

PEER REVIEW

на Државниот завод за ревизија
Република Македонија

Конечен извештај
на Судот за ревизија на Сојузна Република Германија

Вовед

1.1 Намена и цел на peer review

(1) Во текот на овој peer review германската врховна ревизорска институција (ВРИ) стекна увид во функциите кои ги извршува Државниот завод за ревизија (ДЗР) на Република Македонија, постапките и методите кои се применуваат во извршување на овие функции и перспективите за идниот развој на ДЗР. Peer review беше извршен како одговор на барањето на ДЗР за ревизија, која требаше да се изврши за кратко време. Според ова барање, најголемо внимание требаше да се посвети на позицијата на ДЗР во рамките на правното и институционалното опкружување, на организациската структура и постапките, комуникацијата со трети страни, како и зајакнувањето на институцијата за ревизија во смисла на користењето на европските фондови. Резултатите од овој peer review се содржани во овој извештај.

(2) Германската ВРИ одреди тим од пет лица за спроведување на овој peer review. Тимот имаше можност да одржи голем број состаноци и разговори со персоналот на ДЗР, претставници на Парламентот и Владата на Република Македонија, како и со различни субјекти на ревизија. Разговорите се одржаа во текот на март 2007 година. Исто така, беа анализирани документи кои ДЗР ги стави на располагање, како на пример објавени извештаи, литература, интерни прописи, записници и меморандуми. ДЗР ги обезбеди сите информации и документи, кои беа неопходни или од помош за обезбедување одговори на прашањата на овој peer review. Според барањата на peer review тимот, ДЗР, исто така, ги организираше средбите со сите потребни соговорници. Во својата работа тимот доби целосна и сеопфатна поддршка. Со помош на ДЗР беше овозможено да се надмине тешкотијата која произлезе од фактот дека најголем дел од документите беа на македонски јазик.

(3) Peer review се одвиваше врз основа на генерално прифатени и меѓународно кодифицирани критериуми за работење на ревизорските институции (ИНТОСАИ, Декларација од Лима за прирачник за ревизорски принципи од октомври 1977). Целта на овој peer review не беше правење на проценка и давање препораки од страна на германската ВРИ врз основа на сопственото искуство и работа, кои потоа би требало ДЗР да ги примени во своето институционално опкружување, кое е сосема различно. Ако се има предвид дека ревизијата беше извршена за краток временски рок, обемот беше сведен на аспекти кои беа суштински за темата на овој peer review. Тимот на германската ВРИ самостојно ги избра релевантните аспекти во текот на ревизијата.

1.2 Развој на ДЗР и рамковните услови

(1) ДРЗ е формиран во 1997 година. По назначување на првиот главен државен ревизор во 1998 година, Заводот ги започнал своите активности во 1999 година. Заради своето скорешно формирање ДЗР ја нема можноста да ги користи предностите кои ги носи долгогодишното работење. Во создавање на структурата и постапките требало да се започне од нула и тоа е процес кој се уште не е целосно завршен. Сепак, развојот на Заводот се одвива брзо. Бројот на вработените пораснал од 11 на 80 во периодот од 1999 година до денес.

(2) Денес ДЗР е централна институција за надворешна ревизија во Македонија, со надлежност да врши ревизија на расходите на сите нивоа и институции на владата. Раководител на ДЗР, кој има највисоки овластувања за донесување на одлуки, е главниот државен ревизор, кој има свој заменик. ДЗР е составен од 8 сектори и со секој од нив раководи помошник главен државен ревизор. Функциите и обемот на ревизорската работа се регулирани со Законот за државна ревизија (ЗДР). Според својот законски мандат, ДЗР треба да ја извршува својата работа независно и автономно. Меѓутоа, постојат голем број задолжителни функции, како што се годишна ревизија на целокупниот државен буџет и буџетите на единиците на локалната власт, корисниците на овие буџети, државните претпријатија и политичките партии кои добиваат средства од државата. Критериумите за ревизија кои треба да ги применува ДЗР се сигурност на сметките, усогласеност со примарната и секундарната законска регулатива, како и економичност, ефикасност и ефективност на работата на владата. ЗДР исто така пропишува важни аспекти на организацијата на ДЗР, како и на планирањето, имплементацијата и известувањето кај ревизијата.

(3) Опкружувањето во кое работи ДЗР се карактеризира со почетен и напреден развој на структурата и институциите на владата, постојано "усогласување" на правниот систем и брзи промени во економските и социјалните структури. Како резултат на ова, законската и институционалната рамка за активностите на ДЗР е предмет на значителни измени. Од декември 2005 година Македонија е кандидат за пристапување кон ЕУ. Ова бара понатамошно прилагодување на законската регулатива и структурата на владата, но и дефинирање на нови приоритети од страна на ДЗР. Покрај другите измени, Законот за државна ревизија бил усогласуван неколку пати и тоа е процес кој се уште трае. Процесот е дополнително поттикнат од отворената дискусија за идната улога на ДЗР на тркалезната маса која се одржала на 31 јануари 2007 година, на која земале учество претставници на Парламентот и Владата на Република Македонија, амбасадорот на Кралството Холандија, претставници на Холандскиот суд за ревизија, ЕУ, Светска банка и од научната заедница. Резултатите од оваа дискусија, чија цел била проширување на обемот на ревизиите кои ги извршува ДЗР, како и флексибилни и соодветни процедури за одобрување

на буџетот на ДЗР и зајакнување на соработката со Парламентот и Владата, предизвикале значително внимание во јавноста.

(4) Развојот што ДЗР го постигна досега во многу области е неминовен одговор на промените кои се случувале во поширокото опкружување. Работата на ДЗР се фокусира на усогласеноста со законските барања, но и на неопходните напори за давање приоритет во следењето на имплементацијата на законската рамка, која многу брзо се менува. Наспроти ова, ревизијата на аспектите на успешноста има помала важност. Во овој смисол, мора да се има на ум дека барањата на ДЗР во однос на материјални ресурси за работа се слични на барањата кои во овој поглед ги имаат другите органи на владата, во процесот на својот тековен развој (на пр. внатрешната ревизија)

Во секој случај, ДЗР има дефинирани стратешки цели со чие исполнување ќе се развие во современа и ефикасна институција за надворешна ревизија, која во целост ги применува меѓународните стандарди. Тие се вградени во среднорочната стратегија, која треба да се ажурира полу – годишно. Во моментот постои стратегија за периодот 2006-2010 година. Овој процес на стратешко планирање е поддржан од страна на Холандскиот суд за ревизија, кој ги утврдува основните пристапи за унапредување на структурите и постапките и тоа го прави во рамките на твининг проект кој обезбедува интензивна соработка со ДЗР.

2 Фокусот на peer review

Ефективноста на работата на институцијата за надворешна ревизија зависи од многу фактори. Тоа е совпаѓање на соодветна правна и институционална рамка, ефективни структури и процедури, јака мотивација и високи квалификации на вработените и перцепција дека ревизорската институција од политичката и административната заедница и од јавноста се карактеризира со кредибилитет и професионализам што создава предуслови потребни за функцијата на надворешна ревизија за да се обезбеди осигурување за правилна и ефикасна употреба на јавните средства. Специфичните околности определуваат кои од овие аспекти се од клучно значење за развој на ревизорската институција. За целите на peer review германската ВРИ ги утврди следните централни точки кои според неа се од посебно значење за оценување на напредокот на ДЗР и идните перспективи.

2.1 Правна и институционална рамка

2.1.1 Институционална независност

(1) Стандардите на Меѓународната организација на врховни ревизорски институции (ИНТОСАИ) и Европската Унија бараат обезбедување на

институционална независност на ВРИ. Активностите потребни да се постигне ова се законски одредби за донесување на дискрециони одлуки и постапки на ДЗР. Меѓутоа, исто така е потребно да се спречи несоодветно влијание од Владата, која може да се потпира на мнозинство во законодавните тела и е во состојба да ја смени законската рамка за статусот и активностите на ДЗР. Заради ова Декларацијата од Лима, одобрена од меѓународната заедница на врховни ревизорски институции веќе побара формирањето на ДЗР и потребното ниво на независност да биде одредено со Устав.

(2) ЗДР содржи многу одредби кои ја уредуваат независната функција на ДЗР и истите спречуваат секако влијание од страна на поединци и процедури. Меѓутоа, ЗДР не содржи јасно упатување за независност. Дури и повторните иницијативи од ДЗР не успеаја во вградувањето на надворешната ревизија во македонскиот устав. Во тој период, изготвен е нов предлог на ЗДР, кој децидно го опишува и нагласува статусот на ДЗР како автономно и независно ревизорско тело. Освен тоа, ДЗР изготви амандман на македонскиот Устав (член 113а). Овој предлог ги вклучува сите елементи потребни да се заштити статусот на ДЗР како независно тело на државна ревизија во рамките на севкупната државна структура.

(3) Врз основа на дискусиите што ги имавме забележавме растечка согласност кон идејата на вградување на основната заштита за ДЗР во Уставот. Ова веќе се одрази во заклучоците што произлегоа од Тркалезната маса. Во меѓувреме, предлог амандман за Уставот доставен од ДЗР беше поддржан од Министерството за финансии кое му го достави на Министерството за правда кое е примарно одговорно за вакви прашања. Сепак, се чини дека главните причини за овозможување на дополнителна заштита за ДЗР се уште не се прифатени од сите засегнати страни. Посебно, Парламентот како тело надлежно за измени на Уставот не треба да смета дека обезбедување заштита на ДЗР е привилегиран статус за ДЗР како негов интерес во споредба со останатите институции на државата, туку дека е неопходно во практичен и правен смисол. Треба да се земе в предвид дека уставниот статус на ДЗР може да предизвика слични барања од други институции. Според тоа, од витално значење е да се покаже веродостојно и убедливо дека доделувањето на статус на уставна категорија на ДЗР е неопходен предуслов за ефективна и одржлива гаранција за независна надворешна ревизорска функција. Освен тоа, потребно е да се нагласи дека уставната заштита за ДЗР е неопходен услов за отпочнување на преговорите со ЕУ во поглед на Глава 32 (Финансиска контрола) на рамката за преговори.

До сега, институционалната независност на ДЗР не е соодветно поддржана и одржливо заштитена. Продолжените напори за воведување на уставни гаранции за ДЗР треба да бидат реализирани сега врз основа на поднесениот предлог амандман. За оваа цел ДЗР треба уште повеќе

да го нагласи фактот дека уставната гаранција е неопходна за исполнување на барањата кои меѓународната заедница ги поставува пред врховните ревизорски институции, како и условите за пристапување кон Европската унија. Тоа, пак, бара целосна и постојана заштита против влијанија од било каков вид врз функцијата на надворешна ревизија.

2.1.2 Лична независност

(1) Покрај заштитата на ДЗР како институција, нејзините раководни лица треба да бидат заштитени од директно или индиректно несоодветно влијание. Релевантните правни одредби од ЗДР (член 13) ги штитат двете раководни лица на врвот, ГДР и ЗГДР, преку јасни одредби против надворешни влијанија. Тие се избрани од Парламентот со мандат од 10 години и може да бидат сменети пред истекот на тој мандат само по четири основи децидно дефинирани во ЗДР. Дури и врз основа на претпоставката дека причините за разрешување оставаат простор за толкување, злоупотребата на оваа одредба со цел ограничување на независноста на овие раководни лица се чини неверојатна. Уставниот амандман предложен од ДЗР (Член 113 а) обезбедува понатамошно зајакнување на личната независност на двете раководни лица на ДЗР. Според предложениот амандман, десетгодишниот мандат на ГДР и ЗГДР, како и нивниот избор од страна на Парламентот е уредено со Уставот. Со ова се спречува отстранувањето од обичната легислатива на бариерите за нивно разрешување.

(2) Овластените државни ревизори, кои имаат овластувања за донесување одлуки во ревизорската постапка, во моментот не уживаат правна заштита на личната независност од надворешни влијанија. Согласно ЗДР, тие ги вршат ревизиите (Член 18) и ги потпишуваат извештаите од извршените ревизии (Член 23). Слично на ограничувањата што се однесуваат на ГДР и ЗГДР, тие не смеат да вршат други јавни или приватни функции и се предмет на правила кои се применуваат при конфликт на интерес. Во пракса, функцијата на овластените државни ревизори определена со ЗДР се врши од помошниците на главниот државен ревизор, кои ги имаат квалификациите одредени со Член 25 од ЗДР и истите ги водат секторите на ДЗР. Предлогот за измени на ЗДР обезбедува заштитна клаузула според која, овластените ревизори, особено помошниците на ГДР, не може да се сметаат лично одговорни од страна на трети лица за официјални изјави дадени во текот на ревизорската постапка.

(3) Личната заштита на ешалоните под раководството на највисокото раководство на ДЗР, предложена со предлог измените на ЗДР се чинат правно доследни, со оглед на тоа што овие високи раководни лица имаат овластувања да носат одлуки кои заслужуваат заштита. Ова важи без оглед на фактот што во пракса главниот државен ревизор го разгледува предлог

конечниот извештај со телото за контрола на квалитет во рамките на ДЗР (став 2.2.3) пред да го испрати кај субјектот и дека главниот државен ревизор може да ја измени одлуката поврзана со ревизијата на приговор од субјектот на ревизија. Помошниците на ГДР ги потпишуваат конечните ревизорски записи и, како што покажа искуството, се сметаат од трети лица за одговорни за ревизорските наоди што се доставуваат до субјектот на ревизија и последователно се објавуваат. Според тоа, заштитата на помошниците на ГДР од закани за правни последици и други несоодветни влијанија ќе влијае на тоа како надворешните страни ќе ја гледаат независноста при донесување одлуки во ДЗР.

(4) Токму поради ова можеби ќе биде неопходно да се преиспита дали примената на системот на бонуси, определен со Член 27 б од ЗДР за помошниците на главниот државен ревизор, е компатибилен со целта на заштита и нагласување на нивните овластувања за независното одлучување. Според правните одредби споменати погоре, ГДР може на помошниците да им обезбеди бонуси до 20% од нивните месечни плати со цел да ги награди нивните специјални напори за подобрување на нивната работа и резултатите. Укинувањето на бонусите на ниво на одговорни ПГДР може уште повеќе да го зајакне, од перспектива на лица од надвор, кредибилитетот на независниот процес на донесување одлуки во ДЗР. Всушност, доделувањето на бонуси од страна на највисокото раководство на ДЗР на оние, кои во најголем број случаи одлучуваат за резултатот на ревизијата, може да создаде впечаток дека одлуките не се донесуваат со целосно професионална независност, туку дека постои тенденција да се задоволи она за кое се верува дека е очекување на највисокото раководство. Друг аргумент кој сугерира дека укинувањето на системот на давање бонуси би било пожелно е фактот дека, според она што ни го кажаа нашите соговорници, целите на системот да мотивира и поттикне подобри резултати во работата, се постигнуваат само до одреден степен. Меѓутоа, ако се погледне системот на плати во ДЗР како целина, се гледа дека би било пожелно да се обезбеди, на пример со пренесување на средствата за бонуси во основните плати, платните групи да останат во соодветна пропорција со функциите кои се извршуваат, како и тоа дека давањето бонуси нема да доведе до ситуација при која еден ревизор фактички добива повисока плата отколку ПГДР кој е негов надреден.

Иако важечките законските одредби соодветно ја заштитуваат независноста на Главниот државен ревизор и неговиот заменик, тие треба да бидат зајакнати со соодветна уставна одредба. Со зајакнување на независноста на помошниците на главниот државен ревизор и нивната законска функција на овластени државни ревизори, ДЗР може дополнително да го зајакне кредибилитетот на својот процес на независно донесување одлуки. За успешно реализирање на оваа цел би требало да се разгледа можноста од ревидирање на постојниот систем на наградување.

2.1.3 Финансиски ресурси

(1) Функционирањето, ефективноста и конечно независноста на функцијата на надворешна ревизија во голема мерка зависи од доделување на соодветни финансиски ресурси на ВРИ, со цел да им се овозможи извршување на сите активности кои се потребни за исполнување на нивните законски мандати. Од оваа причина Декларацијата од Лима бара, со цел да се обезбеди финансиска независност, ВРИ да ги добијат ресурсите неопходни за извршување на нивните мандати. Исто така, тие треба да имаат право, финансиските ресурси за кои ќе сметаат дека им се неопходни да ги бараат директно од законодавецот и истите да ги користат онака како што ќе сметаат дека е најсоодветно. Ова значи дека влијанието на извршната власт врз барањето за средства, одобрувањето и користењето на истите треба да биде стриктно ограничено.

(2) ДЗР се финансира од централниот буџет и со сопствени приходи од наплата на надомест од субјекти на ревизија што се врши според сопствен Тарифник одобрен од страна на Парламентот. Според Член 16 од ЗДР ДЗР наплаќа надоместок за ревизија кај многу институции, кои не припаѓаат директно на централната или локалната власт (особено фондови и правни субјекти во кои државата е најголем акционер. Во последниве години е забележан раст кај двата вида на приходи (табела “Тренд на финансиските ресурси на ДЗР. Извор: ДЗР, сопствени пресметки).

Во последните 4 години (2003 – 2007) средствата кои се доделени на ДЗР директно од централниот буџет се зголемени за 44%, додека сопствените приходи се зголемиле за 26% во истиот период. Во секој случај, МФ внело само околу 50% од годишниот предлог за буџет на ДЗР даден во текот на процесот на програмирање на годишниот буџет (цф. табела подолу).

(3) Значителната брзина на зголемување на финансиските ресурси на ДЗР го одразуваат процесот на градење на капацитети. Меѓутоа, ДЗР смета дека финансирањето е недоволно и дека има индивидуални случаи при кои финансиските ограничувања го попречиле извршувањето на ревизорските задачи или активности за обука, како и вработувањето или унапредувањето на персонал. Значителната неусогласеност меѓу нивоата на финансирање кои се сметаат неопходно потребни на ДЗР и фактичките средства кои институцијата ги добива е нагласена со споредбата на предложениот буџет од страна на ДЗР и износите кои МФ ги одобрува.

Оваа неусогласеност станува очигледна во текот на постапката на програмирање на буџетот. Според Член 15 од Законот за буџети, МФ издава годишен циркулар со кој од корисниците на буџетот бара да ги подготват своите буџетски предлози. Во ова писмо МФ исто така укажува на обемот на потрошувачка која ја наметнува МФ во согласност со

среднорочното финансиско планирање и политичките приоритети на Владата. За разлика од други корисници на буџетски средства, ДЗР не го усогласува својот предлог за годишен буџет со целите на МФ, туку го приспособува на својата стратегија за развој. Конечното одобрување за буџетот на ДЗР го дава Парламентот со посебно гласање според Член 27а од ЗДР. Во минатото Парламентот секогаш го следел предлогот на МФ и не ги разгледувал барањата на ДЗР за поголеми средства. До сега, ГДР никогаш не зборувал на седници на кои се разгледувал буџетот на ДЗР.

Имавме впечаток дека, од аспект на овој годишен процес, во ДЗР преовладува мислење дека од година на година извршната власт без причина ги намалува средствата од буџетот наменети за ДЗР и на тој начин влијае врз независноста на институцијата. Наспроти ова, во МФ сметаат дека ДЗР бара премногу одеднаш и не ги признава зголемувањата на средствата добиени досега ниту општите финансиски ограничувања кои ја намалуваат можноста за трошење.

Разликите во мислењата меѓу ДЗР и извршната власт исто така може да имаат импликации врз извршувањето на буџетот. Како и другите институции во државата ДЗР не може самиот да троши средства, туку секогаш треба да добие одобрување од МФ, преку кое и се вршат сите плаќања. Ова е уште еден случај каде ДЗР чувствува ограничување на можноста за извршување на планираните активности без никакво влијание од надвор.

(4) Конфликтот кој редовно се појавува меѓу ДЗР и МФ во однос на големината на средствата од буџетот не придонесува кон поефикасна соработка меѓу Парламентот, Владата и ДЗР, чија цел би било исполнување на крајната цел на одржување на стабилно управување со јавните финансии, во согласност со законот и принципите на ефикасноста и економичноста. Фактичкото ограничување на можноста на ДЗР за работење според сопствено наоѓање, а кое произлегува од ваквиот конфликт, треба да се избегне; од друга страна, не треба да се заборави дека како и другите ВРИ, ДЗР е од целокупниот државен буџет кој треба да се реорганизира според приоритетите кои ги поставува Парламентот во согласност со општите јавни интереси. Овие приоритети може да бидат соодветно поставени само ако се има на ум потребата од соодветно финансирање на функцијата на надворешна ревизија. Исто така, се чини упатно приоритетите да се постават во согласност со долгорочната стратегија, со цел да се создаде сигурност во планирањето за сите заинтересирани страни.

Ние утврдивме 3 можни пристапи за решавање на потенцијалниот конфликт опишан погоре:

- Упатно е да се избегнува годишната конфронтација, со постигнување на политичка согласност на сите заинтересирани страни за стратешките цели на ДЗР, неговите суштински функции кои

- вклучуваат и нови потенцијални функции, како и неопходно ниво на финансиски и човечки ресурси. Овој процес може да се заклучи со одлука донесена од Парламентот, која ќе обезбеди насоки за планирање на буџетот кај МФ и ДЗР во наредните години. Во овој напор, од суштинска важност се јасниот опис на обемот на функциите кои Парламентот ги смета за неопходни (цф. точка 2.1.4 подолу) и транспарентната дефиниција за потребите од средства.
- На ДЗР треба да му се дадат соодветни можности да го образложи и оправда пред Парламентот своето планирање, како во однос на извршување на своите задачи кои претставуваат законска обврска, така и во однос на неопходните средства. Очигледно досегашната практика на повремени писмена комуникација не ги задоволува потребите на ниедна од страните. Имајќи го ова на ум и земајќи ја во предвид посебната положба која ДЗР треба да ја има како независно тело за надворешна владина ревизија според меѓународните и европските стандарди, се чини дека е добро да се обезбеди правото на ДЗР да зборува пред Парламентот или во Комисијата за финансирање и буџет. Ова право кое постои во многу европски земји во различни форми, може да се обезбеди при општото зајакнување на односите меѓу ДЗР и Парламентот (цф. точка 2.1.5 подолу).
 - Административната контрола на трошењето на ДЗР не смее да доведе до ситуација во која ДЗР ќе биде попречуван во спроведување на своите активности. Претставници на МФ ни појаснија дека се сложуваат со ваквата констатација. Мешањето во програмите кои имаат импликации врз средствата треба да се ограничи на случаи на неизбежни скусување на тековните средства и причината за ваквото мешање мора да биде транспарентно и директно објаснета на ДЗР.

(5) Уште една причина заради која е неопходно соодветно и одржливо доделување на буџетски средства на ДЗР е фактот дека инаку вториот столб на кој се потпира финансирањето на ДЗР, а тоа се сопствените приходи од наплата на надомест за извршени ревизии, би можел да добие преголемо значење. Во вкупниот буџет со кој располага ДЗР овие средства од наплата на надомест за извршени ревизии (сопствени приходи) учествуваат со значителен износ, кој редовно е поголем од 30%.

Табела 2: Учество на сопствени приходи во вкупниот одобрен буџет на ДЗР

година	централен буџет	сопствени средства во денари 000	вкупен буџет	учество на сопствени средства во %
2003	43 649	22 100	65 749	33,36
2004	56 302	27 550	83 852	32,86
2005	54 401	29 922	84 323	35,48
2006	55 904	32 008	87 912	36,41
2007	62 820	27 931	90 751	30,78

Извор: ДЗР, сопствени пресметки

Всушност, во последните години било невозможно да се генерира вкупниот износ на буџетирани сопствени приходи. Ова може да значи дека ДЗР не бил во можност, во секоја финансиска година да ги изврши сите планирани ревизии за кои се наплатува надомест. Од друга страна, ДЗР треба да се справува со голем износ на неплатени побарувања, бидејќи некои субјекти на ревизија не го плаќаат надоместокот на време, така што ДЗР треба да ја обезбеди наплатата по судски пат. Следствено, делот на расходите од сопствените приходи изнесува 16,54% од вкупниот буџет за 2005 и 21,14% за 2006 година.

(6) Дополнителното финансирање од сопствени приходи од ревизии не треба да биде суштински дел од средствата со кои располага една ВРИ, бидејќи ова може да го попречи независното утврдување на приоритети во согласност со актуелните потреби. Наместо тоа, треба да се исполнат барањата содржани во Декларацијата од Лима, според кои секоја ВРИ треба од централниот буџет да ги добие средствата неопходни за извршување на основната функција. Финансиската зависност од приходите кои се добиваат со наплата на услугите може да создаде тренд на вршење на ревизии кај субјекти кои плаќаат за истите, мотив кој не треба да биде одлучувачки критериум при планирање на ревизиите од страна на независен орган кој врши ревизија кај институции на владата.

Постојната практика на изготвување и реализирање на буџетот не гарантира на соодветен начин дека ДЗР ќе ги добие финансиските ресурси кои на институцијата и се потребни за извршување на нејзиниот мандат. Ваквата практика не е во согласност со меѓународните стандарди за финансиска независност на врховните ревизорски институции. Присутните контроверзии во врска со обемот на финансирање кој му е потребен на ДЗР можат единствено да се

отстранат со донесување на јасна политичка одлука за функциите кои ги извршува ДЗР и долгорочно за финансиските ресурси кои треба да му се дадат на располагање на ДЗР. За оваа цел, ДЗР треба целосно да го објасни и оправда своето планирање и да му биде дадено правото истото да го направи и во Парламентот.

Мерките кои произлегуваат од реализирањето на буџетот треба да бидат ограничени на исклучителни случаи кога тоа околноста го наметнуваат како императив. Постојење на јасна перспектива за финансирањето на ДЗР може да придонесе да се избегне зависноста од сопствените приходи од наплата на ревизорските услуги, што се заканува да го загрози независното одредување на приоритетите.

2.1.4 Должности регулирани со закон

Обемот на ревизорската работа на ДЗР е регулиран со Член 1 од ЗДР. Според Став 1 од Член 6 од истиот Закон, ДЗР има обврска еднаш годишно да врши ревизија на одредени субјекти. Ова ги вклучува буџетите на органите на централната власт и на единиците на локалната само -управа и нивните корисници, како и државните претпријатија политичките партии кои добиваат средства од централниот буџет. ДЗР врши ревизија кај сите други субјекти во согласност со Став 2 Член 6 од ЗДР според своите годишни програми.

Според годишниот извештај од 2005 година, бројот на органи кои задолжително требале да бидат подложени на ревизија таа година изнесувал 521; бројот на сите други изнесувал 1.522. Реалниот обем на ревизија ни оддалеку не го исполнил бројот на задолжителни ревизии. Годишната програма барала финансиска ревизија кај 131 субјект. Од овие 102 биле задолжителни, додека 29 биле изборни во согласност со Став 2 Член 6 од ЗДР. Вториве се наречени "програмски ревизии". Освен тоа, извршени биле 19 ревизии кои не се фокусирале на финансиските извештаи на субјектите, туку на успешноста на реализирањето на програми на владата и преземени мерки. Од 150 ревизорски проекти за 2005 година, во истата година се извршени 110. Во 2006 година годишната програма со планирани 132 ревизии е речиси целосно реализирана.

До крајот на 2006 бројот на задолжителни ревизии, според Став 1 од Член 6 од ЗДР се намалил на 168, како резултат на програмата за реструктуирање на ниво на локална самоуправа реализирана во 2005 и 2006 година. Бројот на субјекти на ревизија, кој можел да биде вклучен во ревизорската програма со дискреционо решение на ДЗР, во меѓувреме се зголемило до 1.699. Од 168 задолжителни мандати ДЗР планира да изврши 51 и да издаде 122 ревизорски извештаи во 2007 година. Освен тоа, ДЗР планира да изврши 33 програмирани ревизии кои ќе резултираат со 54 ревизорски извештаи. Освен тоа, планира да изврши и 3 ревизии на успешност, што ќе резултира со вкупен број на ревизорски проекти од 87 за

2007 година. Намалувањето на бројот на ревизорски проекти исто така го одразува фактот дека околу 300 сметки на општините се инкорпорирани во нивните буџети.

(2) Големiot број на субјекти кај кои ДЗР според закон има обврска да изврши ревизија ангажира голем дел од ревизорските капацитети. Уште само мал број на европски ВРИ ја имаат истата законска обврска (Словачка и Словенија). Барањето да се извршат 500 ревизии за 2005 година било очигледно нереално и ДЗР не би можел да го исполни дури и кога би ги ангажирал сите свои капацитети. Во меѓувреме, бројот на задолжителни мандати е значително намален, што овозможува да се изврши значителен број од задолжителните ревизии. Во секој случај, дури и намалениот број на задолжителни ревизии остава малку простор за поставување на значителни приоритети и фокусирање на капацитетите на ДЗР на оние области, кај кои постои особено висок ризик или особено голем потенцијал за подобрување.

(3) Избегнувањето на пропусти во покриеноста со ревизии е апсолутна неопходност и клучна цел на сите ревизорски институции. По правило, оваа цел се исполнува со соодветни методи на ревизорско планирање а не со строги законски барања или со цел според која ревизијата треба да покрие колку е можно поголем дел од владините расходи. Одлучувачки фактор при ова е анализата на ризик, која се базира врз конкретни околности кои постојат кај субјектите на ревизија. Ваква анализа на ризик треба да земе во предвид суштински фактори, како што се важноста на слабостите на кои укажале претходните ревизии, времето кое поминало од последната ревизија, обемот на финансиските средства кои се ревидираат или потенцијалниот број на грешки во деловните процеси. Може да биде корисно за ДЗР да размисли дали намерно, постојано фокусирање на ревизии кои се базираат на ризикот не би довеле до поефикасно искористување на скудните ресурси.

(4) Од аспект на поголема ефикасност во работење на една ВРИ, целта - утврдување на главните точки на ревизијата врз основа на ризик треба да добие приоритет, пред целта да се ревидира колку е можно поголем дел од вкупните државни расходи. Предуслов за планирање на ревизија врз основа на ризик е постоење на транспарентна и ефективна постапка за избирање на предметите на ревизијата (цф. точка 2.3.3 подолу). Дали одредена ситуација во Македонија бара голем број на ревизии во однос на најважните државни органи е прашање за кое треба пред се да се одлучи на политичко ниво и во поврзаност со посветеноста кон долгорочен развој на ДЗР. Може да биде корисно да се размисли за намалување на задолжителниот годишен обем на работа на неопходниот минимум.

Наспроти значителното намалување на нивниот број, задолжителните ревизии ангажираат значителен дел од капацитетите на ДЗР и го спречуваат соодветното утврдување на приоритети. Пожелно би било

да се разгледа дали задржувањето на прописите во однос на задолжителните ревизии е неизбежно и во кој обем ефективност на надворешната ревизија може да биде подобро обезбедена со пристап базиран на транспарентни критериуми на ризик.

2.1.5 Односи со Парламентот

(1) Во земја во која се одвива процес на сеопфатна трансформација, создавањето на блиски деловни односи меѓу ДЗР и Парламентот е од исклучителна важност. Напорите кои се прават за создавање на применлива законска рамка укажуваат на брзи законски промени и директно се одразуваат во ревизорските критериуми кои ги применува надворешната ревизија; обратно, резултатите од ревизијата може да генерираат вредни информации за финансиското влијание на легислативата, почитувањето на правната рамка и потенцијалните потреби за нејзини измени. Ефективноста на ревизорските заклучоци и препораки во голема мерка зависи од тоа дали истите се поддржани од страна на Парламентот. Меѓународните и европските стандарди на надворешна ревизија кај институции на владата бараат блиски односи меѓу ВРИ и соодветните законодавни органи.

(2) Должностите на ДЗР во однос на Парламентот се регулирани со член 11 и 12 од ЗДР. Според овие одредби ДЗР поднесува годишен извештај и ревизорски извештаи за значајни неправилности откриени во текот на ревизијата. На барање на Парламентот ДЗР ги доставува сите ревизорски извештаи, кои се исто така достапни и на интернет. Годишниот извештај, кој е значаен производ на ДЗР и задолжителен извештај, обично се разгледува како посебна точка на парламентарната агенда.

Доследна, стандардна постапка за разгледување на ревизорските извештаи во Парламентот, која активно ќе го вклучува ДЗР и ќе биде поткрепена со институционализирани контакти меѓу ДЗР и Парламентот, се уште не е воспоставена. Се уште не е формирана комисија, како што е на пример Комисијата за буџет и која се покажала корисна во многу земји, а ќе биде надлежна за прашања поврзани со ревизија на институции на владата. Учесниците на тркалезната маса беа уверени дека ваква комисија навистина би била корисна. Исто така, не постојат ниту други начини на кои се спроведува блиска соработка, како што се, на пример, редовни состаноци на високите раководители на ДЗР со претставници на Парламентот и постојната комисија за финансии и буџет, или точно одредени датуми за разгледување на извештаите од ДЗР. Парламентот обично се бави со ревизорските извештаи без никакво непосредно присуство на ДЗР и најчесто само ако овие извештаи наведуваат на заклучоци за постоење на политички релевантни дејства, особено незаконско однесување на индивидуални лица кај субјектите на ревизија.

Само во мал број случаи Парламентот формирал посеопфатни заклучоци за својата законодавна работа.

(3) Поблиската соработка меѓу Парламентот и ДЗР може значително да ја зголеми ефективностa на функцијата на ревизија на институциите на Владата и целната поддршка на работата на Парламентот. Формирањето на комисија со конкретна надлежност за надворешна ревизија (парламентарна комисија за ревизија) би претставувало значаен чекор напред кон постигнување на оваа цел; ова треба да биде поддржано од ДЗР со јасно одредување на задачи за односи со Парламентот, на пример, со назначување на одделение под директна надлежност на ГДР. Исто така, сите напори треба да се насочат повеќе кон прилагодување на извештаите на ДЗР кон потребите на Парламентот. Ние ги утврдивме следниве пристапи кон постигнување на оваа цел.

- Треба да се одредат приоритети за известување на Парламентот. Една можност е да се стави нагласок на оние извештаи, кои бараат политичка одлука која ќе и даде поголем интензитет на критиката на ДЗР кон сериозните недостатоци. Системот на приоритети исто така може да укаже на оние извештаи, кои содржат наоди кои би можеле да имаат поголемо значење за законодавната работа на Парламентот. Ова би им овозможило на пратениците систематски да ги изберат, меѓу големиот број на извештаи од ДЗР, оние кои заслужуваат поголемо внимание. При ваква поставеност би било корисно да се објасни зошто ревизорските извештаи се поважни, а не се само просто формално известување. Во овој контекст би било упатно ДЗР да ја илустрира историјата и корелацијата на прашањата, како и да одговори на прашања од пратениците (лична комуникација).
- Исто така, треба да се изнајдат начини со кои ревизорските извештаи би можеле подобро да ги нагласат системските слабости кои заслужуваат оценка од Парламентот. Овие прашања треба да бидат подобро одделени од оние факти кои, пред се, се однесуваат на незаконски дејства или неправилности во изолирани случаи. Еден можен инструмент за постигнување на ова би било обезбедувањето на информации од ДЗР за Парламентот, во форма на специјални извештаи, за “хоризонтални” прашања кои се дел од неколку или сите области на јавната администрација. Ваквите специјални извештаи би можеле, на пример, да содржат список на системски слабости во одредена област на работењето на владата, независно од било која индивидуална власт и административен субјект, и исто така да укажат на можните начини на решавање на слабостите.
- Освен тоа, известувањето од страна на ДЗР треба да му овозможи на Парламентот да ја оцени решеноста со која извршната власт прави напори да се справи со незаконските дејства и неправилностите. Солидна основа за ова може да биде имплементирањето на ефективен систем за следење на спроведувањето на дадените

препораки (цф. Точка 2.3.6 подолу). Ова може, исто така, да ги збогати информациите кои се доставуваат со годишниот извештај за Парламентот.

Во моментот, соработката меѓу Парламентот и ДЗР недоволно го искористува потенцијалот за поголема ефективност на функцијата на државна ревизија и за целна поддршка на работата на Парламентот. Формирање на комисија за ревизија при Парламентот, како што беше наречена на тркалезната маса, би можело да претставува исклучително важен чекор напред кон зајакнување на соработката. Освен тоа, ДЗР треба својата работа повеќе да ја приспособи на потребите од информирање на Парламентот, со јасно нагласување на резултатите од својата ревизорска работа и обезбедување на дополнителни информации за Парламентот, со нагласување на системските слабости и со информации за напредокот во отстранување на неправилностите и незаконските дејства.

2.1.6 Надворешна ревизија и внатрешни контроли

(1) На исти начин како функцијата на надворешната ревизија, македонската јавна администрација, чија примарна одговорност е да обезбеди управување со јавните средства во согласност со принципите на законитост и добро работење, се уште е во фаза на развој. Ефикасните внатрешни контроли се главен предуслов за постигнување на законитост и ефикасно работење. Перспективата на зачленување во ЕУ го зголеми значењето на овој аспект. Од една страна, се нагласува важноста на системот на јавна внатрешна финансиска контрола (PIFC) кој е во развој во сите институции на јавната администрација, што вклучува формирање на единици на внатрешна ревизија како генерално барање за задоволување на стандардите на ЕУ. Од друга страна, барањата за управување со средствата на пред- пристапните фондови за помош од ЕУ наметнуваат потреба од имплементирање на специфични внатрешни контроли кај надлежните административни субјекти.

(2) Постојат многу начини на кои надворешната ревизија може да помогне во развојот на внатрешните контроли независно од нивниот специфичен дизајн. Во секој случај, секогаш треба да се има на ум суштинската разлика меѓу двете функции. Јасно е дека задача на администрацијата е да воспостави соодветни контролни структури и да обезбеди тие да работат ефикасно и ефективно. Оваа задача е обврска на највисокото раководство на секој административен субјект, но исто така и на централизираните функции на внатрешната контрола во МФ. Задача на надворешната ревизија да врши ревизија на ефективноста на внатрешните контроли, да пренесува меѓународни стандарди и, каде што е потребно, да дава

предлози и препораки, ако контролите имплементирани од страна на администрацијата се покажат недоволни или подложни на грешки.

(3) Во 2000 година МФ започна да гради елементи на системите за јавна внатрешна финансиска контрола и воспостави единици за внатрешна контрола во различни области на јавната администрација. Денес внатрешната контрола е регулирана со 2 закона, за кои постои намера во идниот период да се комбинираат во еден. Во меѓувреме МФ има формирани 50 единици за внатрешна контрола на ниво на министерства и агенции кои се наоѓаат во нивни состав. Меѓутоа, процесот на развивање на ваквите единици се уште не е завршен. МФ го смета формирањето и контролата на овие единици за своја задача. Според МФ, дополнителната контролна функција на ДЗР треба да биде на второ место, по соработката која се базира на доверба и партнерство.

(4) Следејќи една препорака од Европската комисија, МФ и ДЗР потпишаа Протокол за соработка. Тој го регулира споделувањето на информации за областите на финансискиот менаџмент, системот на контрола и системот на внатрешна ревизија. Исто така, Протоколот бара да се одржуваат состаноци на претставници на обете институции барем 2 пати годишно. Протоколот не содржи јасна и прецизна дефиниција за одделните области на одговорност и контактите или областите на соработка кои од нив произлегуваат. Истото се однесува на двата закони кои ја регулираат внатрешната ревизија и во ниту еден од нив не се споменува ДЗР.

Во пракса, до сега соработка е реализирана во областа на почетна и напредна обука, на пример, со меѓусебна размена и учество во различни форми на обука. Исто така, МФ и ДЗР се согласни да вршат размена на информации за ревизорските стандарди, методолошки упатства и прирачници, годишни програми за ревизорски активности, ризични области при планирање на ревизиите, програми за обука и други информации од заеднички интерес. Според МФ, единиците на внатрешната ревизија ги користат извештаите на ДЗР кога ги планираат своите ревизии. Во секој случај, се уште има празнини во практичната размена на информации, што понекогаш доведува до дуплирање на работата извршена речиси истовремено кај исти субјект на ревизија. Во текот на ревизиите кај институциите на администрацијата ДЗР исто така започнал да ги користи извештаите од работата на внатрешната ревизија како дополнување на сопствената ревизорска работа. Меѓутоа, ДЗР можеби ќе сака да стави акцент на оваа работа со спроведување на студија на работењето на структурите на внатрешната ревизија кои може да утврдат општи слабости и начини за нивно отстранување.

(5) Според наше мислење улогите на ДЗР и на МФ во развојот и контролата на структурите на внатрешната ревизија се уште не се јасно дефинирани. Несомнената примарна одговорност на извршната власт секако не

исклучува студија или оценување од страна на ДЗР на системите на внатрешна контрола во рамките на неговиот ревизорски мандат и во текот на неговите ревизии кај постојаните субјекти на ревизија. ДЗР веќе извршил одреден напредок во овој правец, во согласност со меѓународните стандарди и обидот да се постигнат резултати во оваа област. Уште повеќе, ова му овозможува на ДЗР да го земе во предвид постоењето на соодветни системи за внатрешна контрола кога ќе го оценува ревизорскиот ризик кај индивидуалните субјекти кај кои треба да врши ревизија и на тој начин да направи соодветен избор кога ќе одлучува за обемот на својата ревизорска работа. Ваквиот пристап треба да се интензивира и да се надминат сите евентуални резерви во оваа област. Поцелосна размена на информации меѓу ДЗР од една страна и МФ и децентрализираните структури на внатрешна ревизија од друга страна треба да го овозможат ова без напуштање на идејата за партнерство меѓу внатрешната и надворешната ревизија. Најважен фактор е подобрата координација, на пример, во однос на ревизорските програми.

(6) Посебна област е контролата на фондовите на ЕУ кои Македонија ги добива во рамките на програмата за пред-пристапна помош, а кои треба да бидат исплатени по одреден период од централизирани единици на јавната администрација на државата. Слично на аранжманите во областа на земјоделството и структурната помош кај земјите членки на ЕУ, легислативата на Заедницата пропишува имплементација и функционирање на ефективни системи на (внатрешно) раководење и контрола во националните администрации. Ова се предусловите за доделување на пред-пристапна помош на Македонија како земја кандидат. Исто така, легислативата на Заедницата бара од земјата кандидат да назначи институција за ревизија, која ќе гарантира пред ЕУ, независно од националните тела кои ги отстапуваат доделените фондови, дека системот на раководење и контрола на државата работат ефикасно и безбедно и дека сите услови кои ги поставуваат законите на Заедницата во однос на овие фондови се почитувани. За да го изврши ова, институцијата за ревизија треба да спроведе ревизорска програма и соодветно да ја извести во ЕУ. Работата на институцијата за ревизија целосно се раководи од законите на Заедницата и за резултатите од таа работа се известуваат институциите на ЕУ.

(7) На крајот на минатата година МФ побара од ДЗР да ја преземе функцијата на ревизорска институција. По разгледување на можните ефекти, особено врз независноста на ревизорската работа, и земајќи ги во предвид научените лекции во другите земји, ДЗР се согласи да ја преземе оваа функција со исполнување на 3 основни услови:

- Законско разјаснување во ЗДР (издвојување на редовната ревизорска функција на ревизија од онаа на ревизорската институција според законот на Заедницата)

- Доволно дополнителен персонал и финансиски ресурси за работа на ревизорската институција
- Соодветни програми за обука

Предложеното преземање на оваа функција му нуди на ДЗР можност да изгради одржливо техничко знаење во оваа област, чија важност постојано се зголемува, и да ги искористи ефектите на синергијата. Меѓутоа, треба да се има на ум дека ова не е спроведување на независна функција на надворешна ревизија во вистински смисол, туку вршење на контролна функција пропишана со законот на Заедницата и контролирана од страна на институцијата на Заедницата. Во случај ДЗР да одлучи да ја врши оваа функција, за согледување на сопствената улога од суштинско значење ќе биде овие околности не само да се разјаснат во легислативата туку исто така да бидат транспарентни со организациско раздвојување на оние одделенија/одделение на ДЗР кое ќе ја врши функцијата на институција на ревизија според законите на ЕУ.

Со усвојување на поширок и по системски пристап во вршење на ревизија на структурите на внатрешната контрола во државната администрација, ДЗР може да помогне во нивниот развој. Реализирањето на овој пристап треба да биде придружен од подобра комуникација со Министерството за финансии и децентрализираните единици за внатрешна ревизија, со цел да се обезбеди ефикасно спроведување на таа функција и во согласност со идејата за партнерство. Во овој смисол, координирањето на ревизорското планирање има исклучително значење. Ако ДЗР одлучи да преземе извршување на ревизија на средствата кои Европската унија ги доделува како помош за земјите – кандидати за членство, треба да се има на ум посебниот карактер на оваа функција, особено од аспект на независноста на извршување на мисијата, и истата да се направи транспарентна со јасно организациско одвојување на оваа функција од функцијата на ДЗР како национална врховна ревизорска институција.

2.2 Стратегија, организација и постапки

2.2.1 Стратегија

(1) Секој процес на долгорочно планирање на една ВРИ треба да опфати опис на своите активности, преку дефинирање на мисијата и визијата на институцијата. Во оваа рамка, намерите и општите ориентации треба да се специфицираат со понатамошни стратешки и оперативни цели во рамките на годишното планирање на ревизијата.

(2) На почетокот на 2005 година ДЗР изготви стратегија за развој за 5-годишен период, која секоја година се ажурира. На Стратегијата за развој

за периодот 2006 – 2010, која беше достапна во моментот кога се вршеше овој реев review, и претходи дефиниција за целите и задачите и визијата на ДЗР, кои се претставени преку 5 стратешки цели.

Цели и задачи

Државниот завод за ревизија е врховна ревизорска институција која ги контролира и подобрува законитоста, отчетноста, ефикасноста, ефективноста и интегритетот на субјектите на ревизија кои управуваат со јавните средства.

Визија

Државниот завод за ревизија ќе биде носител на подобрувањето на начинот на управување со јавните средства, отчетноста и транспарентноста кај законодавната, извршната и судската власт со предлагање економични, рационални и ефективни решенија.

Стратешки цели

1. Обезбедување на целосна независност на државната ревизија како уставна категорија, во согласност со принципите на Декларацијата од Лима
2. Зајакнување на институционалните капацитети и обезбедување на оптимални технички и човечки ресурси како предуслов за извршување на функциите на државната ревизија
3. Воведување на нови видови и подобрување на квалитетот на постојните ревизии во согласност со стандардите на ИНТОСАИ и следење на ефектите од извршените ревизии
4. Воведување и развивање на информациона систем и примена на ИТ во ДЗР и негово рационално и ефикасно искористување во ревизијата
5. Политика за унапредување на комуникацијата со домашните и меѓународните институции

Освен стратешките цели наведени погоре, ДЗР исто така изготви непосредни цели и активности кои служат за исполнување на долгорочните стратешки цели. Исто така, ДЗР има утврдени рокови и временски рамки за завршување на активностите, како и одредени квантитативни показатели за следење на исполнувањето на дефинираните цели.

(3) ДЗР планира да ја ажурира својата стратегија за развој секоја година. Стратегијата која го опфаќа периодот 2007-2011 треба да се изготви во 2007 година заедно со ХСР. За оваа цел Секторот за развој, кој е одговорен за спроведување на оваа активност, очекува информации од сите области,

како и упатства од највисокото раководство на ДЗР. ДЗР направи напори да го запознае целиот персонал со стратегијата, преку претставување на истата во текот на 2-дневниот состанок кој се одржал во јуни 2006 година во Охрид. Оваа стратегија е во секое време достапна за јавноста на веб страницата на ДЗР.

(4) Со својата стратегија за развој ДЗР создал планирана рамка врз основа на јасно дефинирана хиерархија на цели, која е во согласност со основните задачи на една ВРИ, обезбедувајќи следење на роковите, земајќи го во предвид актуелниот развој и нудејќи висок степен на внатрешна и надворешна транспарентност. Ова е точно и покрај фактот дека појасното дефинирање на некои цели би го зголемил нивното користење како практични алатки за релевантно дејствување.

(5) Освен тоа, сакаме да го споменеме фактот дека ДЗР има ограничено влијание врз имплементацијата на некои од своите централни стратешки цели, како што е зајакнување на институционалните капацитети заради обезбедување на оптимални технички и човечки ресурси или донесување амандмани кон законската регулатива неопходни за консолидирање на институционалната и финансиската положба на ДЗР. Како резултат на ова, успехот на стратегијата за развој на ДЗР и на многу од нејзините компоненти зависат од активности превземани од други органи. Ова може да претставува пречка на користењето на стратегијата за развој како сигурна основа за планирање.

Солиден и одржлив развој на ДЗР бара суштинските стратешки и оперативни цели да не зависат од настани одредени од надворешни фактори. Кога ова не може да се избегне, одговорностите, зависноста и условите треба веднаш да се одредат. Во ваков случај, може да се подготви соодветна реакција на ДЗР, на пример изготвување на сценарио. Имајќи го предвид ова препорачливо е:

- Целите и активностите да се разликуваат според тоа дали ДЗР може да ги имплементира независно од трети лица или дали нивната имплементација зависи од надворешни решенија;
- Клучните цели да се утврдат и спроведат со најголем можен степен на независност од надворешните фактори;
- Доколку е неопходно, да се изготват различни сценарија за имплементација.

Со своето стратешко планирање ДЗР си доделил многу јасна и транспарентна ориентација. ДЗР треба понатаму да ги одреди своите активности во различни области. Треба да се води сметка да се раздвојат целите кои ДЗР може да ги реализира со сопствени капацитети од надворешните фактори, да се прецизираат задолженијата за имплементација и да се обезбеди поддршка на

одржливиот развој, со утврдување на цели на начин кој нивното реализирање нема да го направи зависно од надворешни фактори.

2.2.2 Организациска структура

(1) Организацијата на секоја ВРИ мора да ја најде златната средина меѓу различни и понекогаш спротивни цели, како што е јасно доделување на задолженија наспроти опциите за оставање доволно простор за флексибилност. Хиерархиски структурираните организации почесто прифаќаат елементи на организација на матрица, организација на проект или организација на процеси приспособена кон потребите на корисникот на продуктите со цел да се задоволат современите барања за квалитетот на нејзината функција.

(2) Организациската структура на ДЗР е хиерархиска, поделена на сектори/одделенија и поврзана со предметите на ревизијата. Највисокото раководно ниво го сочинуваат главен државен ревизор и заменик главен државен ревизор. Одделенија непосредно потчинети на највисокото раководно ниво се кабинетот на ГДР, одделението за внатрешна ревизија и одделението за односи со јавноста. Понатаму, ДЗР се состои од 8 сектори од кои 5 се одговорни за извршување на финансиска ревизија кај утврден број на субјекти на ревизија (специјализација според предмети на ревизија). Друг сектор, чиј развој е во тек, е одговорен за ревизија на успешност. Секторот за развој е со 4 одделенија (методологија, планирање и анализа, соработка со ВРИ, обука и човечки ресурси) и Секторот за поддршка со 2 одделенија (одговорни за поврзано планирање, развој и ревизорска поддршка). Распределбата на задачи на секоја организациска единица се врши според распоред на задолженија.

(3) Во ДЗР формирано е колегијално тело (колегиум) во кое членуваат заменикот ГДР и помошниците ГДР. Со колегиумот претседава ГДР. Во согласност со интерниот акт на ДЗР за организација и работење, колегиумот разгледува и расправа за различни прашања, особено за

- Годишната и оперативната програма на ДЗР
- Методолошки упатства/прирачници и нивна имплементација
- Други интерни акти/документи
- Годишниот извештај

Од колегиумот се бара мислење за сите организациски решенија кои ги донесува ГДР. Меѓутоа, колегиумот не е вграден во Законот за државна ревизија. Највисокото раководство на ДЗР не смета дека ова тело треба да има суштинска улога во донесувањето одлуки поврзани со наодите.

(4) Во ДЗР се формирани заеднички структури кои се бават со специјални и итни стратешки задачи. Пред се, тоа е колегиумот. Меѓутоа, на оперативно

ниво се формираат и работни тела, на пример за изготвување на стратегија за развој, дефинирање на важни ревизорски критериуми и сл. До сега, не се формирани мешани ревизорски тимови од неколку одделенија.

(5) Според Стратегијата за развој на ДЗР за 2006-2010 организациските структури и распоредот на задолженија ќе се подобрат со соодветни организациски упатства и бројот на вработени ќе се зголеми чекор по чекор до 2010 година. Според релевантниот контекст во ДЗР задолжени за менување на структурите на ДЗР се ГДР, ЗГДР, раководителот на кабинетот и осуммината помошници на ГДР. Одделението за правни работи е задолжено за сите правни прашања и е вклучено во изготвувањето на општите и посебните правни акти, но не постои посебно одделение кое би се бавело со организациски прашања.

Раководството на ДЗР потврди дека главните принципи за развој на организацијата се зајакнување на човечките ресурси и модернизирање на организациските структури. Се планира во иднина да формираат нови организациски единици:

- ИТ одделение (ц.ф точка 2.1.6)
- Одделение за ревизија на европските пред -пристапни фондови

Со цел да се оцени целосноста и соодветноста на јавните приходи ДЗР планира да започне со вршење на ревизија на приходи во рамките на ревизорската работа која ја вршат одделенијата за финансиска ревизија. (ц.ф. точка 2.3.1).

(6) Со својата структура која во главно е креирана по принципот на предмет на ревизија, организацијата на ДЗР ја рефлектира својата примарна задача, а тоа е вршење на финансиски ревизии, што задолжително води до фокусирање на телата кои се предмет на ревизија. Во процесот на промена на фокусот на работата на ДЗР кон прашања поврзани со конкретни работи, како што е на пример ревизијата на успешност и ревизијата на нови предмети на ревизија, како што се приходите, ИТ системите или користењето на европските фондови, организациските елементи кои го зајакнуваат односот меѓу знаењето поврзано со субјектот на ревизија и она поврзано со предметот на ревизија ќе добијат на важност. За да се реагира пофлексибилно на ревизорските предизвици треба да се формираат ревизорски тимови за заеднички прашања. Организациската структура и култура која ќе биде повеќе процесно ориентирана би можела долгорочно да ја зајакне ефикасноста и ефективноста на ДЗР. Прифаќањето и квалитетот на работата на ДЗР може да се оптимизира ако процесите и продуктите кои се однесуваат на надворешните институции се дефинирани и прилагодени на потребите на корисниците. За да се постигне ова, процесите треба да се опишат, извештаите да одговараат на очекувањата на корисниците и да постојат стандарди за квалитет за процесите и продуктите во согласност со потребите на корисниците.

За успехот на ДЗР многу е важно соодветно справување со предизвиците за подобрување на организацијата. Во оваа смисла, задолженијата за стратешки организациски развој треба целосно да бидат дадени на една организациска единица. Таа треба да ги утврди и оцени можностите за развој на организацијата и од нив да ги извлече и дефинира целите. За разлика од постојната стратегија за развој, конкретизирањето на овие цели не треба да зависи пред се од бројот на дополнителни вработени. Дури независно од прашањето за вработените, ДЗР треба да го утврди обемот и начините на кои може да се подготви за идните предизвици, со средства за оптимизирање на организациската структура.

Постојната организација на ДЗР, која главно се фокусира на предмети на ревизија, се чини соодветна во однос на примарната задача на институцијата. Понатамошниот развој во правец на заеднички задачи кои се однесуваат на конкретни прашања повеќе ќе ги нагласи флексибилните и заедничките елементи на организацијата. При изготвување на оваа стратегија, ДЗР може да одлучи да се подготви за поголем акцент на релевантни конкретни цели, како и да одлучи кој понатаму треба да ги развива.

2.2.3 Менаџирање на квалитет

(1) Во текот на твининг проектот со Холандскиот Суд за ревизија, ДЗР темелно го проучи прашањето за менаџмент на квалитетот. Анализата на состојбата во оваа област покажа дека ДЗР нема пишано упатство за менаџмент на квалитет. Нивниот прирачник за финансиска ревизија ги зема во предвид ревизорските стандарди на ИНТОСАИ, што значи дека постојат критериуми за обезбедување на квалитет. Понатаму, според сопствената проценка на ДЗР, на сите нивоа на институцијата постојат основи за обезбедување на квалитет на ревизорските извештаи. Кажано ни беше дека одговорноста за ова е пред се кај раководителите на тимовите, на следното повисоко ниво –помошниците на ГДР и конечно кај телото од три члена. Ова тело го сочинуваат помошникот ГДР во чиј сектор е изготвен извештајот, уште еден помошник и ЗГДР како претседавач. Ова тело врши проценка на тоа дали извештајот е целосен, јасен и разбирлив, дали постојат докази кои ги поткрепуваат изнесените мислења, дали оценките се компатибилни со општите критериуми за проценка кои ДЗР ги користи во други случаи. Според нашите соговорници во ДЗР, работата на ова тело не служи само за подобрување на квалитетот на ревизорските извештаи, туку и за утврдување на конкретните слабости и добри страни на ревизорските тимови и на поединците - ревизори. Тие појаснија дека ова помага да се утврдат потребите од обука и да се ублажат разликите во професионалното ниво на одделни сектори и одделенија. Нашите извори во ДЗР исто така ни кажаа дека ваквите разлики во професионалното ниво биле значителни на

почетокот на 2005 година, кога овие тела беа формирани и дека ДЗР успешно открил и се справил со многу слабости.

(2) ДЗР одлучи да изготви посебно упатство за обезбедување на квалитет, покрај постојните ревизорски прирачници. Со ова треба да се задоволат потребите од следење и подобрување, не само на квалитетот на известувањето, туку и на квалитетот на самиот ревизорски процес. Ова упатство ќе биде во согласност со меѓународните стандарди и ќе биде изготвено наскоро. За разлика од ревизорските стандарди, новото упатство е, пред се, наменето на ревизорите, но и на раководителите на ДЗР.

(3) ДЗР ја согледал потребата од активност со која ќе се осигура квалитетот на ревизорскиот процес. Во моментот не може да се каже дали предложените подобрувања на менаџментот на квалитетот се базираат на системски пристап со кој се опфаќа целиот ДЗР. Во секој случај, се чини пожелно идната практика да се базира на соодветна анализа на квалитетот и на инхерентниот ризик. Постојат многу системи на европско ниво за анализа и утврдување на областите во кои треба да се делува (ISO 9000:2000, EFQM или CAF). Конечно, напорите ќе бидат крунисани со успех само ако се воведат ефикасни структури за постојано следење и обезбедување на квалитет. Со оглед на постојните персонални ограничувања, нема да биде можно оваа задача да му се додели на посебно одделение. Наместо тоа, можеби е добро задачата за прегледување и оценување на избрани ревизорски задачи и давањето препораки за подобрување да се додели, наизменично, на ревизорски тимови со други надлежности. Ваквите внатрешни “прегледи” можат, исто така, да помогнат при ширење на знаењата во однос на квалитетот на ревизија низ ДЗР и за целосно споделување на искуството во однос на најдобрата практика.

Напорите за понатамошен развој на управувањето на квалитет во ДЗР се, пред се, правилно насочени кон процесите на ревизија и со тоа одат подалеку од постојните процедури за обезбедување на извештај за квалитет. Врз основа на транспарентна проценка на ризиците за квалитетот, ДЗР треба особено да го истражи прашањето за тоа каква процедура може да обезбеди постојана проценка на квалитетот и учење на најдобрата практика од страна на целата организација.

2.2.4 Внатрешни контроли во ДЗР

(1) Според ИНТОСАИ упатствата, сите институции кои користат јавни средства се должни преку ефикасни внатрешни контроли да ги извршуваат обврските кои се однесуваат на соодветно користење на средствата. Оваа обврска особено се однесува на ВРИ, бидејќи тие вршат проценка на органите кои се предмет на ревизија, преку критериуми за соодветни

внатрешни контроли, и треба да ги прифатат овие критериуми за проценка на сопственото однесување, кое треба да биде пример за другите. Специфични критериуми за имплементација на системи на внатрешна контрола се изготвени од страна на Европската комисија во рамките на нејзиниот Концепт на јавна внатрешна финансиска контрола (PIFC), особено во однос на земјите кандидати за влез во ЕУ (цф. Точка 2.1.6).

(2) Системот за внатрешна контрола на ДЗР во голема мерка се базира на контролни активности вградени во постојните постапки и структури на одговорност; на пр. формирана е комисија за јавни набавки, за да се осигура дека повеќе лица се секогаш вклучени во овој процес. Како резултат на ова, постапката за јавна набавка е транспарентна и отворена за проверка. Меѓутоа, досега малку е направено за утврдување на приоритетни активности за обезбедување на целосен систем на внатрешни контроли. На пример, ДЗР се уште нема направено анализи на ризик за откривање на области кои бараат специјална анализа. Организацијата на ДЗР вклучува одделение за внатрешна ревизија. Функцијата на внатрешната ревизија треба да се додели на службеник кој директно ќе му одговара на највисокиот раководител на ДЗР. Соодветен опис на функцијата ги објаснува главните задачи на одделението за внатрешна контрола; на пример надгледување на работата на одделенијата на ДЗР во однос на законитоста и обезбедување на информации за ГДР на сосема генерален начин. Меѓутоа, описот не ги наведува овластувањата на функцијата на внатрешна ревизија и барањата кои треба да се исполнат со систематска, добро организирана активност на внатрешна ревизија која се фокусира на приоритетни прашања. Додека траеше нашиот реег review ова место се уште не беше пополнето. Во ДЗР изјавија дека не предвидуваат тешкотии во пополнувањето на оваа позиција.

(3) Заради обезбедување на законитоста на активностите на ДЗР, член 15 од Законот за државна ревизија ја регулира обврската на ДЗР да се подложи на ревизија од страна на ревизори од приватниот сектор. Извештајот на ревизорската куќа потоа се доставува до Парламентот заедно со годишниот извештај на ДЗР. За 2005 година, соодветна ревизорска куќа потврди дека финансиските извештаи на ДЗР обезбедиле точна и реална слика на финансиската состојба на институцијата и дека се во согласност со правната регулатива за сметководство. Исто така, беше наведено дека ДЗР ги користел буџетските средства во согласност со нивната намена. Надворешната ревизија на ДЗР од страна на ревизорска куќа од приватниот сектор практично служи да потврди дека финансиската состојба е реално прикажана, но не може да ја замени ефикасната структура на внатрешната контрола.

Применливиот систем на внатрешна контрола не ги задоволува барањата кои се легитимно поставени пред една институција која игра водечка улога во јавниот сектор. Конкретно, треба да се направи

поголем напор за да се пополнат празните места во единицата за внатрешна ревизија. Функциите на оваа единица треба подетално да се утврдат врз основа на сигурни анализи на ризиците кои влијаат врз работата на ДЗР.

2.2.5 Информатичка технологија

(1) Опременоста со информатичка технологија има директно влијание врз ефективноста на работењето на ДЗР; има суштинска важност за административното раководење на институцијата. Со помош на холандската ВРИ ДЗР спроведе само -проценка на своите ИТ капацитети во февруари 2006 година, врз основа на Cobit стандардите (Control objectives for Information and related technology). Земајќи го ова како основа, ДЗР ја создаде својата ИТ стратегија во декември. Со систематско утврдување на најважните точки, преку ИТ само -проценката и последователното изготвување на ИТ стратегија, ДЗР создаде стабилна основа за развој на својата ИТ структура. Веќе се обезбедени соодветни работни услови со обезбедување на соодветен современ хардвер, стандарден софтвер и пристап кон интернет. Сепак, одредени клучни елементи се уште недостасуваат, како што се доволен број на ИТ персонал, соработка во рамки на мрежа и фундаментални компоненти на стратегија за безбедност и интегритет на податоци. Исто така, се уште има проблеми со набавката на специфичен ревизорски софтвер, како што е IDEA, за испитување на големи бази на податоци кај субјектите на ревизија. Се уште не е можно да се набават сите предвидени лиценци. Уште едно суштинско прашање е и недостатокот од квалификуван персонал за работа со овој софтвер.

(2) Во моментот во ДЗР има 3 вработени одговорни за одржување на хардверот и софтверот, за поддршка на корисниците, програмирање на индивидуални софтверски решенија, за изготвување и реализирање на ИТ планови, како што е пристапот кон интернет, развивање на интранет и планирање на потребите од ИТ набавки. ИТ персоналот извршува обемна работа, бидејќи тие, а не ревизорите, имаат задача да ги пренесуваат релевантните податоци од субјектите на ревизија. Исто така, потребно е да се одржува и членството во различни работни групи, некои од нив на меѓународно ниво. Секој од ИТ персоналот припаѓа на посебно одделение.

Заедно со зголемувањето на бројот на вработени, собирањето на ИТ персоналот во една организациска единица е важно за развојот на соодветна ИТ архитектура и ова има најголем приоритет во ИТ само-проценката. Освен вработување на дополнителен број на ИТ персонал, овој чекор може побрзо да се преземе со менување на распоредот на задолженија. Исто така, наша препорака е ревизорите да бидат соодветно обучени и оспособени самите да ги пренесуваат податоците од субјектите на ревизија. На тој начин ќе се обезбеди поефикасно искористување на способностите на ИТ персоналот.

(3) Иако ДЗР има локална мрежа која овозможува пристап на интернет, се уште не е исполнета целта на создавање на архитектура со заеднички пристап кон податоците и механизми за безбедност на истите. ДЗР работи на имплементирање на интранет (домен со пристап преку лозинка на ДЗР веб страницата). Бидејќи капацитетот на постојниот сервер е недоволен за да им се овозможи пристап кон интернет на сите вработени, ДЗР ќе набави уште еден. Исто така, направени се планови за подобрување на перформансите преку мрежа со голема брзина. Нашите соговорници во ДЗР беа сигурни дека до летото 2007 година ќе се обезбеди пристап кон интернет за секој вработен. Потоа, следниот приоритет ќе биде обезбедување на пристап кон заедничките податоци, како и безбедност на истите.

(4) Чекорите преземени во ДЗР за безбедност и интегритет на податоците сепак недоволно ги задоволуваат основните потреби. За заштита на своите ИТ системи од неовластен пристап ДЗР користи firewall и анти-вирус програма. Во моментот податоците се чуваат периферно од страна на ревизорите или корисниците. Ние предлагаме инсталирање на централен систем за безбедност на податоци како прв приоритет. Освен техничките фактори, ефикасна ИТ безбедност исто така опфаќа инфраструктурни, организациски и персонални аспекти. Она што се уште недостасува е ИТ безбедносна стратегија, која ќе дефинира и анализира релевантни ризици, како и соодветни заштитни и корективни мерки.

ИТ опремата со која ДЗР во моментот располага е соодветна за извршување на основните задачи на институцијата. Планови за понатамошен развој на технологијата веќе се направени. Меѓутоа, постои простор за зајакнување на продуктивноста со посилна мрежа, користење на специфичен софтвер и квалификуваност на ревизорите. Треба да се подобри сигурноста, особено во смисла на формирање на централен механизам за безбедност на податоци. Организирање на сите ИТ специјалисти, вработени во ДЗР, во една работна единица, би претставувало напредок во смисла на зајакнување на капацитетите за ИТ на ДЗР.

2.2.6 Комуникација

(1) Ефективната надворешна комуникација може да ја зголеми транспарентноста, кредибилитетот и ефикасноста на работата на една ВРИ, додека ефикасната внатрешна контрола е предуслов за пренесување на знаењето и стандардите за квалитет во рамките на организацијата. Една од стратешките цели на ДЗР е подобрување на системот на внатрешна комуникација и споделувањето на информации со домашни и меѓународни правни субјекти, како и информирање на јавноста за активностите на ДЗР. Во овој смисол ДЗР изготвува стратегија за

комуникација во соработка со твининг проектот со ХСР. ДЗР веќе ги утврдил фазите на комуникација во ревизорскиот процес и ги одредил приоритетите во однос на целните групи за надворешна комуникација.

(2) ДЗР користи форми на внатрешна комуникација, на пр. редовни состаноци на највисокото раководство и одделните одделенија, циркуларни писма или известувања на огласната табла. Состанок на сите вработени во ДЗР се одржа за прв пат на почетокот на јуни 2006 година во Охрид и на него се дискутирале прашања поврзани со внатрешната соработка. На тој состанок од вработените е побарано да го оценат квалитетот на комуникацијата со одделни сектори и хиерархиски нивоа. На скала од 0-5, каде 65 е највисока оценка, просекот за сите сектори бил 3,64. Иако ДЗР нема интранет за внатрешна дистрибуција на информации, неговата веб страница обезбедува голем обем на информации кои исто така служат за целите на внатрешната комуникација. Имплементацијата на интранет решение се планира за првите 6 месеци од 2008 година. Во летото 2007 година за сите вработени ќе биде обезбеден пристап на интернет, што е предуслов за создавање на планираниот интранет.

(3) Сите вработени со кои разговаравме ја оценија внатрешната комуникација како задоволителна. Резултатите од анкетата спроведена меѓу вработените покажаа дека ДЗР сериозно се бави со овие прашања. Со оглед на ова, беа забележани разлики при проценката на комуникацијата со одделни одделенија во рамките на ДЗР; секоја можност за подобрување треба да се искористи и имплементира во согласност со најдобрата практика. Воведувањето на интранет до пролет 2008 година е уште еден значаен чекор кон подобрување на структурите за комуникација и затоа треба да се забрза.

(4) Во областа на надворешната комуникација ДЗР создава високо ниво на транспарентност со објавување на сите ревизорски извештаи на интернет. На тој начин обезбедува и увид во своите домашни и меѓународни активности, своите функции и организациската структура. Извештаите на ДЗР и особено наодите поврзани со борбата против корупцијата добиваат големо внимание од медиумите. Во 2006 година ДЗР беше повеќе од 500 пати споменат во медиумите; во јануари и февруари 2007 година тоа се случило повеќе од 170 пати.

(5) Се чини дека вниманието на јавноста се фокусира на повредите на законот и неправилностите кои ги открива ДЗР. Ова придонесува кон добрата репутација на ДЗР, особено во врска со придонесот во борбата против корупцијата. Фокусот на јавноста врз овие изолирани случаи вклучува ризик откривањето на повредите на законот да се гледаат во оваа светлина. Индивидуалните грешки или структурните слабости, предизвикани од брзите измени во правната рамка може да се толкуваат како несоодветно однесување на раководители или службеници. Ова

имплицира на исклучителен степен на одговорност за солидно, праведно и транспарентно известување кое, дури и на јавноста, покажува како треба да се гледа на резултатите од ревизијата во однос на нивното значење и индивидуална одговорност. ДЗР ќе треба и во иднина да одговара на ова барање. Во исто време, треба да води сметка неговата улога во структурниот развој на раководењето со јавните средства да не изгуби од важност заради известување за индивидуални случаи.

ДЗР посветува големо внимание на внатрешната и надворешната комуникација. Прашањето за имплементација на интранет ќе овозможи суштински поттик на понатамошно подобрување на внатрешната комуникација и треба да се разгледа со неопходното внимание. Високата транспарентност на ДЗР во работењето и напорите со кои придонесува за подобрување на состојбите предизвикува поголемо внимание на јавноста и почит кон работата на институцијата. Меѓутоа, треба да се внимава улогата на ДЗР да не биде сведена на откривање на изолирани спектакуларни случаи.

2.3 Главни точки на ревизијата и ревизорската постапка

2.3.1 Обем на ревизија

(1) Декларацијата од Лима бара сите јавни финансиски операции, независно од тоа дали и како тие се одразуваат врз националниот буџет, да бидат предмет на ревизија од страна на ВРИ. Освен што ги опфаќа јавните расходи, декларацијата од Лима истакнува дека јавните приходи (како што се даноците или провизиите) треба да се подложуваат на ревизија колку е можно посеопфатно. VI Конгрес на EUROSAl уште еднаш ја истакна потребата од вршење на ревизија на ваквиот вид приходи.

(2) Не постојат конкретни законски ограничувања на обемот на ревизијата што ја врши ДЗР. Меѓутоа, одредбите на Законот за државна ревизија во голема мерка се фокусираат на расходите на државата. Она што останува нејасно е степенот до кој овој Закон, исто така, имал намера да ги регулира јавните приходи, како што се даноците и царинските давачки и користењето на јавни средства или добивката од продажбата на јавната сопственост.

(3) Всушност, иако дава значаен акцент на јавните расходи, ДЗР исто така врши ревизија на приходите на јавните субјекти во онаа мерка во која тие се дел од финансискиот статус на субјектите на ревизијата. Оваа ревизија ги гледа износите на приходи и расходи кај субјектите на ревизија, но не и целосноста и соодветноста на јавните приходи или расходи на начините на кои истите се реализираат.

Ние добивме потврда од различни извори дека, како резултат на новите и сложени прописи наплатата на приходите од страна на македонските

власти е подложна на грешки и покажува неправилности кои може да доведат до значителни загуби на даночни приходи. ДЗР ја смета ревизијата на приходите како област на ревизорското работење на кое до сега не му се посветувало соодветно внимание и ја изразува својата намера да ја интензивира својата ангажираност на ова поле. Покрај ревизијата на начинот на користење на фондовите на ЕУ, на проектите за заштита на животната средина и системите на ИТ, Стратегијата за развој на ДЗР за периодот 2006-2010 година ја спомнува ревизијата на јавните приходи како приоритетно прашање. Со амандман кон ЗДР треба децидно да се вклучи ревизијата на приходите во мандатот на ДЗР. Со прифаќање на таков амандман ДЗР планира да започне со ревизија на законитоста и ефикасноста на наплатата на приходите во текот на 2008 година и да дава свои препораки за легислативата, кога ќе смета за потребно.

Во рамките на ДЗР постои неопходната стручност за ревизија на приходи. Во моментот, има петмина ревизори со соодветно професионално искуство. Овие ревизори доаѓаат од УЈП и имаат огромно искуство, многу од нив повеќе од 20 години, во контрола на даноци или царини. Меѓутоа, тие се пред се ангажирани во финансиската ревизија и не биле систематски вклучени во ревизија на приходи.

(4) Намалувањата на обемот на ревизија генерално ја намалуваат ефикасноста на ДЗР и не се компатибилни со меѓународните стандарди. Особено во однос на оние области кај кои, како во случајот со јавните приходи, може да се очекува ревизорската работа да придонесе кон значително олеснување на финансиските ограничувања; ваквите намалувања треба да се отстранат. Меѓутоа, постојните законски прописи не изгледаат како ненадминлива пречка за зголемување на обемот на ревизорската работа. Очигледно, Министерството за финансии се согласува со ова гледиште и смета дека поинтензивна ревизија на јавните приходи би била соодветна. Заради ова ДЗР треба да го разгледа прашањето за тоа дали е подготвен на ревизијата на приходи да и даде поголем приоритет веќе во планирањето на ревизијата за следната година. Ова може да се поврзе со потемелна проценка на аспектите на ризикот за целите на селектирање на предметите на ревизија (цф. Точка 2.3.3).

Фактот дека во моментот ДЗР се фокусира на ревизија на расходите во органите на владата не треба да го спречи во толкување на обемот на својот мандат за ревизија во согласност со потребите кои се јавуваат. Особено треба ревизијата на регуларноста и на ефикасноста на наплатата на приходите да ги претвори колку е можно поскоро, во една од своите примарни дејности.

2.3.2 Ревизии на успешност и хоризонтални ревизии

(1) Покрај испитувањето на законитоста и регуларноста на активностите на владата, Декларацијата од Лима исто значење посветува на ревизијата на успешност, која е ориентирана кон испитување на резултатите, економичноста, ефикасноста и ефективноста на активностите на владата. Ова опфаќа ревизија на ефикасноста со која се користат човечките, финансиските и други ресурси, вклучувајќи го испитувањето на ефикасноста на информационите системи, критериумите за успешност и постапките за контрола, како и постапките кои субјектите на ревизијата ги вршат за отстранување на утврдените недостатоци. Овие ревизии на успешност се потпираат на многу поголем опфат на ревизорски и методи на проценка отколку традиционалните финансиски ревизии. Тие исто така вклучуваат проценка на ефективноста на организациските структури, процесите на донесување на одлуки и системите на раководење (организациска ревизија). Предметот на работа е помалку јасно дефиниран однапред отколку кај финансиската ревизија и може да се содржи индивидуални програми и проекти, како и организациски шаблони на јавната администрација или фундаментални програмски одлуки. Заради тоа, ревизијата на успешност не може да се состои од последователни чекори детално пропишани однапред.

(2) За задоволување на овие специфични потреби на ревизиите на успешност, ДЗР има формирано посебно одделение кое треба да вработува персонал од 11 ревизори. Во моментот петмина работат во оваа област. До одреден степен тие во својата ревизорска работа добиваат поддршка од дополнителен персонал од одделенијата за финансиска ревизија и секторот за развој. Според ограничениот број на ревизори, ревизиите на успешност се одговорни само за мал дел од вкупната ревизорска работа на ДЗР. Ревизорската програма за 2005 година вклучила 3 ревизии на успешност. Две од нив се завршени во 2005 година, додека третата била поврзана со 17 проекти. Започнала во 2005 и сега се наоѓа во фаза на известување.

За подготвување и извршување на ревизиите на успешност ДЗР користи прирачник изготвен врз основа на INTOSAI Стандардите. Овој прирачник ја објаснува примената на одделни стандарди кај ревизиите извршени од страна на ДЗР. Користејќи го овој прирачник, секторот за ревизија на успешност ги извршил првите ревизии на успешност кај институции и проекти. Во текот на овие ревизии ДЗР го следел воведувањето на нови лични документи во Македонија и соодветното користење на средствата за помош на здружението на слепи лица. Ревизиите не се бавеле со работењето на владата во поширок смисол, туку повеќе со усогласеноста на програмите со утврдени цели или ЕУ правила.

Прашањето за тоа дали постигнатите ефекти се во разумен сооднос со доделените средства и дали постојат поефикасни алтернативни начини, и не играло значајна улога. Од ревизиите произлегле голем број наоди кои главно се однесувале на аспектите на регуларност, односно на

усогласеност со барањата за одобрување или со должностите за известување.

(3) Според ДЗР проширување на обемот на работа на ревизијата на успешност не беше возможно заради недостаток на човечки ресурси или недоволна техничка квалификуваност. Во текот на трите изминати години имаше потреба од поголем број ревизори во секторот за ревизија на успешност. Од седумте позиции кои му беа доделени на ДЗР минатата година ниту една не беше назначена за функцијата на ревизија на успешност. Оваа состојба се влоши особено по заминувањето на двајца обучени и искусни раководители на тимови од Секторот за ревизија на успешност во мај 2007 година.

(4) Иако би било можно да се разгледаат аспектите на успешност во текот на финансиските ревизии, оваа опција до сега не добила значителна важност. Точно е дека ревизиите често пати нагласуваат аспекти на успешност, на пример, недоволно ефективно искористување на ресурси и дека ревизијата на индивидуални административни субјекти исто така ја опфаќа целосноста на нивната организација. Меѓутоа, советите во врска со недостатоците или препораките за подобрување во оваа област имаа многу помало влијание отколку наодите за неправилности. Во разговорите со субјектите на ревизија дознавме дека, според нив, би било многу корисно кога ДЗР многу повеќе би ги користел ревизиите на јавните субјекти за да укажат на слабостите и да ја советуваат администрацијата како да се справува со истите. Една од причините зошто ваквите активности немаат висок приоритет можеби е фактот, потврден од раководители, дека ревизорите назначени да вршат финансиска ревизија немаат се уште доволно искуство и технички познавања за да спроведат ревизии на успешност и имаат потреба од дополнителна обука.

(5) ДЗР презема почетни мерки за следење на практиката на многу европски ВРИ кои обрнуваат повеќе внимание на ревизијата на успешност. Во споредба со ревизијата на законитоста на финансиските извештаи и користењето на средствата, аспектите на успешност поретко се разгледуваат; кога тоа и се прави, оние ревизии на успешност кои ние ги видовме вклучуваа силен аспект на регуларност. Ова е делумно така заради фактот дека и кај ревизиите на успешност често се наидува на неправилности кои треба веднаш да се пријават, дури и ако тие не се во фокусот на ревизијата.

Без сомнение, големото внимание што ДЗР го посветува на финансиските ревизии многу придонесува кон специфичната ситуација во која се наоѓа земјата, каде обезбедувањето на регуларност/законитост на јавното работење е од најголемо значење. Во секој случај, во однос на усогласеноста со меѓународните стандарди, но и со потенцијалната корист за субјектите на ревизија, ДЗР треба стабилно и постојано да ги зајакнува своите капацитети за ревизија на успешност. За оваа цел би било корисно

аспектите на успешност да бидат во поголема мерка вклучени во финансиските ревизии. Ова може да се постигне со пофлексибилен пристап кон формирањето на ревизорски тимови кои ќе располагаат со стручност и за финансиска и за ревизија на успешност. Ова исто така може да помогне да се зголеми индивидуалното знаење на сите вклучени ревизори.

(6) До сега ДЗР нема речиси никакво искуство со хоризонталните ревизии со кои се утврдуваат системските слабости во одделни административни субјекти. Постојниот пристап, кој се фокусира на индивидуална ревизија на телата, остава малку место за хоризонтална работа. Во секој случај, наодите на ДЗР би можеле да имаат особено силно влијание кога би можеле да се употребат за да се нагласат клучните прашања кај индивидуалните случаи и да се утврдат начини на кои може да им се пристапи. Ние сметаме дека нема сомнение какви се очекувањата на парламентот во оваа смисла (цф. Точка 2.1.5) и вредноста на тие очекувања. Една опција за задоволување на тие очекувања би биле пилот ревизии кои се бават со идентични проблематични области, на пр. набавки, доделување на договори за услуги или борба против корупција на различни нивоа на власт. Резултатите може да се сумираат на начин со кој лесно се врши споредба. Научените лекции од вакви пилот ревизии може да се искористи за подобрување на ваквиот вид на работа.

И покрај видливите напори, на ревизиите на успешност и на резултатите од истите им се придава многу помала важност отколку на финансиската ревизија. ДЗР треба да води сметка за понатамошен развој на капацитетите за ревизија на успешност и треба да обезбеди покривање на повеќе аспекти на успешност кај финансиските ревизии. Хоризонталните ревизии може да бидат суштински фактор за подобри резултати од работата на ДЗР. Како прв чекор, ДЗР треба да се здобие со искуство во оваа област преку спроведување на пилот ревизии.

2.3.3 Избирање на теми за ревизија и планирање на ревизија

(1) Како што е речено во точка 2.1.4, големиот број на задолжителни ревизорски задачи го ограничуваат правото на ДЗР да избира и подготвува теми/предмети за ревизија. Во секој случај, добар избор на субјекти сепак има смисол бидејќи ДЗР треба да избира меѓу задолжителните задачи, земајќи предвид дека неговите капацитети до сега не беа доволни да ги покријат сите задолжителни ревизии. Освен тоа, ДЗР извршува одреден број на програмски ревизии кои треба да бидат соодветно избрани.

(2) Во ДЗР планирањето за следната година започнува при крајот на септември. Во овој момент се уште нема одобрен државен буџет за следната година. ДЗР не е вклучен во процесот на изготвување на буџетот. Во периодот кога Заводот започнува со планирањето на ревизиите се уште

нема никаков предлог на целокупниот буџет. Заради тоа, изборот на темите за ревизија се врши врз основа на буџетските бројки од претходната година.

(3) Прв чекор во планирањето на ревизиите за следната година е прибирање на предлози за теми за ревизија или субјекти кај кои треба да се изврши ревизија. Ревизорите може да поднесат предлози за ревизорската програма. Врз основа на добиените предлози и разговорите во рамките на Колегиумот, ГДР ја утврдува ревизорската програма за следната година. ДЗР ги има дефинирано следниве критериуми за избор на субјекти кои ќе бидат ревидирани:

1. законска обврска да се врши ревизија кај одредени институции
2. ниво на ризик
3. обем на јавни средства
4. проектни цели
5. програма или законски барања и нивна комбинација со стратешки цели на Македонија за нејзиното пристапување кон ЕУ
6. пријави на државни субјекти за вршење на државна ревизија
7. наоди, информации и докази кои сугерираат постоење на незаконско и несоодветно трошење на јавни средства
8. обезбедување на балансирана структура на субјектите кај кои се врши ревизија според: активностите, формите на организација и одговорностите
9. еднаква територијална застапеност на правните субјекти
10. резултати од претходните ревизии

Горните критериуми помагаат во избирањето на теми за ревизија. Меѓутоа, не се користат стандардизирани шаблони за оценување и мерење, и процесот на избирање не е документиран.

(4) Постапката на избирање на теми за ревизија, која ќе се базира на транспарентни и систематски оценувања, би имала големи предности. Особено со зголемување на можностите за анализа на ризик со однос на индивидуалните субјекти на ревизија и користејќи ја оваа алатка во процесот на избирање на тема на ревизија, ревизорските капацитети на ДЗР може да се насочат кон области во кои ревизорските активности се особено неопходни и значајни. Транспарентен процес на избирање на ревизија може исто така да поттикне развој каде задолжителните ревизорски задачи стануваат помалку потребни (цф. Точка 2.1.4). За да се постигне ова, би било корисно да се зголеми транспарентноста на процесот на избирање на тема, анализа на ризик и мерење на индивидуалните критериуми. Кредибилитетот на еден ваков пристап може да се зголеми со фактот дека ДЗР може да ги користи сите достапни информации за

соодветно ревизорско планирање. Овој аспект, исто така го поттикнува прашањето за тоа дали поголема вклученост во процесот на изготвување на државниот буџет би му овозможил на ДЗР да добие информации за финансиските ризици во индивидуални области во рана фаза и да ги искористи истите во текот на ревизорското планирање.

ДЗР треба понатаму да ги развива процедурите за избор на органите кои ќе бидат предмет на ревизија и да ги направи поттранспарентни. За оваа цел треба посебно да ги развијат методите за анализа на ризик и да ги користат сите информации за органите кај кои се врши ревизија. Базата на информации може да се подобри со навремено вклучување на ДЗР во процесот на изготвување на буџетот.

2.3.4 Чекори во ревизорската постапка

(1) ДЗР извршува околу 150 ревизорски задачи секоја година. Во 2005 година 49 ревизори, поделени во 15 тимови беа назначени на овие задачи. Од нив 13 беа назначени за работа на финансиска ревизија и 2 за работа на ревизија на успешност. Откако годишната програма за ревизија е конечно одобрена, субјектите на ревизија се известувани на почетокот на годината дека ќе бидат подложени на ревизија. Ревизорите ги подготвуваат и ги спроведуваат ревизиите врз основа на прирачникот за ревизија на ДЗР. Ова обезбедува сигурна насока за ревизорската работа во рамките на следниве глави:

- планирање на ревизија
- внатрешна контрола
- извршување на ревизија, и
- известување

Прирачникот за ревизија е во согласност со INTOSAI ревизорските стандарди, Меѓународните финансиски сметководствени стандарди (IFAC), и Упатството издадено од страна на Европскиот суд на ревизори. Исто така може да се пренесе на субјектите на ревизија. Други извори кои се користат за подготвување на ревизијата се интернет, извештаи од медиумите, други публикации, како и претходни ревизорски извештаи на ДЗР. Исто така, деловните процеси на субјектите на ревизија се анализираат за да се утврди постоење на некаков ризик или слабост. Седум дена пред почетокот на ревизијата субјектот добива второ писмо со известување. ДЗР во него ги наведува целта на ревизијата, бара документи за подготвување на ревизијата и конкретно ја наведува логистичката поддршка што е потребна за време на ревизорската работа. Ревизорскиот тим не го информира субјектот за деталите или приоритетите на работата.

(2) Организирањето на секоја ревизија е различна. Обично ревизорскиот тим може да брои од 2 до 8 члена, а времетраењето на ревизиите е меѓу 2 и 8 недели. Во некои случаи раководителот на тимот флексибилно

одлучува на што ќе се фокусира ревизијата. Пристапот зависи од избраните главни точки и обично содржи преглед на документи, делумна електронска анализа на сметководствени податоци и водење на интервјуа. Во соработка со ХСР, ДЗР ја развива својата методолошка основа за собирање, избирање и анализирање на ревизорски докази. ДЗР создава обемна евиденција на резултати од ревизијата, вклучително и електронски документи. На крајот на ревизијата се одржува финален разговор со субјектот на ревизија, при што се разговара за ревизорските наоди и препораките. Од овој состанок се пишува записник, кој го потпишува и ревизорскиот тим и претставниците на субјектот.

(3) Колку што можевме да се увериме, методите и редоследот на чекорите на извршувањето на ревизиите на ДЗР, кои се главно дизајнирани како финансиски ревизии, ги задоволуваат барањата на професионален, ефективен и транспарентен пристап. Сакаме да ја нагласиме особената посветеност на ДЗР кон постојано подобрување на методологијата, под покровителство на твининг проектот. Меѓународните стандарди за вршење на ревизија се содржани во сите упатства кои ревизорите ги имаат на располагање. Вршењето на ревизиите соодветно се документира. Исто така, разговорите кои ги имавме со 2 субјекти на ревизија ни потврдија дека тие ја сметаат ревизијата за праведна, точна и корисна. Тие особено беа задоволни од советите кои ДЗР ги дава за начините за надминување на утврдените проблеми и недостатоци.

Наш впечаток е дека последователните чекори превземени кај финансиските ревизии ги задоволуваат суштинските барања, како и очекувањата на органите – субјекти на ревизија, во смисол на праведен и транспарентен пристап. Понатамошни подобрувања на ревизорската методологија може да се очекуваат како резултат на соработката со ВРИ на Холандија.

2.3.5 Известување

(1) Најдобрата меѓународна практика подразбира извештаите на ВРИ да се јасни, навремени, прецизни и објективни, а нивните наоди и препораки да бидат поткрепени со сигурни докази и наоди.

(2) Извештаите за ревизија на ДЗР детално ги претставуваат собраните ревизорски докази. Тие ги земаат во предвид резултатите од работата на терен и обезбедуваат совети за можните начини на отстранување на утврдените недостатоци. Тие секогаш содржат и целосна проценка на финансиските извештаи, на усогласеноста на субјектот со законот, како и на тоа дали користењето на средствата е во согласност со нивната намена. Меѓутоа, според нашите разговори, на стилот на извештаите негативно влијаат бројни референции кон други материјали, користење на голем број

технички изрази и бирократски и технички јазик, кој е тежок за разбирање за лицата кои не се запознаени со темата на ревизијата.

(3) Соодветното претставување на ревизорските наоди исто така е нарушено од фактот дека, иако извештаите ги опишуваат утврдените слабости, тие не секогаш укажуваат на тоа како треба да се разрешат проблемите. Ревизорските извештаи во многу случаи содржат совети за слабостите за кои не може само субјектот на ревизија да се смета одговорен, туку се последица на правната рамка или на системски проблеми. Претставувањето на слабостите во ревизорскиот извештај упатено кон субјектот се чини дека сугерира дека тој самиот треба да превземе дејства за отстранување на слабостите. Овој впечаток беше уште посилен во случаите каде на недостатоците неколку пати се укажува како на нерешливи проблеми во следните ревизии. Ваквото, во извесна мерка двосмислено претставување, има неколку негативни ефекти. Може да предизвика спротивставување кај субјектот, може да доведе до погрешно толкување на ниво на политика или кај јавноста. Ова го вклучува и ризикот на наодите и заклучоците на ДЗР да им се даде помало значење.

(4) Ние сметаме дека би било корисно ревизорските извештаи да се пишуваат со подиректен јазик и појасни препораки за чекорите кои треба да бидат превземени од страна на субјектот на ревизијата. Извештаите треба да се изготвуваат толку јасно и прецизно, дури и луѓето кои не се вклучени во ревизија да можат да ги разберат главните наоди и заклучоци. Секогаш кога е можно треба да се направи разлика меѓу коментарите кои се однесуваат на субјектот на ревизија и системските слабости. Кога е можно, второто треба да се нагласува во посебен извештај. Исто така, би сакале да сугерираме да се измени форматот на ревизорскиот извештај, така што резимето ќе биде на почеток. На тој начин клучните наоди, препораките и конечното ревизорско мислење ќе може да бидат сумирани на повеќе од 2 страници. Ова ќе им помогне на одговорните за донесување одлуки или на други важни корисници да ги воочат клучните информации и да ги разликуваат важните наоди од оние кои се помалку важни.

(5) Годишниот извештај на ДЗР служи за информирање на Парламентот и на јавноста за ревизорската работа во изминатата година. Се состои од описен дел кој содржи статистички податоци за извршената ревизорска работа. Тие се прибираат постојано и се претставуваат во редовни тромесечни извештаи. Овие извештаи се фокусираат на квантифицирање на извршените ревизии и на добиените наоди, кои се класифицираат во неколку категории. Особено, тие известуваат за бројот на случаи кај кои е дадено негативно ревизорско мислење во однос на субјектите на ревизија (2005: 38,7%). Уште повеќе, годишниот извештај содржи детали за соработката со субјектите и нивната реакција на ревизиите од ДЗР. Во ваков случај, претставувањето се фокусира на статистички податоци од кои не може да се изведат системски слабости или на одговорност за

преземање активности за нивно отстранување. Во друг дел годишниот извештај ги опишува резултатите од индивидуални ревизии, ги посочува недостатоците кои најчесто се појавуваат и дава предлози за нивно отстранување.

Овој извештај би бил уште подобар кога помалку би ја нагласувал нумеричката поделба на индивидуални ревизорски наоди по категории. Статистичките анализи кои преовладуваат во моментот овозможуваат само ограничени заклучоци за најголемите пречки и ризиците за исправно и ефикасно користење на ресурси, како и причините за ваквите пречки и ризиците, бидејќи тие во голема мерка ги сведуваат различните случаи и околности на прости нумерички вредности. Ние сметаме дека идејата за изготвување предлози за подобрување на базата на најчестите ревизорски наоди е соодветна и има предности. Може да стане поефективна со давање на поголем приоритет и фокусирање на клучните области на ризик. При тоа, препорачливо е да се направи разлика меѓу оние недостатоци кои се однесуваат на општата административна и правна рамка, што може да бара политички одлуки од страна на парламентот, и оние недостатоци кои субјектот на ревизија мора и може да ги разреши самиот. Исто така, врз основа на годишниот извештај на ДЗР треба да биде можно да се оцени обемот и доследноста со која дејствува администрацијата во врска со изнесените наоди.

Квалитетот на извештаите на ДЗР може да се подобри ако се ограничат техничкиот и бирократскиот јазик и ако на извештаите им претходи резиме. Ревизорската критика треба да се разликува според нивното значење и односите кои треба да бидат јасно опишани за да се намалат потенцијалните недоразбирања во однос на одговорноста за работите кои не се извршиле како што треба. Фокусот на годишниот извештај треба да се помести од статистичките податоци на нагласување на клучните области и предлозите за подобрување на состојбите.

2.3.5 Следење на препораки

(1) Следењето на резултати од ревизија е неодминлива обврска на секоја ВРИ. Во оваа смисла, Упатството за квалитет на ревизијата бара секоја ВРИ да преземе чекори, во текот на разумен временски период по предавањето на ревизорскиот извештај, за следење на начинот на кој субјектот на ревизија одговорил на препораките. Во зависност од одговорот на субјектот ВРИ превзема соодветни чекори.

(2) Субјектите кај кои ДЗР врши ревизија имаат обврска да дадат свои забелешки на конечниот извештај од ревизијата во рок од 90 дена по прием на истиот и да известат за мерките кои ги превземале или имаат намера да

ги преземат. Во исклучителни случаи ДЗР е овластен да пропише парични казни ако субјектот не го почитува овој рок. Во секој случај, само околу 50% од субјектите кај кои е извршена ревизија го информираат ДЗР за активностите кои ги извршиле или имаат намера да ги извршат со цел да ги имплементираат препораките од ревизијата. Како резултат на ова, ДЗР многу често не знае дали субјектот дејствувал соодветно на препораките. Единствениот начин за ДЗР да го следи ова е последователна ревизија на истиот субјект следната година. ДЗР статистички ги анализира резултатите од забелешките на субјектот и ги претставува во својот годишен извештај.

(3) Кога субјектот на ревизија не може да се справи со недостатоците кои се негова обврска, може да му биде тешко да информира за планираните чекори во 90-дневниот рок. Барем од него не може да се очекува да може да потврди дали е направен значителен напредок во отстранување на слабостите. Период подолг од дадените 90 дена би им олеснил на субјектите на ревизија при известувањето за активностите кои ги преземаат како одговор на препораките од ДЗР. Ова би му овозможило на ДЗР не само да подготви статистички податоци за извештаите од субјектите на ревизија за преземените дејства, туку и за извештаите за конкретниот постигнат напредок. За да се обезбеди ефективен одговор по препораките, ДЗР треба постојано да ја следи состојбата се додека не добие јасен извештај за активностите за елиминирање на слабостите и имплементацијата на препораките од ревизијата.

(4) Субјектите на ревизијата може да се поттикнат да ги имплементираат препораките на ДЗР, ако системот за следење на препораките се фокусира повеќе на евидентирање и оценување на напредокот на превземените активности за елиминирање на недостатоците. Овој поттик може да се зајакне со тоа што ќе се нагласи на субјектите дека неспроведувањето на некоја препорака може да доведе до следни ревизорски дејства, споменување на тој факт во годишниот извештај или дури и пренесување на проблемот во парламентот. Ваквиот систем исто така може да ја зголеми можноста ДЗР да ги задоволи потребите на парламентот од информации во однос на “желбата за учење“ на администрацијата. Меѓутоа, воведувањето на ваков систем ќе зависи од новите рокови и обврски за известување, како и јасна и прецизна ревизорска критика и препораки, кои недвосмислено ги дефинираат очекувањата на ДЗР и начините на кои субјектот на ревизија може да ги задоволи истите.

Постојните постапки за следење на препораките треба да го променат својот фокус кон евидентирање и оценување на напредокот кој се постигнува со отстранување на недоследностите. Ова може да ги направи препораките на ДЗР поефективни, во смисол на превземените активности за подобрување на состојбите.

2. 4 Човечки ресурси

2.4.1 Персонал

(1) Во моментот во ДЗР се вработени 78 лица, од кои 75 имаат универзитетско образование, главно право или економија. Во ДЗР објаснија дека 70 лица главно се вклучени во ревизорска работа, додека бројот на вработени во администрацијата на ДЗР е многу мал во однос на оваа бројка.

ДЗР смета дека персоналот со кој во моментов располага институцијата е недоволен. Според информациите од ДЗР, тоа дозволува вршење на ревизија кај субјекти кои се одговорни за околу 65% од вкупните јавни расходи во државата. ДЗР се стреми да го зголеми овој процент на 80% до 2010 година. Според ДЗР, за да се постигне оваа цел потребно е зголемување на персоналот на 125 до 2010. Овој број на вработени се смета за оптимален. Досега овој тренд заостанува зад целите содржани во стратегијата за развој на ДЗР. Според објаснувањата кои ни беа дадени, работната сила потребна за постигнување на спомената цел е утврдена врз основа на емпириски сооднос меѓу бројот на ревизорите и субјектите на ревизија во времето на неговото формирање, применето на потенцијалните субјекти кај кои треба да се врши ревизија во согласност со мандатот на ДЗР. За да биде во состојба непречено да се справува со работните предизвици во иднина ДЗР би требало да формира нови организациски единици, за ревизија на пред- пристапните фондови и за ИТ.

(2) Не постојат објективни показатели кои би овозможиле сигурна оценка на нивото на екипираност со персонал кај ВРИ. Приближна слика може да се обезбеди со меѓународни споредби. Меѓутоа, веродостојноста на ваквите споредби е ограничена заради бројни фактори, како што се различен обем на расходи и различна важност на јавните институции. Споредбата содржана во табелата 3, во однос на нивото на пополна со персонал која е направена меѓу избрани држави од Централна и Источна Европа, бројот на жители и вкупниот буџет покажува дека македонскиот сооднос на бројот на жители и персоналот вработен во ДЗР е блиску до долната граница на скалата. Споредбата со вкупните расходи на државата, како показател на големината на буџетот кој треба да се ревидира, дава различна слика за ДЗР. Меѓутоа, треба да се земе предвид дека македонската економија е во процес на брз развој и дека мал број други ВРИ имаат задолжителни ревизорски мандати кои ги опфаќаат сите нивоа на власта.

Табела 3: Споредба на европските врховни ревизорски институции

Држава	Персонал во ВРИ	Жители во милиони	Државни расходи во милијарди евра
Бугарија	530	7.7	8.6
Литванија	331	3.4	6.9
Хрватска	275	4.3	13.6
Словачка	232	5.4	14.5
Летонија	178	2.3	4.6
Словенија	100	2.0	13.0
Естонија	83	1.4	3.7
Македонија	78	2.0	1.6

Извор: Национален завод за ревизија, Лондон, EUROSTAT, Народна банка на Македонија, сопствени калкулации

Во целост, нема сомнение дека зголемување на персоналот на ДЗР е неопходно и разумно. Целта за постигнување на оптимален број на 125 вработени во голема мерка зависи од целта за реализација на мандатот кој е многу голем дури и споредено на меѓународно ниво. Се чини дека е препорачливо да се донесе политичка одлука (цф. Точки 2.1.3 и 2.1.4) за обемот до кој оваа цел треба да биде одлучувачка за идниот развој на ДЗР или дали треба да превладеат други приоритети. Соодветно одредување на идното ниво на потребен број на вработени би било полесно кога ќе се постигне согласност за дополнителни области со кои ќе треба да се справува ДЗР или во чии рамки ќе треба да се одредат дополнителни приоритети. Исто така, ДЗР треба да создаде поголема транспарентност во однос на базата потребна за пресметување на неопходниот обем на човечки ресурси. Ова е многу важно за зголемување на персоналот во блиска соработка со Парламентот и Владата, како и за постигнување на поголема сигурност во оваа област.

Човечките ресурси на ДЗР треба да се зајакнат и зголемат, со цел да се овозможи соодветно извршување на задачите. Меѓутоа, конкретната цел во овој смисол, вкупниот оптимален број на вработени, зависи од предвидениот обем на идни задачи. ДЗР треба да бара од надлежните донесување на соодветна одлука и да ја направи базата за својата проценка на идните персонални потреби многу потранспарентна.

2.4.2 Менаџмент со човечки ресурси

(1) ДЗР има добри шанси да привлече квалификуван и мотивиран кадар. Еден фактор кој придонесува кон ова е примање на надомест/плата поголема во споредба со другите служби во македонската јавна администрација. Постапката на привлекување и примање на нов персонал е

јасно организирана. Раководителите на соодветните одделенија доставуваат барања за дополнителен персонал до ГДР и Секторот за развој. Комисија за избор одредува професионални критериуми според кои истиот треба да се изврши. Откако ГДР ќе даде одобрение се објавува конкурс за вработување. Кандидатите треба да поминат низ постапка за избор, која се состои од неколку чекори и е раководена од комисијата. Таа комисија се состои од ЗГДР, еден овластен обучувач од Секторот за развој и раководителот на кабинет. Изборот се врши врз основа на оценка за способностите и личноста на кандидатот. На крајот, комисијата поднесува предлог до ГДР кој го има конечниот збор за примање на соодветен кандидат.

(2) По вработувањето, секој нов член на персоналот треба да помине една година на програма за обука на работното место, според одредени пишани правила и треба да му овозможи на лицето да се квалификува за работа на ревизии. Испитот се врши од страна на комисија, чии членови се ЗГДР, ПГДР во чиј сектор е назначен вработениот и секретарот на комисијата. Примарните предмети за испитот се Уставот, сметководствениот систем, ревизорската методологија и етичките принципи според кои се раководи работата во ДЗР. ПГДР во чиј сектор е назначен вработениот во исто време е ментор кој го подготвува за испитот. Ако новиот вработен не го положи испитот, работниот однос може да се прекине. По првата година во служба ПГДР го оценува вработениот. Ова е проследено со дискусија на комисијата. Критериумите за оценување се извлечени од принципот на менаџмент на човечки ресурси и ги зема предвид критериумите како што се резултатите од работата и социјалното однесување. Одлуките за унапредување се надлежност на ГДР.

(3) Секое одделение/сектор ги утврдува потребите за обука на својот персонал. Предлозите се разгледуваат на Колегиум; конечната одлука ја донесува ГДР, кој исто така може да нареди мерки за обука. Врз основа на потребите од обука утврдени на овој начин се планираат програми за годишна интерна обука. Тие вклучуваат стратегија за развој, која вклучува цели на континуирана обука, особено според точката 2.3 од истата. Целите опфаќаат на пр. ревизорска методологија, користење на информациска технологија и странски јазици. Учеството во понатамошна обука не е ограничено на ДЗР, што овозможува да се сподели ревизорската методологија на ДЗР со персонал на МФ, одделенијата за внатрешна контрола и со членовите на научната заедница. Двајца ревизори имаат сертификат за IDI (INTOSAI Development Initiative) специјалисти за обука и одговорни се за утврдување на потребите од обука, како и за планирање, подготвување, спроведување и оценка на обуката. Тие пресметуваат дека бројот на континуирани денови на обука по вработен и по година изнесува 22. Ова ја вклучува и погоре споменатата почетна обука. Секоја мерка за обука се оценува детално преку прашалници, особено во однос на нејзината ефективност. Лицата одговорни за организирање на обука ги

разгледуваат резултатите заедно со помошниците на ГДР. ДЗР дава големо значење на одржливоста и бара од своите вработени да го споделуваат со другите секое ново стекнато знаење.

ДЗР нема сопствени ресурси за надворешна обука, меѓутоа, твининг проектот со ХСР дава големи можности кои се искористуваат. Ова вклучува настани како што се студиски патувања, учество на семинари, обука и упатства во текот на работата, совети, поттикнување на активно учество во работни групи на INTOSAI и EUROSAI, инструкции за пристап кон нови медиуми и супервизија во текот на вршењето на пилот ревизији. Освен тоа, постои и “канцеларија за помош” со персонал вработен во ХСР. Други теми со кои се бави твинингот се користењето на ИТ технологијата и ИТ ревизијата.

(4) Предуслов за извршување на професионална работа во ДЗР е квалификацијата за овластен државен ревизор, која на носителот му дава право и одговорност да потпишува ревизорски извештаи. Во изминатиот период, неопходните квалификации беа дизајнирани единствено од аспект на идната работа како надворешен државен ревизор во ДЗР. Во меѓувреме, наставната програма е изменета така што вклучува и елементи на стандардите кои треба да бидат почитувани од страна на ревизорите од приватниот сектор, особено ревизорските стандарди IFAC. Исто така се очекува во иднина Овластениот институт за јавни финансии и сметководство на Обединетото Кралство (CIPFA) да понуди едногодишна основна обука, која може подоцна да се дополни со специјализирана обука за работа како внатрешен ревизор, ревизор во приватен сектор или надворешен ревизор во влада. Вторава напредна обука ќе биде понудена од ДЗР и ќе ги подготвува кандидатите исклучиво за работа во институцијата. Ова е начин да се спречи квалификуван кадар да преминува во приватниот сектор.

(5) ГДР го објави Кодексот на етика, кој претставува општ водич кој одредува што мора персоналот на ДЗР да бара од себе и какво треба да биде однесувањето со соработниците. Кодексот исто така ги опфаќа принципите на однесување во односите со другите институции и особено со субјектите на ревизијата. Тој содржи јасни правила и се фокусира не само на личната комуникација, туку и на независноста на ревизорите, со утврдување на ограничувања за награди и подароци. Овој Кодекс е усогласен со генералните стандарди на ИНТОСАИ. Вработените во ДЗР сметаат дека тој претставува корисен и практичен водич.

(6) ДЗР создал ефективни структури и постапки за извршување на работата, со внимателно избран и високо квалификуван персонал. Еден од најважните приоритети е постојаната професионална обука. Ова особено се однесува на обуката за квалификување за ОДР. Во иднина ќе биде неопходно и користење на сите бази на информации заради пренесување

на професионална стручност преку обуката. Твининг проектот со ХСР претставува значаен придонес кон постигнувањето на оваа цел. Исто така, може да се нагласат оние области, во рамките на кои постојаната надворешна обука во земјата и во странство ветува подобрување на целокупното извршување на работата во ДЗР. На овој начин може да се утврди градење и развој на капацитети, кој заслужува инвестирање на значителни финансиски ресурси.

Со соодветно регрутирање и постапки за обука ДЗР придонесува кон способноста на персоналот да ги исполни барањата на своите функции. Твининг проектот со ВРИ на Холандија ќе продолжи да дава многу значителен придонес кон зголемување на професионалните знаења и вештини.

3 Генерална оценка

ДЗР пред себе има амбициозна цел да се развие во целосно развиена и квалификувана ревизорска институција. Заводот ја развива визијата за ВРИ која професионално и ефективно ги извршува бројните задачи поврзани истовремено со специфичните околности во земја која е во процес на транзиција и потребата да се прилагоди на европските стандарди. На ваквиот свој пат ДЗР веќе има направено видлив напредок. Вредно е да спомене дека ДЗР има стекнато високо реноме, како резултат на својата транспарентност и продуктивна работа. Со својата јасна ориентација кон високи, општо прифатени стандарди ДЗР создава услови во кои и субјектите на ревизијата гледаат на неговата работа како на солидна и праведна активност. До степенот до кој тоа го дозволуваат расположливите ресурси, ДЗР ги задоволува многу високите законски барања, особено оние кои се однесуваат на бројот на извршените ревизии.

Понатамошниот развој на ДЗР како институција која целосно ќе ги задоволува барањата кои се поставуваат пред една современа, независна и ефективна ВРИ, во голема мерка зависи од одлуките чие донесување е во надлежност на други субјекти. Ова особено се однесува на обезбедувањето на независноста, блиската соработка со Парламентот и обезбедувањето на материјалните ресурси неопходни за понатамошен развој. За постигнување напредок во секоја од овие области неопходна е широка политичка поддршка. Дали ДЗР ќе може да ги обезбеди овие темелни потреби ќе зависи од неговата способност своите цели да ги претстави на транспарентен и веродостоен начин. ДЗР треба јасно да нагласи дека постоењето на независна и ефективна институција за надворешна ревизија не е цел сама за себе, туку е капацитет кој може да даде значаен придонес кон правилно и ефикасно работење со парите на даночните обврзници, обезбедување совети за владината и јавната администрација за решавање на сериозни транзициски проблеми и секако за успешно зачленување во Европската Унија.

Сепак, во многу области, справувањето со овие предизвици и зајакнувањето на придобивките кои произлегуваат од работењето на ДЗР претставува одговорност на самата институција. Работата треба да се фокусира на оние области, во кои во текот на извршувањето на ревизиите помага да се намали ризикот кој постои во управувањето со јавните средства. Исто така, ДЗР треба навремено да го проширува обемот на своето работење со градење на стручни капацитети, на пример, за вршење ревизија на приходи, за користење на европски фондови или на ИТ секторот, без да чека да му бидат доделени дополнителни средства за овие цели. Исто така, треба да преземе чекори со кои ќе се овозможи влијанието на ревизорските наоди да не биде ограничено само на изолирани случаи, туку наодите, исто така, да ги нагласат пристапите кон елиминирање на структурните проблеми и подобрување на работењето на владата.

Наш впечаток е дека ДЗР има солидна основа за успешно справување со предизвиците; јасно ја демонстрира својата подготвеност за интензивно учење, како што тоа го прави преку твининг проектот со ХСР и не треба да ги намали своите напори за продолжување на овој процес. Квалификуван, отворен и мотивиран персонал е клучниот фактор кој ќе влијае на понатамошниот развој на ДЗР. Овој реег review покажува дека ДЗР навистина има таков персонал.