

РЕВИЗОРСКИ НАОДИ

Системот на јавна внатрешна финансиска контрола претставува еден од битните системи во Република Македонија кој заедно со другите области претставува дел од Националната програма на Република Македонија за усвојување на правото на Европска унија (НПАА). Јавната внатрешна финансиска контрола (ЈВФК) ги вклучува системите на:

- Финансиско управување и контрола, дефиниран како политики, процедури и активности воспоставени од раководителот на субјектот, со цел да се обезбеди разумно уверување дека целите на субјектот се остварени (ФУК);
- Внатрешната ревизија, дефинирана како независна активност на давање објективно уверување и совет, воспоставен со цел да придонесе за зголемување на вредноста и подобрување на работењето на субјектот (ВР);
- Хармонизација на Финансиското управување и контрола и внатрешната ревизија (ЦЕХ).

Имајќи ги во предвид значењето и придобивките на овој систем како и потребата од континуирано следење на развојот на ЈВФК, предлагање на мерки и активности за реформа на јавната внатрешна финансиска контрола како дел од реформата на јавната администрација во Република Македонија, Државниот завод за ревизија изврши ревизија на успешност од оваа област.

Ревизијата на успешност е спроведена со цел да се даде оценка за ефикасноста и ефективноста на координацијата на развојот, воспоставувањето, спроведувањето и одржувањето на системот на јавна внатрешна финансиска контрола во субјектите од јавниот сектор која се состои од подготвување и донесување на законски, подзаконски акти, прирачници и насоки, методологија и стандарди за работа како и хармонизација и надзор на воспоставувањето на финансиското управување и контрола и внатрешната ревизија.

Поглавјето Ревизорски наоди ги содржи ревизорските прашања и одговорите на поставените цели на ревизијата утврдени во проблематичните подрачја, утврдените состојби како и препораки кои ревизијата ги дава со цел да се отстранат причините за констатираните неправилности и состојби.

Со ревизијата на успешност констатиравме ризични области кон кои ја насочивме ревизијата со цел да дадеме одговор на поставените ревизорски прашања кои се однесуваат на овој процес.

Основната ревизорска цел на оваа ревизија е поставена во следното прашање:

„Дали се преземени потребните активности за воспоставување и обезбедување на ефикасна и ефективна координација на развојот, воспоставувањето, спроведувањето и одржувањето на системот на јавна внатрешна финансиска контрола во субјектите од јавниот сектор.“

РЕВИЗОРСКИ НАОДИ

Со анализата на законската регулатива и подзаконските акти, извршената ревизија кај субјектот предмет на ревизија, произлегоа две значајни подрачја во делот на функционирањето на овој систем и тоа:

1. Подготвување и донесување на законски и подзаконски акти, прирачници и насоки, и
2. Хармонизација и надзор на финансиското управување и контрола и внатрешната ревизија.

Како резултат на извршената ревизија за добивање одговор на поставената цел, констатиравме одредени состојби и слабости во горенаведените ризични области.

1. Подготвување и донесување на законски, подзаконски акти, прирачници и насоки

Потребата од воведување на внатрешната контрола како активност која обезбедува извршување на финансиските трансакции во согласност со законите, е уредена со одредбите на Законот за буџетите и Законот за сметководство за буџетите и буџетските корисници. Ефективна и ефикасна внатрешна контрола преставува основното барање на Сигурното финансиско управување кое во суштина преставува едно од осумте буџетски начела.

Системот на ФУК и ВР во јавниот сектор во Република Македонија е дефиниран со донесувањето на Законот за јавна внатрешна финансиска контрола („Службен весник на Република Македонија“ број 22/2007); Стандардите за внатрешна контрола во јавниот сектор; Законот за внатрешна ревизија во јавниот сектор („Службен весник на Република Македонија“ број 69/2004, 22/2007); Меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешната ревизија и други подзаконски акти кои се во функција на правилно воспоставување и функционирање на ЈВФК.

А, потоа ЈВФК се дефинира со Законот за јавна внатрешна финансиска контрола („Службен весник на Република Македонија“ број 90/09; 12/11 и 188/13), Стандардите за внатрешна контрола, Стандардите за внатрешна ревизија и подзаконските акти од оваа област детално прикажани во **Прилог 2** од овој извештај. Со извршената ревизија на законските акти, стандардите и подзаконските акти кои го уредуваат системот на ЈВФК, ревизијата констатира дека:

- Постои потреба од додефинирање на воспоставувањето на финансиското управување и контрола кај субјектите од јавниот сектор. Имено според информациите со кои располага ревизијата констатиравме дека одредени буџетски корисници и единиците на локалната самоуправа, поради недостиг на човечки ресурси и финансиски средства, се соочуваат со тешкотии при исполнување на барањата утврдени со ЗЈВФК и подзаконските акти. Оваа состојба е

РЕВИЗОРСКИ НАОДИ

истакната и во Стратегијата за развој на јавната внатрешна финансиска контрола за периодот 2015 - 2017 година каде е наведено дека се јавуваат потешкотии при воспоставувањето на институционалната рамка на овој систем кај помалите институции од централно и локално ниво, заради што се наметнува прашањето на потребата за основање на единица за финансиски прашања за институциите чиј реализиран буџет во претходната година е под одредена вредносна граница, а раководителот на субјектот би определил лице одговорно за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола.

Исто така ја истакнуваме потребата од преиспитување на утврдените критериуми во делот на утврдените вредносни прагови за формирање на единица за внатрешна ревизија во делот на утврдениот број на извршители/внатрешни ревизори.

Ваквата состојба упатува на потребата од преземање на активности за изменување и дополнување на законските и подзаконските акти кои го уредуваат начинот на воспоставување и функционирање на ФУК и ВР кај субјектите во јавниот сектор.

- Постои неусогласеност помеѓу одредбите од ЗЈВФК и Стандардите за внатрешна контрола во јавниот сектор кои се објавени врз основа на членот 13 од истиот закон и се на сила во Република Македонија во делот на опфатот односно воспоставувањето на ФУК. Имено, согласно одредбите на ЗЈВФК, ФУК се воспоставува кај буџетските корисници од законодавната, извршната и судската власт, фондовите, ЕЛС и градот Скопје, при што во членот 4 изоставени се јавните претпријатија и акционерските друштва во кои државата е доминантен сопственик (дефинирани како субјекти од јавниот сектор) како субјекти кои се должни да воспостават систем на ФУК. Од друга страна во објавените Стандарди за внатрешна контрола во јавниот сектор не е направена ваква дистинкција на субјекти кои имаат обврска за воспоставување на систем на ФУК и истите се однесуваат на сите субјекти од јавниот сектор вклучително и јавните претпријатија и акционерските друштва во кои државата е доминантен сопственик.
- И покрај преземените активности од надлежното министерство за донесување на законските и подзаконските акти и спроведените едукации за зголемување на знаењата и вештините на лицата инволвирани во системот на ЈВФК, ревизијата препорачува во наредниот период да се донесе Програмата за обука за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола дефинира со член 12 став 3 од Законот за јавна внатрешна финансиска контрола;

Воспоставувањето на ЈВФК системски е насочувано преку Стратегиите за развој на јавна внатрешна финансиска контрола во РМ, кои го опфаќаа периодот од 2006 до 2008, 2010 до 2012 година и 2015 до 2017 година. Со овие

РЕВИЗОРСКИ НАОДИ

стратегии предвидени се Акциони планови со дефинирани мерки и рокови за имплементација на активностите, кои се спроведуваат преку проекти финансирани од ЕУ.

Со увид во предвидените активности во стратегиите и степенот на нивна реализација го констатиравме следното:

- Стратегиите за развој на ЈВФК за периодот од 2006 до 2008 година и 2010 до 2012 година ги дефинираат мерките и активностите потребни за зајакнување на финансиската контрола во јавниот сектор на Република Македонија преку имплементација на веќе дефинираниот оперативен модел на ЕУ за јавна внатрешна финансиска контрола кој претставува комбинација на раководната одговорност и функционално независната внатрешна ревизија и нивна хармонизација. Со овој модел се овозможува редизајнирање на внатрешната контролна средина и унапредување на контролниот систем во јавниот сектор на Република Македонија, согласно меѓународните стандарди и најдобрите практики на ЕУ.

Согласно погоре наведените стратегии, меѓу другото, реализирани се следните активности:

- Формирање на Централна единица за хармонизација како организациона единица во рамките на Министерството за финансии. ЦЕХ е надлежна за координација на активностите за спроведување и развој на системот на внатрешна финансиска контрола во јавниот сектор и е одговорна за подготовка на закони и подзаконски акти, како и методологија и стандарди за работа за системот на ЈВФК. Исто така ги координира обуките за раководителите и вработените вклучени во финансиското управување и контрола и внатрешната ревизија, ја одржува базата на податоци за единиците за внатрешна ревизија и единиците за финансиски прашања и соработува со институциите одговорни за прашања од ЈВФК од земјата и странство со цел размена на најдобрите искуства и нивна имплементација во системот на ЈВФК во Република Македонија;
- За координација на активностите за прашања поврзани со ФУК и ВР во текот на 2011 година формирани се и Комитет за финансиско управување и контрола и Ревизорски комитет како консултативни тела, кои согласно ЗЈВФК треба да одржуваат состаноци најмалку четири пати во годината, а за нивното функционирање донесени се деловници за работа;
- Објавени се меѓународно прифатените стандарди за внатрешна контрола и меѓународните стандарди за професионално извршување на внатрешната ревизија со што се создадени услови за воспоставување на законска и институционална рамка на системот на внатрешна финансиска контрола во јавниот сектор;

РЕВИЗОРСКИ НАОДИ

- Предвидено е и отпочнато е организационото воспоставување на системот на внатрешна контрола кај буџетските корисници, односно воспоставување на единици за финансиски прашања и внатрешна ревизија и назначување на раководители на истите.

Во текот на 2014 година донесена е Стратегијата за развој на јавната внатрешна финансиска контрола во Република Македонија за периодот од 2015 до 2017 година, во која се предвидени активности за практично спроведување на воспоставениот систем на внатрешни финансиски контроли во субјектите од јавниот сектор и зголемување на свеста за значењето и придобивките на овој систем преку зајакнување на ФУК и ВР.

Со оваа стратегија дефинирани се следните општи цели за развој на системот:

- Подобрување на квалитетот на услугите во јавниот сектор преку понатамошен развој на финансиското управување и контрола;
- Екипирани и оперативни единици за внатрешна ревизија;
- Зајакнување на капацитетот на ЦЕХ со цел обезбедување координација и ефикасна поддршка на институциите во јавниот сектор во процесот на спроведување на ФУК и ВР.

Со донесувањето на законските и подзаконските акти и поодделните стратегии за развој на ЈВФК во Република Македонија се создаваат неопходните законски услови за воспоставување на систем на ЈВФК, кој континуирано е следен/мониториран од надлежните органи, но имајќи ја во предвид неговата улога, значењето и придобивките од наведениот систем, надлежните органи потребно е да преземат активности за преиспитување на утврдениот опфат во делот на воспоставувањето на ФУК и ВР.

2. Хармонизација и надзор на финансиското управување и контрола и внатрешната ревизија

ЦЕХ обезбедува поддршка во спроведувањето на системот на внатрешните финансиски контроли кај сите буџетски корисници, преку координација и хармонизација на активностите поврзани со развојот и спроведувањето на овој систем во јавниот сектор во Република Македонија.

Со извршената ревизија на расположливите документи и спроведените активностите од страна на ЦЕХ ги утврдивме следниве состојби:

- Согласно актот за систематизација и организација на работните места на Министерството за финансии, ЦЕХ функционира како Сектор за јавна внатрешна финансиска контрола со Одделение за хармонизација на ФУК и Одделение за хармонизација на ВР. Од систематизираните 23 пополнети се 11 работни места, без притоа да биде пополнето и работното место Раководител на одделение за хармонизација на ВР. Исто така, не е

РЕВИЗОРСКИ НАОДИ

формирана посебна организациона единица во рамки на секторот за вршење активности на супервизија на квалитетот на системот на ФУК и квалитетот на работењето на ЕВР во субјектите од јавниот сектор што како надлежност на ЦЕХ е предвидена со ЗЈВФК. Наведената состојба упатува на потребата надлежното министерство да преземе активности за преиспитување на наведените состојби и преземање на потребните активности за надминување на истите.

- Координативната улога на ЦЕХ ја спроведува преку организирање обуки, давање насоки и одржување на работни средби со субјектите од јавниот сектор. Иако не е донесена посебна Програма за обука за воспоставување и развој на ФУК, ЦЕХ во соработка со земјите од ЕУ преку спроведување на неколку проекти¹ во рамки на кои се содржани и поединечни програми, во периодот од 2009 до 2013 година, има организирано повеќе обуки (Прилог 3) на кои континуирано се даваат насоки на субјектите за преземање на потребните активности за воспоставување, развој и спроведување на системот за ФУК и ВР. Изготвени се методолошки акти² во кои се наведени конкретните активности потребни за воспоставување и унапредување на системот за ФУК и ВР, додека за олеснување на имплементацијата на системот на веб страницата на Министерството за финансии истите се објавени. Имајќи во предвид дека истите се донесени во текот на 2010 година од една страна, а воедно настанати се одредени промени во законските и подзаконските акти и стандардите за професионално извршување на внатрешната ревизија, дефинирајќи сосема нов пристап и начин на „услови и начин на спроведување на обука и полагање на испит за овластен внатрешен ревизор во јавниот сектор“, со што се наметнува потребата од преиспитување од нивно ажурирање и издавање на нови прирачници согласно утврдените модули за едукација на заинтересираните лица за полагање испит за овластен внатрешен ревизор.
- Со измените во ЗЈВФК во 2013 година детално е опишана постапката за условите и начинот на спроведување на обука и полагање на испит за овластен внатрешен ревизор во јавниот сектор, што до негово донесување беше регулирано со посебен подзаконски акт. До отпочнувањето на Националната сертификација (08.01.2015 година) и донесувањето на Програма за спроведување на обука и испит за

¹ Твининг проектот „Зајакнување на системот за јавна внатрешна финансиска контрола“ во 2009 година

МАТРА Проект „Зајакнување и имплементирање на јавната внатрешна финансиска контрола на централно ниво“ во 2009 и 2010 година

Твининг проектот „Поддршка на процесот на фискална децентрализација преку зајакнување на капацитетите за стабилно финансиско управување и внатрешна финансиска контрола на локално и централно ниво“ во 2012 година

Проект TIAPS „Обука на внатрешни ревизори во јавниот сектор,

² Прирачник за финансиско управување и контрола и Прирачник за внатрешна ревизија

РЕВИЗОРСКИ НАОДИ

овластен внатрешен ревизор во јавниот сектор, во тек е меѓународна сертификација на внатрешните ревизори. Преку реализација на проектот на ЕУ за обука на внатрешни ревизори од јавниот сектор до сега е извршена меѓународна CIPFA сертификација на 45 внатрешни ревизори и 23 сметководители.

- За ефикасна координација и развојот на системот на ФУК и ВР, ЦЕХ одржува работни средби со лицата задолжени за воспоставување и развој на ФУК и ВР во субјектите, со цел размена на искуства, знаења, воочување тешкотии и слабости при имплементацијата и предлагање соодветни решенија во согласност со стандардите и примерите на добрите практики од спроведувањето на овој систем.
- Активностите за супервизија на квалитетот на системот на ФУК и квалитетот на работењето на ЕВР, во субјектите како надлежност на ЦЕХ предвидена со ЗЈВФК, се уште не се извршуваат, а со Стратегијата за развој на јавната внатрешна финансиска контрола во Република Македонија за периодот од 2015 до 2017 година е предвидено започнување на истите во наредниот период.
- За координација на активностите за прашања поврзани со ФУК и ВР во текот на 2011 година формирани се и Комитет за финансиско управување и контрола и Ревизорски комитет како консултативни тела, кои согласно ЗЈВФК треба да одржуваат состаноци најмалку четири пати во годината. Заклучно со 2014 година одржани се 4 седници на кои се разменувани информации за степенот на имплементација на системот во поединечните субјекти. Во март 2015 година одржана е петта седница на комитетите при што е изготвена Информација за состојбата на ФУК и ВР и мерки за понатамошен развој.
- Врз основа на доставените стратешки и годишни планови за ревизија како и Годишните финансиски извештаи од субјектите, ЦЕХ секоја година до Владата на Република Македонија доставува Годишен извештај за функционирање на системот на ЈВФК. Во овој Извештај се известува за спроведените активности во годината, тековната состојба и идните насоки за развојот на овој систем. Составен дел на извештајот се поединечни заклучоци за идните активности кои субјектите треба да ги преземат со конкретни рокови за постапување и известување. Согласно Годишниот извештај за 2013 година, Годишни финансиски извештаи за активностите за воспоставување и развој на ФУК во 2013 година до ЦЕХ доставиле 66 (87%) буџетски корисници од прва линија и 58 (72%) ЕЛС. Годишни извештаи за извршени ревизии и активности на внатрешната ревизија во 2013 година до ЦЕХ доставиле 60 (75%) субјекти од јавниот сектор и 52 (64%) ЕЛС.

РЕВИЗОРСКИ НАОДИ

За утврдување на преземените активности во делот на воспоставувањето на ФУК и ВР и правилното постапување, Државниот завод за ревизија изврши ревизија на успешност кај 79 субјекти каде предмет на ревизија беше „Ефикасноста и ефективноста на системот на ФУК и ВР“. Утврдените состојби се презентирани во поединечните извештаи издадени за секој субјект предмет на ревизија како и во збирниот извештај од оваа област.

Имајќи ја во предвид улогата, значењето и активностите кои ги има преземено ЦЕХ за создавање на институционална рамка за воспоставување на системот на ЈВФК, надзорот и хармонизацијата која ја врши, ревизијата констатира дека во најголем дел се преземени потребните активности, но надлежното министерство има потреба од преземање на дополнителни активности во делот на обезбедување на потребните човечки ресурси, донесување на подзаконските акти, спроведување на супервизија на системот на ФУК и ВР и одржување на седници на квартално ниво од страна на комитетот за ФУК и ревизорскиот комитет.

ЗАКЛУЧОК

Координацијата на активностите за развојот, воспоставувањето, спроведувањето и одржувањето на системот на јавна внатрешна финансиска контрола кај субјектите од јавниот сектор во Република Македонија е во надлежност на Министерство за финансии - Централната единица за хармонизација.

Со извршената ревизија на координацијата на развојот, воспоставувањето, спроведувањето и одржувањето на системот на јавна внатрешна финансиска контрола во субјектите од јавниот сектор на ЦЕХ, констатиравме дека донесени се законски, подзаконски акти, прирачници и насоки, методологија и стандарди за работа, направени се обуки на вработените во ЦЕХ како и вработените во субјектите од јавниот сектор, што упатува на констатацијата дека се преземени потребните активности за пропишување и донесување на рамката за воспоставување на системот на јавна внатрешна финансиска контрола.

Согледувајќи ја улогата, значењето и придобивките од овој систем како и констатацијата дека системот на ЈВФК е подложен на постојано усогласување и прилагодување, создавајќи услови за децентрализирана одговорност и воспоставување на функционална независна внатрешна ревизија, надлежното министерство има потреба од преземање на дополнителни активности во делот на преиспитување на постојните законски одредби, донесување на подзаконските акти и воспоставувањето на супервизија на квалитетот на ФУК и ВР. Преземените активностите ќе ја зголемат ефикасноста и ефективноста на координацијата на активностите, што ќе придонесат за развој, воспоставување, спроведување и одржување на системот на јавна внатрешна финансиска контрола во субјектите од јавниот сектор.

ПРЕПОРАКИ

Како резултат на спроведената ревизија, а со цел да дадеме придонес во функција на надминување на констатираните состојби како и подобрување и унапредување на системот за координација на развојот, воспоставувањето, спроведувањето и одржувањето на системот на јавна внатрешна финансиска контрола, ги даваме следните препораки:

1. Министерството за финансии да преземе активности за преиспитување на одредбите на Законот за јавна внатрешна финансиска контрола во делот на утврдување на опфатот на субјектите кои имаат обврска за воспоставување на ФУК и ВР дефинирање на соодветни критериуми кои ќе бидат во сооднос на расположливиот буџет/финансиски план и човечки ресурси.
2. Министерот за финансии да преземе активности за пропишување и објавување на Програмата за обука за воспоставување и развој на финансиското управување и контрола и Програма за спроведување обука и испит за овластени внатрешни ревизори.
3. ЦЕХ да преземе активности за ажурирање на постојните прирачници за ФУК и ВР и донесување на потребните прирачници за непречено спроведување на Програмата за обука и испит за овластени внатрешни ревизори.
4. Министерот за финансии да преземе активностите за систематизирање на одделение за супервизија во рамките на Секторот за јавна внатрешна финансиска контрола и екипирање на секторот.
5. ЦЕХ да ги преземе потребните активности за вршење на супервизија на квалитетот на системот на ФУК и квалитетот на работењето на ЕВР во субјектите од јавниот сектор.