izvestuva treba da ima zna~ewe, datumite i brojkite treba da bidat relevantni, faktite i zaklu~ocite treba da bidat razdeleni, povikuvawata na drugite materijali treba da bidat razbirlivi, site zaklu~oci i preporaki treba da bidat poddr`ani so fakti i site fakti osven generalnite informacii treba da upatuvaat kon zaklu~ocite.

Samoto prikauvawe na faktite (naodite) vo revizorskiot izveštaj e beskorisno. Naodite stanuvaa zna~ajni i va`ni samo koga vrz osnova na niv revizorot izvlekuva zaklu~oci i sekade kade {to e mo`no i preporaki.

Revizorot sekoga{ treba da bara fakti za da se poddr`at zaklu~ocite. Zatoa naodite i zaklu~ocite se silno povrzani, iako treba jasno da bidat razdeleni koga se prezentiraat vo izveštajot.

Koga se piuvaat, a u{te pove}e koga se revidiraat revizorskite naodi vo izveštajot, revizorot ili pretpostaveniot treba da gi postavi slednite klu~ni pra{awa: Dali mi e potreben ovoj fakt za da se poddr`at zaklu~ocite i zo{to? Koj zaklu~ok jas }e go izvle~am od toa?

Faktite koi ne se relevantni so revizorskite zaklu~oci ne treba da se vku~at vo izveštajot. Revizorot, isto taka, treba da vodi smetka za potrebata da se prezentiraat site relevantni fakti koi mo`at da vodat kon drug zaklu~ok.

Dokolku revizorot izvestuva za fakti bez nivna relevantnost kon zaklu~ocite koi se izvle~eni vo izveštajot, a koi bile evidentni, ~itatelet }e se ~uvstvuva izmamen. Toj pretpostavuva deka spomnuvaweto na fakt – osven dokolku e neophodna informacija za poddr{ka – mora da ima pri~ina, a kako posledica toj o~ekuva da ja otkrie negovata relevantnost so donesuvaweto zaklu~oci. Neprofesionalno i mnogu frustrira~ko e da se pro~itaat zaklu~oci koi ne se poddr`ani so fakti, zaradi {to mo`e da se o~ekuva subjektot na revizijata i nositelite na odluki da ne gi pri fatat vakvite zaklu~oci.

Pridru`nite fakti, brojki i primeri treba da bidat ograni~eni na ona {to e relevantno za poddr{ka, objasnuvawe i ilustrirawe na rezultatite od revizijata. Zaradi toa neophodno e da se iznesuvaat samo navistina va`nite raboti, da se izostavat

neva`nite i pove`e da se obrne vnimanje na zaklu`ocite i preporake otkolku na opis i raska`uvawe.

Sekade kade {to e mo`no, mo`e da se koristi i tekst boks za da se prezentiraat pomo`ni informacii koi se ilustrativni i nesporni. Ova ne treba da bide premnogu dolgo ili so premnogu brojki.

10.2.2. DATUM I

Datumite se mnogu `esto spomnjevani vo revizorskite naodi. Na`inot na koj tie se spomnjevaaat mo`e da bide zna`aen. Davaweto na to`en datum go vodi `itatelot kon pretpostavka deka ova e samo po sebe zna`ajno i da o`ekuva da pro`ita pove`e za ova vo zaklu`ocite.

Dokolku revizorot pi`uva deka dogovorot bil potpi`an na 21.03.2002 godina o`ekuvawata na `itatelot `e bidat razli`ni otkolku ako toj navede deka dogovorot bil sklu`en vo mart 2002 godina ili vo 2002 godina. Vo slu`aj na to`en datum `itatelot o`ekuva deka ovoj datum e zna`aen i ima specifi`no zna`ewe (period na ograni`uvawe, gre`ka vo dogovorot) koi `e bidat objasneti vo zaklu`ocite. Ako revizorot samo ja spomene godinata, `itatelot ova go pri`a`a kako generalna informacija, bez posebno zna`ewe i ne o`ekuva bilo kakvi idni posledici.

Taka, ostanuva na revizorot kako toj ima namera da go vodi `itatelot. Revizorite i nivnite pretpostaveni treba da postavat klu`no pra`awe sekoga` koga stavaat ili otkrivaat datum:

- Zo`to datumot e spomnat?
- Koja e namerata?
- Koj zaklu`ok, dokolku go ima, bil izvle`en od ovoj datum?

Zna`eweto na seto ova ne treba da se potceni. Iskustvoto poka`uva deka pravilno rakuwawe so datumite go pravi izve`tajot polesen za `itawe i pri`a`awe. Kako dopolnuwawe, vkluu`uwaweto pove`e podetalni datumi vo izve`tajot go pravi pote`ok za `itawe. Ova e dopolnitelen argument za vnimatelno koristewe na precizni datumi.

10.2.3. BROJK I

Istiot princip se primenuva i kaj brojkite. Revizorot te`nee kon toa da vnesuva precizni brojki. Voobi`aeno se preferiraat zaokru`eni sumi (vo iljadi ili milioni) osven dokolku odredena suma e od posebno zna`ewe. Dokumentite so zaokru`eni brojki se mnogu polesni za `itawe, a zaokru`uwaweto mu uka`uva na `itatelot deka odredenata suma e pove`e od generalno, otkolku od posebno zna`ewe.

10.2.4. RAZDELUVawe NA NAODITE I ZAKLU`OCITE

Te`ko, no mnogu zna`ajno pra`awe e razdeluwaweto na naodite i zaklu`ocite. Revizorskite naodi se sostojat vo najgolem del od fakti, {to se informacii koi ja objasnuvaat situacijata koja treba jasno da bide evidentirana i da se dogovori od strana na subjektot koj e predmet na revizija. Revizorskite zabele`ki se kompletirani so revizorska analiza na situacijata, {to vodi do negovi zaklu`oci (na primer deka postoji neregularnost ili ne`to ne uspealo da gi ispolni celite).

10.2.5. POV I KUVAWETO NA DRUG MATER IJAL TREBA DA B I DE RAZB IRL I VO

Samiot izve{taj treba idealno da bide sposoben da se pro~ita bez potreba od povikuvawe na drug izvoren materijal ili publikuvana informacija. Kade {to e neophodno da se povika na zakoni ili ostanati pravila i regulativi, tamu treba da se citiraat izvadoci od sumirani tekstovi koi se relevantni za napravenata revizorska opservacija.

Dokolku vakvi citati ili rezimea se premnogu dolgi za vkluvawe vo tekstot tie mo`at da bidat navedeni kako fusnota ili kako aneks. Vo site slu~ai revizorot treba da se ograni~i sebesi na minimum baranoto za razbirawe i da izbegne dolgi citati.

10.2.6. PREPORAK I

Neophodna e potrebata preporakite logi~no da proizleguvaat od naodite i zaklu~cite. Preporakite treba da bidat povrzani so ona {to treba da se napravi (jasni aktivnosti koi treba da se prezemat) i od kogo.

Pri~inata za naodite ja formira osnovata za preporakite poradi faktot deka dokolku se promeni pri~inata mo`at da se spre~at sli~ni naodi. Dokolku pri~inata e nadvor od kontrola na revidiraniot entitet, vo toj slu~aj preporakata treba da privle~e vnanie nadvor od subjektot na revizija. Revizorot treba da go identifikuva sinxirot na pri~ini i posledici i ima pravo na izbor za izvestuvaweto za naodite vo razli~ni delovi od sinxirot.

Preporakata treba jasno da uka`uva na toa koj treba da bide odgovoren za prezemawe na aktivnostite po identifikuvanje naodi. Treba da se izbegnuva vo izve{tajot da se spomnuvaat imiwa na lica ili indirektno da se identifikuvaat. Izve{tajot treba da ja spomne zasegnatata institucija i dokolku e neophodno organizacionata edinica vo ramkite na organizacijata koja e odgovorna. Menaxmentot treba da gi identifikuva onie koi se odgovorni, da prezeme soodvetni aktivnosti i da nazna~i lica za implementirawe na preporakite.

Preporakite ne treba da sodr`at detalni planovi za implementirawe poradi toa {to toa e zada~a na menaxmentot. Tie treba da gi sodr`at glavnite komponenti na promenite, pri {to treba da bidat zemeni vo predvid tro{cite za implementirawe.

Preporakite treba da bidat dadeni samo koga revizijata identifikovala izvodlivi, pomo~ni sredstva so efikasni tro{oci za bilo koi identifikuvani slabosti na programite i raboteweto. Za da bidat preporakite {to poefikasni, tie treba da bidat naso~eni kon razre{uvawe na pri~inata za identifikuvanje problemi, konstruktivni, orientirani kon aktivnosti, specifi~ni, adresirani kon stranite koi imaat avtoritet da deluvaat, prakti~ni, so efikasni tro{oci i merlivi.

10.2.7. PRI LOZI I DODATOCI

Dokolku izve{tajot vkluvuva detalna analiza na komplicirani pra{awa, ili statistiki, ova normalno treba da bide navedeno vo prilog ili dodatok koj e oddelen od glavniot tekst. So koristewe na priloz i dodatoci se obezbeduva izve{tajot da bide pokratok i polesno~itliv.

Revizorot treba da se vozdr`i od priloz i dodatoci samo so cel da prika`e kolku mnogu informaci sobral. Tie ne treba da bidat sredstvo za vklju~uvawe opisi ili detalni sistemi ili proceduri. Materijalot treba sekoga { da bide relevanten.

Prilozite i dodatocite treba da bidat navedeni vo so dr`inata i sekoga { treba da ima povikuvawe na sekoj prilog ili dodatok vo samiot izve{taj. Otsustvo na vakvo povikuvawe bi zna~elo deka nema o~igledna relevantnost.

11. STIL NA PI {UVAWE

Pi {uvaweto na revizorski izve{tai ne e mnogu porazli~no od bilo koj drug vid na informativno pi {uvawe. Revizorot treba da ima za cel da ovozmo`i udobno ~itawe na ~itatelite. Kolku e poslo`en predmetot, tolku treba da bide poednostaven stilot. Celta treba da bidat izve{tai koi se lesno razbirlivi i pri fatlivi.

Kompliciranoto pi {uvawe ~esto e rezultat na `elba da se zvu~i zna~ajno ili obrazovano (t.n. „profesionalna de formacija”) ili nejasno. Ova ne zna~i deka tehni~kite zborovi treba celosno da se izbegnuvaat. Koristeweto na pravilna terminologija ~esto obezbeduva jasna i koncizna komunikacija.

Revizorot pri pi {uvaweto sekoga { treba da se zapra{a: [to se obiduvam da ka`am? Koi zborovi }e go iska`at ova? Koja slika ili ide i bi go pojasnile ova? Dali ovaa slika dovolno osve`uva za da se postigne efekt? Dali mo`ev da go napi {am toa pokratko? Dali ka`av ne {to {to mo`e da se izbegne?

Taka, revizorot prvo treba da pomisli {to e ona {to saka da go ka`e i toga { treba da go ka`e toa {to poednostavno.

Revizorot treba da gi ima na um slednite elementarni pravila:

- Da izbegnuva kli {ea i nestandarden jazik;
- Nikoga { da ne koristi dolg zbor dokolku ima kratok {to mo`e da go zameni;
- Dokolku e mo`no da se skрати zbor, sekoga { da go skрати (osobeno da izbegnuva pridavki, priloz i superlativi osven dokolku e striktno neophodno);
- Nikoga { da ne se koristi pasivno (minato vreme) ako mo`e da se koristi aktivno (sega {no vreme);
- Nikoga { da ne se koristi stranska fraza, nau~en zbor ili zbor od `argon dokolku postoji ekvivalent vo jazikot. Koristete go jazikot na sekojdnevniot govor, a ne na smetkovoditelite, kompjuterskite birokrati i pravnicite;
- Izbegnete glumewe i `elba da se impresionira. Va{a rabota e da im se pomogne na ~itatelite lesno i precizno da Ve razberat, a ne da im se prika`e kolku ste pametni;
- Storete najdobro {to mo`ete za da bidete jasni i precizni. Ednostavni re~enici i kratki paragrafi pomagaat da gi razdeli {plo~ite na tekstot na par~iwa so koi mo`e {da upravuva{. Izbegnuvajte komplicirani konstrukcii i trikovi.
- Koristete ednostavni re~enici. Upotrebuvajte re~enici koi so dr`at edna ili najmnogu dve ide i. Podobro da imate dve kratki re~enici otkolku edna dolga;
- Ne bidete pompezen. Ova lesno se demaskira od ~itatelite i ima negativen efekt.

Dolgi re~enici se te{ki za dobro konstruirawe i razbirawe. Kolku se podolgi, tolku e pogolem rizikot da se pobrkaat ideite. Za ~itatelite, dolgite re~enici se te{ka rabota. Za ~itatelite obi~no e udobna prose~na re~enica od 15-20 zbora. Ponekoga { se

neophodni dolgi re~enici. No, revizorot treba da bide svesen da ne koristi redovno dolgi re~enici dokolku saka da bide razbran. Ponekoga{, mnogu kratki re~enici mo`at da bidat korisni da se naglasi nekoja misla. Toa go privlekuva vnimanieto na ~itatelot na va`nite fakti.

Revizorot treba da koristi kratki paragrafi (ne podolgi od tretina ot~ukana stranica) koi zapo~nuvaat so vovle~eni redovi i po mo`nost so podzaglavija.

Naslovot mo`e da bide napi{an na neutralen na~in ili na na~in koj vku~uva poraka vo naslovot, odnosno gi objasnuva revizorskite rezultati. Vku~uvaweto na poraka vo naslovot e pointeresno za ~itatelot. Toa go stimulira interesot za da se pro~ita tekstot, no od druga strana treba da se vnimava deka revizorskiot izve{taj e sepak seriozen dokument, a ne spisanie.

Bilo koj metod da se preferira, naslovot treba da bide precizen, ne premnogu op{t i da ne doveduva vo zabluda. Toj treba da go zgolemi interesot na ~itatelite, no da ne sozdava pogre{ni o~ekuvawa koi mo`at da bidat kontra produktivni.

Sekade kade {to e mo`no revizorot treba da pi{uva aktivno. Edna od naj~estite pri~ini za nejasno pi{uvawe e prekmurno koristewe na pasivni glagoli. Koristewe na pasivni re~enici ~esto pati predizvikuva pra{awe „od kogo?“. Subjektot na revizija ~esto pati ne se ~uvstvuva odgovoren, osven dokolku ne e posebno spomnat, no ne koga samo generalno e ka`ano deka ne{to bilo ili trebalo da bide napraveno. Revizorskite izve{tai koi koristat aktiven na~in se mnogu posilni i mnogu poefikasni od onie koi se napi{ani vo pasiven stil.

Revizorot ne treba da pretpostavi deka diskutira so specijalizirani eksperti. Revizorskite izve{tai mnogu ~esto se ~itaat od lica bez ova specijalizirano tehni~ko znaewe, a ovie lica ~esto se pozna~ajni vo odnos na potencijalno vlijanie na izve{tajot. Zatoa revizorite treba da bidat mnogu vnimatelni so tehni~kite izrazi.

Tehni~kite termini ~esto ne mo`at da se izbegnat, no treba da bidat {to pomalku zastapeni. Sekoga{ revizorot treba da se zapra{a sebesi: „Dali navistina treba da go upotrebam ovoj termin ili mo`am da go iska`am toa na polesen i porazbirliv na~in?“ Specijalizirane tehni~ki izrazi treba da se objasnat vo tekstot, bilo kako fusnoti ili kako aneks poimnik na tehni~ki termini. Revizorot treba da bide svesen deka celokupno vlijanie na zabele{kite mo`e da se izgubi dokolku ~itatelot ne razbira za {to se zboruva vo izve{tajot.

Skratenicite vo izve{tajot treba da bidat svedeni na minimum. Kade {to ima pet ili pove~e skratenici (ili specijalizirani termini) vo izve{tajot, neophodno e site skratenici i koristenii termini da se navedat vo poimnik na krajot na izve{tajot.

Slednite pravila treba da bidat zabele`ani:

- Site skratenici se potencijalna navreda na ~itatelot, bidej{tie se koristat vo tvoja polza, a ne vo negova;
- Najprifatlivi skratenici se onie koi se srodni so sovr`inata vo koja e napi{an revizorskiot izve{taj – na primer EU, NATO, UNESCO itn. {to, se razbira, zavisi od nacionalniot jazik;
- Ne koristi skratenici za tela koi se povikuvaat samo edna{ ili dva pati vo izve{tajot;
- Ako mora{ da koristi{ skratenici, napi{i gi zborovite celosno vo prvoto pojavuvawe i potoa neka sledat inicijali vo zagrada;

- Napravi izveštajot podoben da se čita preko povikuvawe na „Ministerstvoto“, „Oddelot“, „Komisijata“ itn., namesto da koristi skratnice.

Dobra praksa e koga se pišuvaat brojevi od eden do devet da se pišuvaat so zborovi, a brojki da se koristat od 10 natamu. Dokoiku rečenicata započnuva so brojka, toga taa treba da e napišana so zborovi. Glavite (razdelite), isto taka se pišuvaat so zborovi, a vo ramkite na rečenicata, procentot treba da bide napišan kako „devet procenti“ ili „15 procenti“ ili vo zagrada „(15%)“.

[ešet otčukani stranici (vključitelno i dopolnuvawata, no ne i rezimeata) treba da se smeta za maksimalna dolžina na izveštajte. Najgolem del od nacrt-izveštajte treba da bidat pokratki.

12. PRETSTAVUVawe PODATOCI VO IZVEŠTAITE

12.1. VOVED

Dobro prezentirani podatoci moat silno i efikasno da ja poddrat analizata i argumentite vo izveštajot. Dobro prezentirane podatoci jasno je gi ilustrirai i je gi poddrat glavnite točki koi revizorot saka da gi naglasi vo revizorskiot izveštaj. Porakata treba jasno i efektivno da bide prenesena na čitatelite. Revizorot treba da ja poddr i porakata so fakti i brojki sobrani vo negovata revizija. Neophodno e ovie fakti i brojki da se prezentiraa na načini koi se lesni i pravilno razbrani.

12.2. GENERALNI ASPEKTI KOI SE ZEMAAT VO PREDVID

Revizorot treba pred da počne so revizijata da reči kako sobranite podatoci je bidat prezentirani vo izveštajot. Ova moe da mu pomogne da izbegne sobirawe mnogu materijali koi nema da se koristat. Vo site stadiumi od negovata rabota toj treba da misli na slednoto klučno praawe: „Koja e porakata koja sakam da ja prenesam vo izveštajot i koi podatoci treba da gi prezentiram za da go poddram toa?“ Tabeli, slike ili dijagrami treba da se vkluat samo dokoiku se odnesuvaat na porakata. Tie go zgolemuvaat kvalitetot na izveštajot.

Koga revizorot odbira informacii koi treba da se vkluat vo izveštajot, toj treba da se koncentrira samo na faktite i brojkite. Premnogu informacii moat lesno da go zbunat čitatelot, zaradi to treba da bidat vklučeni samo ključnite podatoci.

Važno e da se osigura deka podatocite se prezentirani na dosleden način na konstantna osnova. Dokoiku nekoiku slike ilustriraa trendovi za ist vremenski period, treba da se koristat isti intervali i datumi za početok i kraj.

Treba da bide izbrana najsoodvetna forma na porakata koja treba da bide prenesena: tekst, tabela, slika, dijagram ili ostanato. Revizorot treba da razmisli koi se najgolemite vlijanija za ovoj poseben slučaj i da odbere prezentacija koja najlesno se povzuva so informacijata.

Kolku e poednostavna prezentacijata, tolku čitatelot podobro je ja razbere porakata. Revizorot ne treba da ja zagubi porakata preko pregolemo komplicirawe, no treba da izbegnuva i pregolemo poednostavuvawe.

Posledno, no ne i najnezna-ajno, korisno e da se podgotvi jasen, dobro dizajniran izgled koj go poddr`uva izve{tajot i e lesno razbirliv.

12.3. FORMI NA PREZENTIRAVE

Podatocite mo`at da bidat prezentirani vo izve{tajot:

- Vo tekstot;
- Vo tabela;
- Vo pregled ili grafika ili
- Vo dijagram.

Sekoj metod ima silni i slabi strani. Tabeli, sliki i dijagrami pomagaat da razdelat golem del od tekstot i da se podobri celokupniot izgled i pojava na izve{taite. Kako i da e, premnogu tabeli, grafici, sliki ili dijagrami mo`at da zbunat ili duri i da go iritiraat ~itatelet. Vo sekoj slu~aj, sekoja tabela, slika, grafikon i dijagram treba da bide pridru`en so pi{ano rezime koe ja objasnuva glavnata poraka na izlo`enoto. Ova treba da bide kratko zaglavie, ne podolgo od re~enica.

12.4. TEKST

Podatocite mo`at ednostavno da bidat prezentirani vo tekstualniot del koga nabrojuvaweto bilo naglaseno so povikuvawe na nekolku brojki. Presentacii te vo tekstot obi~no pomagaat da se odr`i protok vo izve{tajot. No, brojkite treba umereno da se koristat vo tekstot, vo sprotivno ~itatelet }e bide zbunet. Podatocite vo tekstot treba da se koristat za da ja nadopolnat pridru`nata tabela ili slika i da se poso~at najzna-ajnite to~ki.

12.5. TABELI

Tabelite se najsoodvetna forma na prezentacii koga stanuva zbor za prika`uvawe detalni informacii, vistinskite brojki i mali otstupuvawa vo sumite.

12.6. SLIKI ILI GRAFICI

Slikite ili graficite se odli~ni sredstva za soop{tuvawe na celokupnite rezultati. Tie se najdobri za poka`uvawe na promenite vo odredeno vreme ili za sporedbi meju grupi. Tie treba da bidat naso~eni da gi razberat i da izgledaat atraktivno i interesno za da go privle~at vnimanieto na ~itatelet. Slikite obezbeduvaat brza celosna pretstava i najmnogu se koristat za da se sporedat soodvetnite poraki ili za da se ilustriraat generalnite trendovi. Mo`at da se koristat razli~ni vidovi na sliki.

Slikite mora sekoga{ da obezbedat fer prezentirawe na podatocite. Lesno e da se rakuva so slika preku koristewe na razli~ni razmeri ili razli~ni golemi na sliki za da se postigne iluzija ili da se postigne pogolema promena ili da nema promena. Za da se izbegne nedorazbirawe, revizorot treba da utvrdi deka edinicite, oskite i skalata se jasno poka`ani. Ne e dobro da se poka`at sliki so premnogu brojki. Dokolku e neophodno, podobro e da se koristat nekolku sliki otkolku eden kompliciran pregled koj }e ja objasni porakata.

12.7. DIJAGRAMI

Vizuelno vlijanje na atraktivno dizajniraniot dijagram pomaga jasno i brzo da se objasni nekoja značajna poraka. Dijagramite moraju da budu osvetleni, da deluju kako fokus i da ja ubede porakata na mnogo poatraktivni i način na koji polesno se zapomnuva, otkolku nekoj paragrafi u tekstu. Dijagramite treba da budu lesno razbirljivi; proizvodstvo na „pametno“ dijagram za koji čitatelj treba da se napreže da ga interpretira ima mala vrednost.

Posebni vidovi na dijagrami se:

- Piktogrami;
- Mape;
- Blok dijagrami;
- Slike za organizacija.

12.8. PIKTOGRAMI

U piktogramu ista slika je ponovljeno predstavljena da ja predstavi sumu koja je merljiva. Piktogramite moraju da budu efikasni. Tj. mu olesnuvati na čitatelja pobjrzo da razbere, za razliku od standardnih grafikonu. Piktogram treba da se koristi u izveštajima.

12.9. MAPE

Mapite moraju da budu mnogo efikasni koga se izveštava za regionu ili lokaciju. Moćno je u izveštajima da se koristi mapa na dravata, da se identifikuvati regionite i brojku i tekst koji je smesten u ramku ili okolo nadvoj (niot del na mapata).

12.10. BLOK DIJAGRAMI

Blok dijagramite moraju da se rangiraju od portretirane mnogo jednostavni modeli do pokačuvane na komplicirani sistemi za koji ima potreba od nekoj paragrafi u tekstu koji se objasnuva. Tj. moraju mnogo polesno i pobjrzo da pomneme da objasni sistem, model ili ciklus otkolku opisno objasnuvame. Blok dijagramite moraju da budu mali kolku nekoj liniji ili golemi kolku cela stranica. Pregledati moraju da koristi različni kutii, krugovi ili ostanati formi, pravi ili zaobljeni liniji ili streliki.

12.11. SLIKE ZA ORGANIZACIJA

Koga se potrebni slike za organizacija, tj. obično bi bile kako dopolnuvame. Revizor treba da koristi samo slike koji se neophodni za izveštaj i podobro je da budu postaveni ispravno otkolku sprotivno na nasokata na stranicata.

12.12. CRTE@ I

Ponekoga {, osobeno koga tekstot e pove}e tehni~ki, rabotite mo`at da se napravat mnogu pojasni preku vklju~uvawe na crte`. Namesto dolg, te`ok tekst, crte`ot mo`e da bide dobra alternativa so cel pojasno da mo`at da se razberat rabotite.

12.13. FOTOGRAFI I

Fotografiite se odli~na alatka za da se ilustrira izve{tajot. Slikite se voobi~aeno poubedlive otkolku ~isti narativni opisi. Kako dopolnuvawe toa mo`e da go napravi celiot izve{taj mnogu poatraktiven.

13. TE@NEWE KON KVALITET VOPI [UVAWETO IZVE{TAI - IZDAVAWE

13.1. ODGOVORNOSTI NA REVIZORITE

Podgotovkata na inicijalen nacrt na revizorskiot izve{taj voobi~aeno e odgovornost na revizorite. Vo slu~aj na revizorski tim odgovoren e tim liderot, obi~no so pomo{ na ~lenovite na timot. Kvalitetot se postignuva vo ovoj stadium dokolku ovie individui imaat jasno razbirawe za toa kako da se podgotvi izve{tajot, {to treba toj da so dr`i i koi poraki treba da gi prenese. Generalno e podobro da se postavi eden primaren izve{taj, koj e skiciran na na~in na koj }e obezbedi deka stilot koj se koriste l vo tekot na izve{tajot e dosleden.

^esto pati revizorite sproveduvaat terenska rabota smetaj}i se sebesi za odgovorni za izvestuvawe samo dodeka go prezentiraat nivniot nacrt pred nivnite pretpostaveni. Tie s#u{te mo`e da se ~uvstvuvaat odgovorni, iako ponekoga{ bez zadovolstvo, za korigirawe na nivniot nacrt vrz osnova na instrukcii na nivnite pretpostaveni. Tie mo`at, isto taka, da se ~uvstvuvaat malku odgovorni za analizirawe na komentarite na subjektot koj bil revidiran. No, po ovoj stadium tie ~esto pove}e ne se ~uvstvuvaat odgovorni.

Kako i da e, revizorite treba da se smetaat sebesi za odgovorni za nivniot izve{taj dodeka da stigne do krajniot primatel. Inaku, lesno mo`e da se slu~i promenite da ne se napravat pravilno, dopolnuvawata ili naslovite da ne se prika`at vo so dr`inata, ili podetalni paragrafi s#u{te da se spomnuvaat, da ne se smenat datumite itn. ^esto vo izve{tajot mo`at da se javat jazi~ni gre{ki, nepravilni citati i sl. Site vakvi mali gre{ki se {tetni na reputacijata na edinicata za vnatre{na revizija.

13.2. VERIFICIRAWENA NAODITE ZA VREME NA REVIZIJATA

Nema fiksni ili zaedni~ki pravila za toa kako da se verificiraat naodite za vreme na revizijata. Sekoga{ se sovetuva da se napravi vaka i postojat nekolku na~ini ova da se menaxira. Obi~no procesot na verifikacija se primenuva vo site stadiumi vo tekot na revizijata, a poslednata mo`nost za ova e zavr{na diskusija so subjektot koj e predmet na revizija.

Najsoodveten e verbalniot metod pri koj revizorite diskutiraat za nivnite naodi so pretstavnici na subjektot koj e predmet na revizija i davaat zabele{ki na nivnite komentari. Drug ~esto koristen metod e da se prezentiraat naodite na nacrtot preku pi{uvawe, barawe pi{ani ili usni komentari od subjektot koj se revidira. Ponekoga{

revizorot insistira da prezentira samo fakti, izostavuvaj}i zaklu~oci i preporaki, ponekoga{ izostavuvaj}i samo preporaki. Kako i da e, ne izgleda mnogu korisno da se prezentiraat samo ~isti fakti za komentar, da se ostavat nejasni zaklu~oci koi gi izvlekuva revizorot pred subjektot koj se revidira.

^esto nacrt izve{taite se diskutiraat so subjektot koj se revidira. Ova vkluvawe na subjektot koj se revidira mo`e da pretstavuva vitalen element za kontrola na kvalitetot, bidej}i subjektot koj e predmet na revizija e dobro informirana strana, pottiknata da gi predizvika sprotivnite naodi dokolku se nepravilni ili nedovolno poddr`ani so evidencijata na revizijata.

Standardna praksa treba da bide nacrt izve{tajot da se dostavi do subjektot zaradi verificirawe na ponisko nivo pred izve{tajot formalno da bide odobren. Vakvata verifikacija voobi~aeno ne bara mnogu vreme, no po nea revizorite mo`at da bidat sigurni deka faktite se to~ni i deka se dovolni argumentite za zaklu~ocite i preporakite.

Korekcijite na faktite sugerirani od subjektot koj e predmet na revizija, dokolku se pri fatat od revizorot, treba da bidat inkorporirani vo izve{tajot. Vo slu~aj revizorot da ne se soglasuva so subjektot koj e predmet na revizija, ova mo`e da bide spomnato vo izve{tajot.

TRET DEL

PREVENC IJA OD IZMAMI

D. PREVENCIJA OD IZMAMI

1. VOVED VO PREVENCIJA OD IZMAMI

Voobi~aeno so poimot izmama ozna~uvame dela kako la`ewe (mamewe), podmituvawe, falsifikuvawe, ucenuvawe, korupcija, kra`ba, zavera, pronevera, nezakonsko prisvojuvawe, la`no prika`uvawe, prikrivawe na zna~ajni fakti i zagovor.

Izmamata e koruptivno delo so namera da se dobie neakva korist, izbegne obvrsta ili predizvika {teta na tretu (drugo) lice.

Izmamata mo`e da ima od nezna~itelno do katastrofalno vlijanie vrz rabotata na pravniot subjekt.

Namaluvaweto na rizikot e mo`no so primena na kombinirani merki za prevencija, zapla{uvawe i otkrivawe. Izmamata e te{ka za otkrivawe, zatoa {to involviranite ja prika`uvaat so falsifikuvani dokumenti ili vo zagovor so rakovodstvoto, odgovornite za nadzor i kontrola, vrabotenite ili tretu strani. Osobeno zna~ajna e prevecijata od izmama koja mo`e da gi namali mo`nostite od izmami so odvr}awe od namerata za vr{ewe izmami zaradi mo`nosta od otkrivawe i kaznuvawe. Istovremeno prevencijata e najevtiniot na~in da se za{tedat sredstva, bidej{i otkrivaweto i istra`uvaweto izmami se dolgotrajni i ~inat mnogu.

Rakovodstvoto/menaxmentot e odgovorno i ima na raspolagawe sredstva za implementacija na merki za namaluvawe na izmamite. Efikasnosta za implementirawe na merkite za namaluvawe na negativnostite vo raboteweto, se zgolemuva dokolku istite gi opfa}aat i se odnesuvaat na site sistemi, funkcii i na site vraboteni vo pravniot subjekt. Ova podrazbira rakovodstvoto/menaxmentot da vopostavi sistem na vnatre{ni kontroli so pi{ani proceduri, so to~no razgrani~eni odgovornosti i dol`nosti, da propi{e kod na etika (odnesuvawe) zadol`itelen za site vraboteni, da sozdade pozitivna rabotna sredina, obezbeduvaj{i i zadr`uvaj{i visoko kvalitetni vraboteni.

2. DEFINIRAWENA IZMAMITE

Izmamata e krivi~no delo koe opfa}a opredelen broj nepravilnosti i nezakonski dela, koi osobeno se karakteriziraat so namerno mamewe, so cel bespravno steknuvawe imotna korist i sekoga{ smisleno prikrivawe fakti za svesno doveduvawe na drugo lice vo zabluda.

Nezakonskite dela pretstavuvaat prekr{uvawe na zakonskite propisi koi mo`at da imaat vlijanie vrz utvrduvaweto na iznositu vo finansiskite izve{tai.

Neusoglasenosta se sostoi od izmama, nezakonski dela, odnosno prekr{uvawe na zakonskite propisi ili prikrivawe na odredbite utvrdeni so dogovorite ili spogodbite za grantovite.

Proneverata e izmama, koga slu`beno lice so namera za sebe ili drug pribavuva imotna korist, protivpravno prisvojuva pari, hartii od vrednost ili drugi predmeti koi mu se dovereni.

Zloupotrebata se razlikuva od nezakonskite dela i neusoglasenosta, zatoa {to kaj nea ne e prekr{en nitu eden od zakonskite propisi, ili odredbi utvrdeni so dogovorite

ili grantovite. Zloupotrebata vsu{nost e nesoodvetno odnesuvawe, odnesuvawe sprotno od o-ekuvawata na op{testvoto, nadvor od voobi~aenoto odnesuvawe.

Bez ogled kako }e se def inira izmamata, voobi~aeno pretpostavuva postoewe na tri uslovi za vr{ewe izmama:

- o **Motiv** - mora da ima nekoj koj e podgotven da ja izvr{i izmamata. Toa mo`e da bide slu`beno lice od pravniot subjekt, nadvor od pravniot subjekt ili pak grupa lica od pravniot subjekt ili nadvor od pravniot subjekt, so cel da se steknat so ne{to vredno, kako {to se pari, imot i privilegii (zloupotreba), koi po zakonski pat ne mo`at da se dobijati.

- o **Mo`nost da se izvr{i izmamata** – licata koi ja vr{at moraati da bidat vo pozicija da ja izvr{at taa izmama i da imaati pristap do sredstvata neophodni da se izvr{i izmamata.

- o **Opravduvawe** – da se prikrie izmamata po pat na falsifikuvawe na finansiskata ili druga dokumentacija.

Pri utvrduvaweto na izmamite potrebno e da se utvrdat slednive elementi:

- o **Postoewe pogre{no prika`uvawe na zna~aen fakt** - podrazbira la`no tvrdewe ili la`en falsifikuvan izve{taj.

- o **Namera** – izmamata e storena svesno so cel da se dobie prednost ili izbegne obvrsta.

- o **O{tetenata strana pri noseweto na odluka se potpirala na pogre{no prika`an zna~aen fakt** – la`no tvrdewe, falsifikat.

- o **Nanesena {teta** ili pretrpena zaguba zaradi doverbata vo pogre{noto prika`uvawe.

- o **Postoewe korist** za licata vklui~eni vo izmamata.

3. VIDOVI I FORMI NA IZMAMI

3.1. VIDOVI IZMAMI

Voobi~aeno izmamite se grupiraati vo tri osnovni vidovi:

- o **Prisvojuvaweto e ne~esno**, nazakonsko steknuvawe so imot na drug so namera trajno da se prisvoi negovata sopstvenost: fondovi, sredstva, pari, hartii od vrednosti i sl.

- o **Izmami** preku finansiski i nefinansiski izve{tai i iskazi. Namerno nepravilno primenuvawe na smetkovodstvenite politiki i proceduri, falsifikuvawe ili uni{tuvawe dokumenti, namerni propusti vo evidencijata i sl.

- o **Mito i korupcija** – nudewe mito na slu`benicite so namera da se vlijae vrz propi{anata postapka, procedura i odluka, so cel da se stekne so prednost ili korist.

3.2. FORMI NA IZMAMI

Prisvojuvaweto se javuva vo mnogu formi. Primeri za prisvojuvawe se:

- o koristewe slu`bena oprema od bilo koj vid (vozilo, kompjuteri i sl.) za li~ni celi,
- o koristewe slu`beni telefoni za li~ni potrebi,
- o vr{ewe privaten biznis za vreme na rabota,
- o zloupotreba na rabotното vreme so dolgi pauzi,
- o prika`uvawe na privatnite tro{oci za ru~eci ili ve~eri kako delovni ru~eci, ve~eri odnosno reprezentacija,
- o drugi;

Izmamite preku finansiskite i ne finansiski izve{tai se javuva kako:

- o falsifikuvawe na finansiskata dokumentacija: dogovori, fakturi, aneksi, zapisnici i sl.,
- o namerni la`ni izvestuvawa i predlozi na nastanite i aktivnostite klu`ni za izgotvuvawe na finansiskite izve{tai,
- o namerno nepravilna primena na usvoenite smetkovodstveni politiki i proceduri i
- o namerno prikrivawe i neobelodenuvawe na usvoenite smetkovodstveni politiki i proceduri.

Mitoto i korupcijata se javuvaat vo forma na:

- o podmituvawe, potkup, potplata,
- o komercijalen potkup,
- o nezakonski podaroci,
- o iznudi i
- o konflikt na interesi.

Kaj site formi na mito i korupcija namerata e preku davawe ili primawe pari, podaroci i sli`no da se ostvari pari`na ili materijalna dobivka, posebna privilegija kako na primer vrabotuvawe, razni dozvoli, licenci i sli`no i ostvaruvawe prednost zaradi sklu`uvawe deloven dogovor.

4. AKTIVNOSTI PODLO`NI NA IZMAMI

Site sferi na `ove`ki aktivnosti se podlo`ni na izmami. Koga stanuva zbor za izmamite mo`at da se javat vo ramkite na site aktivnosti koi gi vr{i pravniot subjekt: pri vr{ewe javni nabavki, vo procesot na vrabotuvaweto, vo procesot na nosewe odluki, osiguruvaweto na imotot i vrabotenite, vo smetkovodstveno-finansiskoto rabotewe, davaweto dozvoli i odobrenija pri vr{ewe inspekcijski nadzor i kontrola vo site dejnosti od nadle`nosta na pravniot subjekt, vo odnosite so subjektite (komunalni pretprijatija, zdravstvo, obrazovanie i drugo) vo nadle`nost na pravniot subjekt i tn.

5. NOSITELI NA IZMAMITE

Imaj{i gi vo predvid {irokite nadle`nosti koi gi imaat pravni te subjekti, {iroke krugot na nositeli na izmamite i toa:

- o vrvniot menaxment;
- o menaxerite na javni pretprijatija i ustanovi osnovani od op{tinata;
- o poniskite rakovoditeli;
- o slu`benicite;
- o dobavuva`ite;
- o komisiite za javni nabavki;
- o podizveduva`ite;
- o tret strani – subjekti od oblasta na grade`ni{tvoto i ugostitelstvoto;
- o inspektorite od site nadle`nosti;
- o odgovornite za usvojuvawe i realizacija na proekti i planovi vo site sferi na op{testvenoto `iveewe vo nadle`nost na pravniot subjekt.

6. GRADEWE OTVORENO OP [TESTVO

ELS e del od organiziranoto op{testveno `iveewe vo edna dr`ava. Otvoreno op{testvo se def inira kako op{testvo vo koe pravoto na monopol vrz vistinata go nema nikoj i kade grajanite slobodno i bez ograni~uvawe mo`at da raspravaat za politikite na vladata od aspekt na tekovnoto `iveewe i nasokite za idniot razvoj. Ovie prava se obezbedeni so soodvetni zakonski propisi od oblata na slobodata na izrazuvawe i pristapot na informaciite.

So decentralizacijata na centralnata vlast i prenesuvaweto na ingerenciite i ovlastuvawata vo lokalnata samouprava, op{tinite stanaa i mali op{testva. Ova zna~deka, op{tinata mora da funkcionira kako otvoreno op{testvo obezbeduvaj}i im na svoje grajani sloboden i bez ograni~uvawe pristap do sopstvenite politiki, strategii za tekovno izvr{uvawe na dejnostite vo nivna nadle`nost.

Osnoven faktor na rizik na op{testvenoto `iveewe denes e predizvikot nare~en **mito i korupcija**, koi se vo visok stepen prisutni vo op{testvenoto `iveewe. Imeno, mitoto i korupcijata e prisutno bidej}i poedinci, grupi i oligarsi od organiziraniot kriminal se infiltrirani vo rabotata na op{tinata ili kade lokalnite slu`benici gi koristat svoje pozicii za obezbeduvawe finansirawe profitabilni biznisi na {teta na grajanite. Dokolku dobro funkcionira modelot na otvoreno op{testvo vo op{tinata, toj e osnova za dobro vladeewe i vlijae vrz namaluvaweto i spre~uvaweto na mitoto i korupcijata.

Za da se ostvari ova, neophodno e grajanite na op{tinata da imaat pristap do informaciite, sloboda na govorot i sloboda na zdru`uvaweto. @itelite na op{tinite treba da imaat mo`nost da se proiznesat po odnos na raboteweto na op{tinata i po pat na li~ni predlozi i mislewa, so animirawe na mediumite itn.

Op{tinata, treba da obezbedi navremeno i sekumu dostapno informirawe po pat na sopstvena veb stranica, publikuvawe informativni bilteni i spisanija, organizirana slu`ba za neposredno informirawe na grajanite, dostapnost na Gradona~alnikot za neposreden kontakt so grajanite, odr`uvawe brifinzi na pres konferencii, javno objavuvawe na finansiskite pokazатели i ot~et za rabotata, javno obelodenuvawe na izve{taite od izvr{enata revizija na raboteweto na op{tinata, odr`uvawe javni sednici na sovetite na op{tinata i na sednicite na komisiiskite tela na op{tinata.

Od golemo zna~ewe e kon ovie procesi da se priklu~at nezavisnite mediumi koi se podgotveni, sakaat i se vo sostojba da gi napravat odgovorni lokalnite op{tinski funkcioneri koi imaat pozicii na javna doverba. Op{tinskite funkcioneri treba da go pri fatat legitimitetot na mediumite koi se zanimavaat so nejznata politika i da se podgotveni da pri fatat javna kritika. Op{tinskite funkcioneri treba sekoga{ da im bidat dostapni na mediumite. Vakviot model na otvoreno lokalno op{testvo ovozmo`uva mediumite da gi pri fatat svoje odgovornosti vo pogled na fer i objektivno pro~isteni informaci i i istite gi plasiraat do konsumentite - grajanite jasno i precizno.

Vakviot na~in na pristapot do informaciite e instrument vo borbata so mitoto i korupcijata, kako sostaven del na izmamite. Lokalnite lideri postojano se izlo`eni na intenzivna, redovna, detalna i kriti~ka opservacija od javnosta {to ovozmo`uva tie se pove}e da postapuvaat ~esno, eti~ki i vo interes na javnosta-grajante, a s# pomalku da ostvaruvaat li~en interes na smetka na javniot interes.

Dokolku javnosta ima pristap do poobemni i kvalitetni informacii dotolku e pogolema verojatnosta za nivnata to~nost i dotolku e potransparentna i lokalnata samouprava, odnosno raste doverbata vo javnite institucii. Za ova mora da se svesni i

slu`benicite vo lokalnata samouprava i da razberat deka pristapot do informaciite vo golema mera }e go zgolemi i kvalitetot na uslugite {to tie gi davaat, preku zajaknuvawe na nivnata stru~nost i etika a so toa se javuva i zadovolstvo od vr{ewe na rabotata na rabotното mesto, a sekako im se zgolemuva i ugledot i po~itta vo sredinata kade rabotat i`iveat.

Za op{tinata da ima odgovorni i ~esni slu`benici i funkcioneri (rakovoditeli) po`elno e dagi primeni sedumte principi na javniot `ivot. Tie principi se:

- o **Nesebi~nost** - nositelite na javnite funkcii treba da donesuvaat odluki isklu~ivo od aspekt na javniot interes. Tie ne treba da odlu~uvaat so cel da se steknat so finansiski ili drugi materijalni pridobivki za samite sebe, za svoite semejstva ili za svoite prijатели.

- o **Integritet** - nositelite na javnite funkcii ne smeат da se stavaат sebesi vo kakva bilo finansiska ili druga obvrсka kon nadvore{ni poedinci ili organizacii koi bi mo`ele da vlijaат vrz izvr{uvaweto na slu`benite dol`nosti.

- o **Objektivnost** – pri vr{eweto na javnite raboti, vclu~uvaj}i gi javnite imenuvawa, dodeluvaweto dogovori ili prepора~uvaweto poedinci za nagradi i beneficii, nositelite na javnite funkcii treba da izbiraат vrz osnova na zaslugite.

- o **Ot~etnost** - nositelite na javnite funkcii davaат ot~et pred javnosta za svoite odluki i postapki i tie mora da se podlo`at na kakva bilo kriti~ka opservacija {to e soodvetna za nivnata slu`ba.

- o **Otvorenost** - nositelite na javnite funkcii treba da bidat kolku {to e mo`no pootvoreni vo odnos na svoite odluki i postapki. Tie treba da gi naveduvaат pri~inite za svoite odluki, a informiraweto da go ograni~uvaат samo koga toa jasno go nalaga po{irokiот javen interes.

- o **^esnost** - nositelite na javnite funkcii se dol`ni da prijavat kakvi bilo privatni interesi povrzani so nivnite javni dol`nosti i da prezemat ~ekori za re{avawe na konfliktite, na na~in so koj {to se {titat javnite interesi.

- o **Liderstvo** - nositelite na javnite funkcii treba da gi promoviraат i da gi poddr`uvaат ovie principi, preku liderstvo i primer.

Kodeksite za odnesuvawe na zakonodavците, dr`avnite slu`benici i slu`benicite vo diplomatsko - konzularnite pretstavni{tva, na sudstvoto i na lokalnata vlast mo`at da im pomognat na zemjite da gi efektuiraат ovie principi. Na sli~en na~in, grajanskite povelbi gi obvrзуvaат vladinite agencii da obezbeduvaат одредени nivoa na uslugi za grajanite i da podnesuvaат poplaki doko lku ovie nivoa na uslugi ne se ispolnuvaат.

7. SOZDAVAWE I ODR`UVAWE ^ESNOST I VISOKA ETIKA

Mnogu e fikasna preventivna merka vo borbata so izmamite e sozdavawe kultura na ~esnost i visoka etika, koja jasno go definira pri fatlivoto odnesuvawe i o~ekuvawe vo raboteweto od sekoj vraboten. Op{tinata vo takvata kultura na ~esnost i eti~ko odnesuvawe treba da vgradi cvrst sistem na vrednosti, koj }e gi naso~i vrabotenite da razberat kako se organizirani i kako se izvr{uvaат aktivnostite na subjektot. Istovremeno, ovoj sistem na vrednosti treba da deluva preventivno i da obezbedi otkrivawe na kra`bite, prisvojuvawata i zloupotrebite na imot, izmamite preku finansiskite i nefinansiskite izve{tai i iskazi kako i mitoto i korupcijata.

Sozdavaweto i odr`uvaweto kultura na ~esnost i visoka etika e proces koj trae i postojano treba da se proveruva i odr`uva. Ovoj proces podrazbira vclu~uvawe na sledново:

- o postavuvawe naglasok na vrvot,
- o sozdavawe pozitivna rabotna sredina,
- o vrabotuvawe i unapreduvawe na vrabotenі

- o obuki i
- o disciplina.

7.1. POSTAVUVAVE NAGLASOK NA VRVOT

Vrvnoto rakovodstvo, direktorite i slu`benicite vo subjektot kade rabotat go pretstavuvaat „naglasokot na vrvot” kako parametar za eti~koto odnesuvawe na samiot subjekt.

Ne e mo`no vrvnoto rakovodstvo da o~ekuva od vrabotenite ~esnost i visoka etika ako so svojot primer ne gi promovira istite. Vrvnoto rakovodstvo ne smee da deluva ednonaso~no i pritoa da o~ekuva vrabotenite da se odnesuvaat sprotivno. Rakovodstvoto neophodno e da se odnesuva ~esno i eti~ki, i neposredno da komunicira so vrabotenite vo vrska so negativnite o~ekuvawa vo pogled na ~esnosta i etikata, od ednostavna pri~ina {to tie ne gi kontroliraat aktivnostite na rakovodstvoto. Vrabotenite mora da bidat cvrsto uvereni od rakovodstvoto deka vo praktikuvaweto na principite na ~esnost i eti~ko odnesuvawe nema da postoi tolerancija i vo slu~aite koga tie rezultiraat so korist za subjektot i deka tretmanot }e bide ednakov kon site vrabotenite bez ogled na pozicijata koja ja zazemaat vo subjektot.

Rakovodstvoto ne treba da sozdava pritisok na vrabotenite so postavuvawe nedosti`ni zada~i i celi. Ako bara apsolutnost vo nivnoto ostvaruvawe, vrabotenite mo`at ili da ne gi izvr{at ili da mamat. Mejutoa ako rakovodstvoto izjavi deka: „**Nie sme agresivni vo ostvaruvaweto na na{ite celi i zada~i i barame vistinsko finansisko izvestuvawe vo sekoe vreme**”, so toa jasno im stava na znaewe na vrabotenite deka od niv bara integritet i deka ima „**nula tolerancija**” za ne~esno i neeti~ko odnesuvawe.

Sozdavaweto efikasna rabotna sredina bez izmami mora da se temeli na silen sistem na vrednosti vrz osnova na integritetot na sekoj vraboten. Ovoj sistem na vrednosti vo otvorenite op{testva e vgraden vo kodot na odnesuvawe i vo sebe gi soдр`i osnovnite vrednosti na subjektot i gi naso~uva vrabotenite kako da se odnesuvaat pri donesuvaweto soodvetni odluki vo tekot na sekojdnevnoto izvr{uvawe na rabotnite zada~i. Ovoj kod na odnesuvawe mo`e da vku~i temi od oblata na etikata, doverlivosta, konfliktot na interesi, intelektualnata sopstvenost i izmamite. Zaradi negovata efikasnost vo primenata na kodot na odnesuvawe, site vrabotenite treba da bidat zapoznati so nego, da bide razbirliv, da se participira vo negovoto kreirawe, da se prifat vo pozitivna smisla i da se odnesuva i za vrabotenite i za rakovodstvoto. Osobeno e va`no kodot na odnesuvawe da bide sostaven del na prira~nikot na vrabotenite ili bilo koj drug formalen dokument, za da mo`e sekoga{ da e dostapen koga se ima potreba vrabotenite i rakovodstvoto da se povikaat na nego.

7.2. SOZDAVAWE POZITIVNA RABOTNA SREDINA

Praksata postojano potvrduva deka lo{oto rabotewe poretko se javuva koga vrabotenite se zadovolni i imaat pozitivni ~uvstva i odnos kon rabotata za subjektot kade rabotat, za razlika od toa koga se nezadovolni, zapla{eni, pod pritisok, ignorirani ili zloupotrebeni. Pozitivnata rabotna sredina deluva preventivno za pojava na nizok moral na vrabotenite, koj pak mo`e da ima vlijanie vrz stavot na vrabotenite i namesto ~esnost i visoka etika doa}a do vr{ewe izmami na {teta na subjektot. Pove}e faktori vlijaat vrz ostvaruvaweto na pozitivnata rabotna sredina na subjektot i tie mo`at da vlijaat na zgolemuwawe na rizikot od izmami i toa:

- o Vrvnoto ravnanje ne se gri`i za ravnanje i vr{i nagraduvawe za nesoodvetno odnesuvawe na vrabotenite,
- o Avtokratsko namesto participativno upravuvawe so negativen povraten efekt i nedostig za priznavawe na izvr{enata rabota;
- o Nepo~ituvawe na hierarhijata vo ravnanjeto,
- o Nerazumni buxetski o~ekuvawa i ostanati finansiski celi,
- o Strav deka na revizorite ili menaxmentot }e im bidat preneseni „lo{i vesti“,
- o Mali ili nikakvi obuki,
- o Nemawe jasni organizaciski odgovornosti – razdvojuvawe na dol`nosti,
- o Slaba komunikacija vo ramkite na subjektot.

Efikasen instrument za gradewe na kultura na ~esnost i visoka etika vo ramkite na subjektot e oddelot za ~ove~ki resursi. Toj e odgovoren za implementirawe na strategijite na menaxmentot preku posebno dizajnirani programi i inicijativi, zblu`uvaj{i gi faktorite koi negativno vlijaat vrz pozitivnata rabotna sredina. Faktorite pak, koi pomagaat vo sozdavawe pozitivna rabotna sredina i go namaluvaat rizikot od izmama mo`at da vku~uvaat:

- o Sistemi na priznavawe i nagraduvawe vrz osnova na poka`ani rezultati i ostvareni celi,
- o Ednakvi mo`nosti za vrabotuvawe,
- o Utvrduvaweto politiki i noseweto odluki da se vr{i timski,
- o Programite za obuka da se vr{at vrz osnova na profesionalno administrirani programi.

Vrabotenite treba aktivno da u~estvuvaat vo primenata i poddr{kata na kodot na odnesuvawe na subjektot so mo`nost za aplicirawe vo razvojt i a`uriraweto na istiot. Na toj na~in se osiguruvaat deka kodot na odnesuvawe e relevanten, jasen i fer. Vku~uvaj{i gi vrabotenite na ovoj na~in, tie e efikasno pridonesuvaat za kontrola na kodot na odnesuvawe i sozdavawe pozitivna rabotna sredina.

Mnogu e bitno vrabotenite da imaat mo`nost da dobijat sovet vnatre vo subjektot, pred da donesat odluka dali ima prekr{uvawe na kodot na odnesuvawe. Istovremeno mora da imaat mo`nost za komunikacija pa duri i anonimno za da izvestat za potencialni naru{uvawa na kodot na odnesuvawe na entitetot, bez strav od kazna ili odmazda. Subjektot ima pove}e mo`nosti da organizira proces za komunikacii. Toa mo`e da bide so koristewe na telefonski „hotlajn“ linii, da ima posebno slu`beno lice za otkrivawe izmami, ravnoditelot na vnatre{nata revizija i sl.

7.3. VRABOTUVAWE I UNAPREDUVAWE NA VRABOTENITE

Vo zavisnost od sopstvenite vrednosti i li~niot kod na etika, sekoj vraboten razli~no reagira na pritisok i pri eventualna mo`nost }e se odnesuvaat ne~esno namesto da se soo~at so negativnite posledici od ~esnoto odnesuvawe. Za uspe{na prevencija od izmami, subjektot mora da vospostavi efikasni politiki koi }e gi svedat na minimum mo`nostite da vrabotat ili unapredat vraboten so nisko nivo na ~esnost osobeno na doverlivi i ravnodni rabotni mesta.

Procedurite-politikite pri vrabotuvaweta ili unapreduvawata, mo`at da vku~at:

- o Sledewe na razvojt i istra`uvawe na vrabotenite koi se imaat vo predvid za unapreduvawe i osobeno za rabotni mesta od doverba,
- o Temelna proverka na obrazovaniето na kandidatot, istorijatot na vrabotuvawe i li~nite referenci,
- o Periodi~ni obuki na site vrabotenite,

- o Postojana evaluacija na sposobnostite na vrabotenite i nivnoto u-estvo vo ocenkata na rabotnata sredina vo soglasnost so vrednostite na subjektot i kodot na odnesuvawe,
- o Postojano kontinuirano ocenuvawe na vrabotenite vo odnos na izvr{uvaweto na rabotata vo soglasnost so vrednostite na subjektot i kodot na odnesuvawe, so akcent na eventualno utvrdeni prekr{uvawa.

7.4. OBUKA

Obukite treba da se dizajniraat posebno za novovrabotenite i postojnite vrabotenite.

Novovrabotenite navreme treba da bidadat obu~eni i zapoznati so vrednostite na subjektot i negoviot kod na odnesuvawe. Ovaa obuka eksplicitno gi opfa}a o~ekuvawata na vrabotenite vo pogled na: obvrskata da komuniciraat; utvrdena lista so vidovi raboti aktuelni ili somnitelni za izmami i informacii i kako ovie raboti da se povrzat. Obukata zadol`itelno gi animira za o~ekuvawata na rakovodstvoto od vrabotenite vo pogled na nivnata rabota i odgovornost. So ovie obuki vrabotenite se steknuvaat so „svesnost za izmami”.

Za postojnite vrabotenite se dizajniraat obuki za periodi~no usovr{uvawe. Ovie periodi~ni obuki treba da bidadat usoglaseni so potrebite na vrabotenite i nivnite odgovornosti. Na primer obukite za vnatre{ni revizori se razlikuvaat od obukite za vr{ewe javni nabavki itn.

7.5. DISCIPLINA

Re{itelното reagirawe na subjektot vo slu~aj na potvrdena ili somnitelna izmama e silna zapla{uva~ka poraka vo ramkite na subjektot {to se odrazuva vrz namaluvawe na idni izmami.

Vo slu~aj na izmama subjektot treba dagi prezeme slednite aktivnosti:

- o Vedna{ da sprovede temelna istraga,
- o Prezemawe soodvetni aktivnosti kon u-esnicite vo izmamata,
- o Relevantnite kontroli da se usovr{at i unapredat,
- o Komunikacijata i obukata treba da se naso~at kon zasiluvawe na vrednostite na subjektot i kodot na odnesuvawe.

O~ekuvaniite posledici od izvr{enata izmama mora jasno da se utvrdat vo ramkite na subjektot. Rakovodstvoto treba soodvetno da reagira so {to im stava do znaewe na vrabotenite deka izmami nema da tolerira. Vo uslovi koga vrabotenite disciplinirano gi izvr{uvaat svoite obvrski, lo{oto rabotewe e fikasno se spre~uva.

8. OCENUVAWE NA PROCESITE I KONTROLITE PROTIV IZMAMITE (RIZIK OD IZMAMI)

Bilo da se raboti za prisvojuvawe i zloupotreba na imot ili izmamni~ko finansisko odnesuvawe, postojat tragi koi mo`at da se zabele`at. Subjektite treba sekoga{ da se aktivni vo namaluvaweto na mo`nostite za izmami po pat na:

- o identifikuvawe i merewe na rizicite od izmami;
- o prezemawe konkretni aktivnosti za namaluvawe na identifikuvaniite rizici,
- o implementacija i monitoring na soodvetnata preventivna i otkriena interna kontrola, kako i
- o drugi merki za zapla{uvawe.

8.1. IDENTIFIKUJANJE I MERENJE NA RIZICITE OD IZMAMI

Zaradi uspešno i odgovorno rabotewe, rakovodstvoto na subjektot ili drug organizacionen del, ili na primer vnatre{nata revizija ili vo sorabotka so nezavisni specijalisti protiv izmami, da gi identifikuvaj i meri rizicite od izmami. Procenkata na rizikot mo`e da se izvr{i so koristewe pra{alnici, intervjuja, testirawe i drugi tehniki za identifikacija i merewe na rizicite.

Pri identifikuvaweto na rizicite od izmami, subjektot treba da gi zeme vo predvid slednite rizi~ni faktori:

- o Organizacionite karakteristiki na subjektot,
- o Ekonomskoto opkru`uvawe vo uslovi na tranzicija,
- o U~estvuvaweto na rakovodstvoto,
- o Nedovolno znaewe na liceto/licata odgovorni za proverkata,
- o Nejasni zakoni i kolizija na zakonski propisi,
- o Rizikot od neotkrivawe na izmamite izvr{eni od rakovodstvoto e pogolem vo odnos na izmamite izvr{eni od ostanatite vraboteni.

8.2. AKTIVNOSTI ZA NAMALUVAWE NA RIZICITE OD IZMAMI

Identifikuvanite i izmereni rizici od izmami mo`at vo golema merka da se namalat ili duri da se eliminiiraat po pat na promenata na postapkite i aktivnostite kaj subjektot.

Na primer subjektot mo`e da go namali rizikot od pronevera na sredstvata dokolku namesto da se primaat naplati vo pari vo blagajnata na subjektot, istata da se vr{i isklu~ivo so platen nalog na smetkata na subjektot. Rizikot od korupcija mo`e da se namali preku neposredno nabquduvawe na procesot na nabavka vo ramkite na subjektot i tn.

8.3. IMPLEMENTACIJA I MONITORING NA SOODVETNI INTERNI KONTROLI

Subjektot ne mo`e da vlijae na rizicite koi proizleguvaat od negovoto opkru`uvawe za razlika od rizicite koi se opfateni so soodveten sistem na interni kontroli. Koga ovie rizici je bidat identifikuvani, efikasna kontrola je vku~i efikasen i siguren sistem na informacii, soodvetni kontroli na nabquduvawe i dobro razvieno kontrolno opkru`uvawe. Zaradi potrebata od uspe{no rakovodewe i obrabotka na podatocite, rakovodstvoto nu`no implementira i odr`uva soodvetni kontroli nezavisno dali tie se avtomatski, ra~ni ili kompjuterski generirani.

Rakovodstvoto ja ocenjuje soodvetnosta na implementiranite interni kontroli, osobeno kaj e utvrden povisok rizik od izmamni~ka aktivnost, vku~itelno i kontrolite niz procesot na finansiskoto izvestuvawe. Bidej{i finansiskoto izvestuvawe so izmama mo`e vo me|uvreme da se slu~uva, rakovodstvoto nu`no treba da oceni dali implementiranata interna kontrola e soodvetna za finansiskoto izvestuvawe.

Izmamni~koto finansisko izvestuvawe izvr{eno od vrvnoto rakovodstvo e vozmo`no zatoa {to postoji ignorirawe od nivna strana na vnatre{nite kontroli vo ramkite na finansiskoto izvestuvawe. Tokmu sposobnosta na vrvnoto rakovodstvo da gi ignorira (prenabregne) kontrolite, odnosno da vlijae vrz ostanatite da izvr{at ili skrijat izmami, neophodna e potrebata od silen sistem na vrednosti i ~esno i eti~ko finansisko izvestuvawe. Na vakov na~in je se sozdade opkru`uvawe vo koe ostanatite vraboteni je odbijat da u~estvuvaat vo izvr{uvaweto izmami i je gi koristat ve}e vospostavenite proceduri na komunikacija zaradi izvestuvawe za bilo koe lo{o rabotewe

pa i ona na vrhnoto rakovodstvo. Sposobnosta na vrhnoto rakovodstvo za ignorirawe na kontrolite predizvikuva zgolemuwawe na potrebata od prezemawe soodvetni merki i aktivnosti na kontrola od strana na nadle`nite organi.

Poinakva e sostojbata kaj izmamni-koto finansisko izvestuwawe storeni od poniskoto nivo na rakovodstvo i vrabotenite koi mo`at da bidat zapla`eni i otkrieni so soodvetni monitoring kontroli. Na primer: sporedba na pregledot koj go ima rakovodstvoto od povisoko nivo i izvestuwawata so ocenka za finansiskite rezultati dostaveni od poniskoto rakovodno nivo od oddelni organizacioni delovi. Tuka se vbrojuvaat i nevoobi`aenite dvi`ewa vo rezultatite vo podelni organizacioni delovi za izvestuwawe ili otsustvo na o`ekuvani dvi`ewa, koi se potencijalni mo`nosti za manipulacija – izmama od strana na rakovodstvoto ili vrabotenite od soodvetniot organizacionen del.

9. RAZV I VAWE NA SOODVETEN PROCES NA KONTROLA

Najdobar i najefikasen na~in za spre~uwawe na izmami e koga subjektot }e dizajnira soodvetna kontrola koja }e funkcionira na samoto mesto. Kontrolata mo`e da ima razli~ni formi i da bide izvr`ena od vrabotenite vo subjektot ili nadvor od nego. Takvi bi bile: nadle`no telo na ELS, rakovodstvoto, vnatre{nite revizori, nezavisnite revizori ili sertificirani istra`iteli na izmami.

9.1. NADLE@NO TELO

Neophodno e op`tinite da imaat nazna~eni vnatre{nii revizori ili pak vo ramkite na postojnite komisii za nadzor i kontrola na materijalno-finansiskoto rabotewe da se opfatat revizijata i kontrolata. Ova nadle`no telo }e vr`i ocenka vrz identifikacijata – utvrdenite rizici od izmami, implementiranite merki za spre~uwawe i namaluwawe na izmamite i sozdavawe „**naglasok na vrvot**“. Kolku ova nadle`no telo ima poaktivna kontrola tolku }e zajaknuva rakovodnata posvetenost za sozdavawe ambient za „**nula telerancija**“ za izmamite na subjektot. Nadle`ното telo treba da osigura deka rakovodstvoto implementira soodvetni aktivnosti za zapla`uwawe i merki za spre~uwawe – prevencija za podobra za`tita od izmami od investorite, donatorite, vrabotenite i drugite korisnici (javnosta – grajanite). Ocenkata na nadle`ното telo za revizija i kontrola ovozmo`uva sigurnost deka rakovodstvoto }e gi ispolni ne samo svoje obvrski tuku so toa se vr`i istovremeno i zapla`uwawe na rakovodstvoto maksimalno da se anga`ira vo vraska so izmamite. Vsuhnost, rakovodstvoto treba da znae deka rabotnoto opkru`uwawe e takvo }to osiguruva deka bilo kakov obid od strana na rakovodstvoto da involviraat vraboteni vo kriewe i vr`ewe izmami vedna{ preku vospostavenite komunikacii usno ili preku pismeno izvestuwawe ovie vraboteni }e se obratat do nadle`ното telo odnosno soodvetnite lica.

Zna~ajna uloga na ova nadle`no telo se gleda i vo toa }to mu pomaga na rakovodstvoto da gi ispolni obvrskite za kontrola i sproveduwawe na procesot za finansisko izvestuwawe i sistemot na interna kontrola. Nadle`ното telo vr`i procenka dali rakovodstvoto e sposobno i ima potencijal da gi sprovede kontrolite i vo slu~ai na nesoodvetno vlijanie na procesot za finansisko izvestuwawe. Ova vsuhnost zna~i deka, rakovodstvoto ima sposobnost da inicira ili evidentira nestandardni, nevoobi`aeni nastani ili informacii vo procesot za finansisko izvestuwawe. Od golema pomo{ na nadle`ното telo se izve{taite dobieni od vnatre{nii revizori ili nezavisnite revizori koi go opfa}aat i procesot na finansisko izvestuwawe. Nadle`ното telo treba da se zanimava i so analiza na ve}e dostavenite informacii za ostvarenite rezultati na subjektot i po pat na sporeduwawe so prethodni informacii za ostvarenite rezultati

odnosno planirani rezultati. Dobienite rezultati od analiza }e mu pomognat na nadle`noto telo vo ocenkata za spre~uvawe na mo`nosta od izmamni~ko odnesuvawe vo procesot za finansisko izvestuvawe i na zajaknuvaweto na internite kontroli na subjektot.

Nadle`noto telo treba da go pottikne rakovodstvoto da kreira i obezbedi mehanizam vrabotenite da izvestuvaat za ona {to gi zagri`uva vo vrska so neeti~koto odnesuvawe, somnevawe ili postoeawe izmama ili pak ima naru{uvawe na kodot na odnesuvawe na subjektot.

Dokolku vrvnoto rakovodstvo e involvirano vo izmami logi~no e deka poniskoto rakovodno nivo e svesno za ova. Zaradi vakvite pojavi, nadle`noto telo treba da vospostavi komunikacija so pove}e nivoa na rakovodewe pozicionirani pod vrvnoto rakovodstvo so cel da se identifikuva izmamata storena od vrvnoto rakovodstvo. Nadle`noto telo treba da ima sposobnost, kapacitet, avtoritet i ovlastuvawa da istra`uva bilo kakvo potvrdeno ili pretpostaveno lo{o rabotewe koe }e go predizvika negovoto vnimanie. Zna~i nadle`noto telo treba da e ovlasteno da istra`uva vo ramkite na dadenite nadle`nosti i da komunicira i sorabotuwa so rakovodstvoto i vrabotenite. Tokmu zatoa izborot na ~lenovite na nadle`noto telo treba da ima najmalku eden ~len finansiski ekspert.

Finansiskiot ekspert treba da bide so soodvetno rabotno iskustvo, da poseduva poznavawe od oblata na smetkovodstvoto, finansiite, revizijata, da e sposoben da vr{i analizi da bide komunikativen i da poseduva integritet.

9.2 RAKOVODSTVO

Obvrska i odgovornost na rakovodstvoto e da vr{i kontrola na aktivnostite koi vrabotenite gi prezemaat vr{ej}i ja svojata rabota. Rakovodstvoto toa go pravi so implementirawe i nabquduvawe na usvoenite procesi i kontrolni postapki. Isto taka, rakovodstvoto mo`e da inicira, da pridonese ili aktivno da u~estvuva vo vr{eweto na nekoja izmama. Tokmu zaradi vakvite situacii, nadle`noto telo ima obvrska postojano da go nadgleduva raboteweto na vrvnoto rakovodstvo od aspekt na rizikot od izmamni~ko finansisko izvestuvawe vклу~uvaj}i ja i kontrolata na vnatre{nite kontroli.

Vo javniot sektor, vклу~itelno i vo lokalnata samouprava zadol`itelna e izjava za godi{niot izve{taj vo koja }e se obelodeni odgovornosta na rakovodstvoto vo podgotovkata na finansiskite izve{tai i vospostavuvaweto i kontrola na efikasen sistem na interna kontrola. Na ovoj na~in javnosta podobro }e ja razbere ulogata na rakovodstvoto. Od druga strana ovoj izve{taj mu ovozmo`uva na rakovodstvoto da ja objasni priodata i na~inot na podgotovka na finansiskite informacii vo soglasnost so usvoenite smetkovodstveni politiki. Ovoj izve{taj se narekuva obrazlo`enie kon finansiskite izve{tai i e sostaven del od finansiskite izve{tai i revizorskiot izve{taj.

9.3. VNATRE [NA REVIZIJA

Voveduvaweto na institutot vnatre{na revizija vo subjektite treba da e od su{tinska va`nost za izvr{uvawe na dejnosta, odnosno funkcioniraweto na subjektot. Znaeweto na vnatre{nite revizori treba da pridonese vo identifikuvaweto na pokazatelite nad koi bila izvr{ena izmama. Soglasno standardite za profesionalna praksa na vnatre{noto revidirawe „vnatre{niot revizor treba da ima dovolno znaewe za da gi identifikuva indikatorite na izmamata, no ne se o~ekuwa da izvr{i ekspertiza kako lice ~ija primarna obvrska e da otkrie i istra`i izmama“. Vnatre{nite revizori se

obvrzani da izvr{at ocenka na rizici od izmami i da kontroliraat i prepora~aat merki i aktivnosti za namaluvawe ili spre~uvawe na rizicite, kako i podobruvawe na internite kontroli. Vrz osnova na izvr{enata procenka na rizikot, revizorite ja planiraat revizijata i vr{at testirawe na internite kontroli. Po`elno e planot za revizija da bide dostaven i odobren od nadle`noto telo.

Vnatre{nite revizori ne se samo instrument za otkrivawe izmami tuku se i instrument za zapla{uvawe. Tie toa go pravat preku ispituvaweto i ocenuvaweto na adekvatnosta i efektivnosta na sistemot na internite kontroli. Za taa cel, vnatre{nite revizori treba da utvrdat dali:

- o subjektot ja zajaknuva kontrolnata svest,
- o se postaveni realno celite i zadate na subjektot,
- o postoji kodeks na odnesuvawe koj gi opi{uva zabranetite aktivnosti i dejstva koi treba da se prezemat vo slu~aj na otkrivawe,
- o se vospostaveni i realizirani soodvetni na~ela za ovlastuvawe na transakciite,
- o se razvieni na~ela, praksi, proceduri, izve{tai i drugi mehanizmi za sledewe na aktivnostite i ~uvawe na imotot, osobeno vo visoko rizi~nite oblasti,
- o kanalite za komunikacija obezbeduvaat upravuvawe so adekvatni i verodostojni informacii,
- o e potrebno da se realiziraat preporaki za vospostavuvawe ili zacvrstuvawe na kontrolite na tro{ocite koi }e pomognat vo spre~uvawe na izmamata.

Vnatre{nite revizori so primena na analiti~ki i ostanati proceduri treba da gi izdvojat nepravilnostite i da izvr{at detalen pregled na visoko rizi~nite smetki i transakcii i eventualno da identifikuvaat potencijalna izmama vo finansiskite izve{tai. Vnatre{nite revizori vo vr{ewe na svojata rabota treba da bidat nezavisni i slobodno da gi iska`at naodite za vme{anosta na rakovodstvoto vo izmamni~koto finansisko izvestuvawe, izlo`enost na subjektot na izmami i nedovolnata posvetenost na rakovodstvoto.

9.4. NEZAVISNI REVIZORI

Zaradi naglasenata nezavisnost i kompetentnost nezavisnite revizori se sposobni da mu pomognat na rakovodstvoto preku procenka na sistemot na internite kontroli da gi utvrdat rizicite od izmami. Sorabotkata na rakovodstvoto i vrabotenite so nezavisnite revizori treba da e otvorena i iskrena i e klu~na vo pogled na rezultatot od revizijata. Izve{tajot na nezavisnite revizori treba da e dostapen do nadle`noto telo, vnatre{nite revizori, drugite nadle`ni tela i organi na subjektot i sekako do rakovodstvoto.

9.5. ISTRA@ITELI NA IZMAMI

Vo otvorenite op{testva postojat i sertifikirani istra`iteli na izmami, koi mo`at da se vku~at vo rabotata na vnatre{nite revizori i nezavisnite revizori i so svoeto znaewe, sposobnost i iskustvo za izmamite mu pomognat na nadle`noto telo i rakovodstvoto na subjektot vo kontrolata. Tie se poobjektivni pri procenkata na rizikot od izmami koga e involvirano rakovodstvoto i da prepora~aat razvoj na soodvetni kontroli protiv izmami koi }e se pomalku podlo`ni na ignorirawe od strana na rakovodstvoto.

10. SPRE^UVAWE NA IZMAMA

Spre~uvaweto na izmamata se sstoi od dejstva koi se prezemaat so cel da se obeshrabri izvr{uvaweto na izmamata ili da se ograni~i ako sepa do izmama.

Glaven mehanizam za spre~uvawe na izmamata e kontrolata. Glavnata odgovornost za vospostavuvawe i odr`uvawe na kontrolata i pripaja na upravata.

Vnatre{nite revizori pridonesuvaat vo spre~uvaweto na izmamata so prou~uvawe i procenuvawe na:

- adekvatnosta i efikasnost na sistemot za vnatre{na kontrola; i
- potencialniot rizik vo razli~nite segmenti na organizacijata.

Pri vr{eweto na revizijata, vnatre{nite revizori treba da utvrdat:

a. Dali organizacijata ja zajaknuva kontrolnata svest?

b. Dali se postaveni realno celite i zadatki na organizacijata?

v. Dali postojat pismeni na~ela (kodeks na odnesuvawe) koi gi opi{uvaat zabranetite aktivnosti i dejstvata koi treba da se prezemat pri otkrivawe na prekr{ok?

g. Dali se vospostaveni i dali se realiziraat soodvetni na~ela za ovlastuvawe na transakciite?

d. Dali se razvieni na~ela, praksi, proceduri, izve{tai i drugi mehanizmi za sledewe na aktivnostite i ~uvawe na imotot, osobeno vo visokorizivne oblasti?

j. Dali kanalite za komunikacija obezbeduvaat upravuvawe so adekvatni i verodostojni informacii?

e. Dali e potrebno da se realiziraat preporaki za vospostavuvawe ili zacvrstuvawe na kontrolite na tro{ocite koi je pomognat vo spre~uvawe na izmamata?

Soodvetnata gri`a podrazbira razumna gri`a i kompetentnost, a ne besprekornost ili sovr{enost. Soodvetnata gri`a bara od revizorot da vr{i ispituvawe i verifikacija do eden pri fatliv stepen, no ne bara detalna revizija na site transakcii. Spored toa, **vnatre{nite revizori ne mo`at da obezbedat apsolutna sigurnost deka ne postojat neregularnosti ili neusoglasenost.** Sepak, mo`nosta za materijalni neregularnosti ili neusoglasenost treba da se zeme vo obzir sekoga{ koga vnatre{niot revizor ja prezema obvrskata za vr{ewe na vnatre{na revizija.

11. OTKRIVAWE NA IZMAMA

Otkrivaweto na izmama se sstoi vo identifikuvawe na indikatorite za izmama dovolni da pottiknat preporaka za zapo~nuvawe na istra~uvawe. Ovie indikatorii mo`at da proizlezat kako rezultat na kontrolite vospostaveni od strana na

upravata, testovite izvr{eni od strana na revizorite i drugi izvori vo organizacijata i nadvor od nea.

Pri vr{eweto na revizijata, odgovornostite na vnatre{niot revizor za otkrivawe na izmamata se sostojat vo:

a. Poseduvawe dovolno informacii za izmamata za da mo`e da se identifikuvaat mo`nite pokazateli na izmamata. Ovie informacii gi opfa}aat karakteristikite na izmamata, tehnikite za izvr{uvawe izmama i vidovite izmama povrzani so revidiranite aktivnosti.

b. Svesnost za slabosti na kontrolata, koi mo`at da dovedat do izmama. Ako se otkrijat zna~ajni slabosti na kontrolata, dopolnitelnite testovi izvr{eni od strana na vnatre{nite revizori treba da vku~uvaat testovi naso~eni kon identifikacija na drugite pokazateli na izmamata.

Nekoi primeri na vakvi pokazateli se:

- neovlasteni transakcii,
- zanemaruvawe na kontrolite,
- neobjasneti isklucoci pri odreduvaweto na cenite, i
- neobi~no golemi zagubi na proizvodi.

Vnatre{nite revizori treba da bidat svesni deka postoeeweto na pove}e od eden indikator vo koe bilo vreme ja zgolemuva mo`nosta za pojava na izmama.

v. Procenka na mo`nite pokazateli na izmamata i donesuvawe odluka za toa dali e potrebno ponatamo{no dejstvuvawe ili dali treba da se prepora~a prezmawe istraga.

g. Izvestuvawe na soodvetnite nadle`ni tela vo organizacijata ako e zaklu~eno deka postojat dovolno pokazateli za izvr{ena izmama za da se prepora~a prezmawe istraga.

Od vnatre{nite revizori ne se o~ekuva da poseduvaat znaewe ednakvo na ona na liceto ~ija primarna odgovornost e otkrivawe i istra`uvawe na izmamata. Isto taka, samite revizorski proceduri, duri i koga se vr{at so soodvetna profesionalna gri`a, ne garantiраат otkrivawe na izmamata.

Koga vnatre{niot revizor se сомнева deka ne{to ne e vo red, treba dа gi informira za ova soodvetnite nadle`ni tela vo samata organizacija. Vnatre{niot revizor mo`e da prepora~a sekakov vid na istra`uvawe koe se ~ini neophodno vo dadenite okolnosti. Ponatamu, revizorot treba da prodol`i so rabotata za da vidi deka odgovornostite na oddelot za vnatre{na revizija se ispolneti.

12. VODEWE NA I STRAGA PROTIV IZMAMA I

Istragata na izmamata se состои od sproveduvawe na obemni proceduri potrebni da se odredi dali, kako {to naveduvaat pokazatelите, do{lo do izmama. Ova vku~uva sobirawe dovolno informacii za posebnite detalі na otkrienata izmama. Strani koi voobi~aeno ja vodат ili u~estvuvaat vo istragata za otkrivawe izmama se: vnatre{ni revizori, pravници, inspektori, personal za bezbednost i drugi specijalisti od organizacijata ili nadvor od nea.

Pri vodewe na istraga protiv izmama, vnatre{nite revizori treba:

**a. Da gi procenat mo`nostite i stepenot na sou-estvo vo izmamata vo ramkite na organizacijata.** Ova mo`e da bide klu~no za osiguruvawe deka vme{anoto lice izbegnuva da dostavuva informacii ili dostavuva pogre{nii informacii do vnatre{niot revizor.

b. Da go odredi znaeweto, ve{tinite i disciplinite potrebni za efektivno izvr{uvawe na istragata. Treba da se izvr{i procenka na kvalifikacii i ve{tinite na vnatre{nite revizori kako i na specialistite koi mo`at da u-estvuvaat vo istragata za da se osigura deka se izvr{eni od strana na poedinci koi go poseduvaat soodvetniot vid i nivo na tehni~ka stru~nost. Ova treba da vku~uva dokazi za raboti kako sertifikat za profesionalnosta, licenci, reputacija i deka nemaat nikakva povrzanost so onie vrz koi se vr{i istragata ili so bilo koj od vrabotenite ili upravata vo organizacijata.

v. Sozdavawe na proceduri koi treba da se sledat so cel da se identifikuvaat ~initelite, stepenot na izmama, upotrebenite tehniki i prinata za izmamata.

g. Koordinirawe na aktivnostite so upravniot personal, pravniot zastapnik, i drugi specijalisti po potreba za vreme na istragata.

d. Svesnost za pravata na navodnite storiteli i personal vo ramkite na istragata i reputacijata na samata organizacija.

13. PROCENKA NA FAKTITE

Koga }e zavr{i istragata za izmama, vnatre{nite revizori treba da izvr{at **procenka na poznatite fakti** so cel:

a. Da utvrdat dali treba da se sprovedat ili zacvrstat kontroli za namaluvawe na idnata podlo`nost za izmama.

b. Kreirawe na revizorski testovi koi bi pomognale vo otkrivaweto na postoweto na sli~ni izmami vo idnina.

v. Pomagawe pri ispolnuvaweto na odgovornostite na vnatre{niot revizor za poseduvawe dovolno informacii za izmamata i so toa mo`nost za identifikacija na idnite pokazateli za izmama.

14. IZVE[TAI ZA OTKRIENA IZMAMA

Davaweto izve{tai za izmama se sostoi vo razli~ni usni ili pismeni, vremeni ili finalni izve{tai do upravata vo odnos na sostojbata i rezultatite od istra`uvaweto vo vrska so izmamata. Po`elno e izgotvuvawe na preliminaran ili finalen izve{taj pri zavr{uvaweto na fazata za otkrivawe. Izve{tajot treba da soodr`i zaklu~ok na vnatre{niot revizor za toa dali postojat dovolno informacii za vodewe na istraga i zbirni naodi koi se osnova za vakviot zaklu~ok.

Ponatamo{ni upatstva za izvestuvawe za izmamata se slednive:

- a. Koga so odredena sigurnost se utvrduva pojava na zna~itelen stepen na izmama, vi {ata uprava i odborot treba da bidat vedna { izvesteni.
- b. Rezultatite od ispituvaweto protiv izmama mo`e da zna~at deka izmamata sodr`i prethoden neotkrien zna~aen negativen efekt vrz finansiskata sostojba i rezultatite od aktivnostite na organizacijata za edna ili pove}e godini za koi ve}e postojat finansiski izve{tai. Vnatre{nite revizori treba da ja informiraat vi {ata uprava i odborot za ova otkritie.
- v. Treba da se objavi pismen izve{taj pri zavr{uvaweto na fazata za istraga. Toj treba da gi vku~i site naodi, zaklu~oci, preporaki i korektivni merki koi se prezemaat.
- g. Treba da bide dostaven nacrt na predlo`eniot izve{taj za izmamata do pravniot zastapnik so cel da go pregleda. Vo slu~aite vo koi vnatre{niot revizor saka da se povika na privilegiiite na klientot, vo obzir treba da se zeme razgleduvaweto na izve{tajot na pravniot zastapnik.

KORIŠTENA LITERATURA

1. Priručnik za državna revizija – Državen zavod za revizija na Republika Makedonija 2005 god.
2. Priručnik za vnatrešna revizija – Republika Makedonija, Ministerstvo za finansii 2004 god.
3. Javni standardi na Obedinetoto Kralstvo
4. Standards on Internal Control in New York State Government, Alan G. Hevesi, Comptroller, December 2005
5. Management Anti Fraud Programs and Controls, Guaidance to Help Prevent and Deter Fraud
6. Short SIGMA paper for developing and transitional SAls, Audit Report Writing