



Универзитет „Гоце Делчев“ - Штип

Економски факултет,

Финансиско известување и ревизија

Штип

Катерина Бојковска

„Местото, улогата и функционирањето на врховните ревизорски институции, со посебен осврт на Државниот завод за ревизија на Република Северна Македонија“

-Магистерски труд-

Штип, декември 2019

Комисија за оценка и одбрана

Ментор: проф. д-р Јанка Димитрова

Економски факултет, Универзитет „Гоце Делчев“ - Штип

Член: проф. д-р Емилија Митева Кацарски

Економски факултет, Универзитет „Гоце Делчев“ - Штип

Член: проф. д-р Благица Колева

Економски факултет, Универзитет „Гоце Делчев“ - Штип

Датум на одбрана 05.12.2019

Посветено на моето семејство...

Краток извадок

Државната (јавната) ревизија претставува испитување на информациите содржани во финансиските извештаи од аспект на вистинитост и објективност на финансиската состојба и резултатите од работењето и усогласеност со стандардите за ревизија и општоприфатената сметководствена рамка. Оваа ревизија ги испитува *државните расходи* од аспект на нивно законско и наменско трошење и оценка на квалитетот на остварените програми во јавниот сектор.

Од ова можеме да заклучиме дека и за нас како граѓани е значајна оваа ревизија, бидејќи сите сакаме да знаеме каде се трошат средствата кои ние како даночни обврзници ѝ ги плаќаме на државата и дали со нив се располага на економичен, ефикасен и ефективен начин. Одговорите на овие прашања се содржани во извештаите на извршената државна ревизија.

Клучни зборови: државна ревизија, финансиски извештаи, стандарди за ревизија, јавен сектор, ревизорски извештаи

Abstract

State (public) audit that is an examination of the information contained in the financial statement in terms of the truthfulness and objectivity of the financial position and results of operations and compliance with auditing standards and the generally accepted accounting framework. This audit examines public expenditures in terms of legal and earmarked spending and assesses the quality of public sector programs.

From this we can conclude that this review is also important to us as citizen because we all want to know where the money we taxpayers spend is spent on the state and whether it is available in an economical, efficient and effective way. The answers to these questions are contained in the state audit reports

Key words: state audit, financial reports, auditing standards, public sector, audit reports

Содржина:

Вовед.....	8
1. Врховни ревизорски институции (ВРИ).....	13
1.1. Местото, улогата и функционирањето на врховните ревизорски институции.....	13
1.2. Цел на врховните ревизорски институции (ВРИ)	17
1.3. Видови ревизија што ја вршат врховните ревизорски институции	18
1.4. Модели на ревизија на врховните ревизорски институции.....	21
1.5. Улогата на врховните ревизорски институции во борбата со корупцијата	22
1.6. Процеси за подобрување на знаењето, вештините и работата на врховните ревизорски институции.....	24
2. Меѓународна организација на врховните ревизорски институции (ИНТОСАИ)	25
2.1. Поим, цели и задачи на Меѓународната организација на врховните ревизорски институции	25
2.2. Стандарди на ИНТОСАИ.....	26
2.3. Кодекс на професионална етика	30
2.4. Европски упатства за примена на ревизорски стандарди на ИНТОСАИ	32
3. Државен завод за ревизија на Република Северна Македонија.....	38
3.1. Историски развој на Државниот завод за ревизија на Република Северна Македонија.....	38
3.2. Организациска поставеност на ДЗР.....	39
3.3. Предмет на ревизија на Државниот завод за ревизија	41
3.4. Раководење со Државниот завод за ревизија.....	42
3.5. Овластен државен ревизор.....	44
3.6. Соработка на Државниот завод за ревизија со надлежните органи.....	47
3.6.2. Соработка со Владата на Република Северна Македонија	48
3.6.3. Соработка со Министерството за финансии	49

Местото, улогата и функционирањето на врховните ревизорски институции, со посебен осврт на Државниот завод за ревизија на Република Северна Македонија

3.6.4.	Соработка со институции надлежни за поведување постапки по ревизорските извештаи	49
3.6.5.	Соработка со Ревизорското тело за ревизија на ИПА.....	50
3.6.6.	Меѓународна соработка	50
3.7.	Истражување за работењето на Државниот завод за ревизија	51
3.7.1.	Ревизорски наоди	57
3.7.2.	Ревизорски наоди по јавни набавки	59
3.7.3.	Ревизорски мислења	60
3.7.4.	Препораки во ревизорските извештаи.....	63
3.7.5.	Заклучок од истражувањето.....	66
3.8.	Финансирање на Државниот завод за ревизија	67
4.	Процесот на ревизија со анализа на ревизорските извештаи на Државниот завод за ревизија	68
4.1.	Процес на ревизија	68
4.2.	Анализа на ревизорските извештаи на Државниот завод за ревизија	77
	Заклучок	100
	БИБЛИОГРАФИЈА.....	106

Вовед

Деловните настани кои се спроведени од институциите подлежат на дополнителна проверка, односно ревизија. За разлика од контролата, ревизијата има покорективен карактер. Том Лее, еден од најзначајните, најпознатите теоретичари во 1984 година, ја дава следната дефиниција за ревизијата: „Во најширока смисла на зборот, ревизијата претставува средство со помош на кое едно лице се уверува од страна на друго лице во квалитетот, состојбата или статусот на некое предметно прашање, што друго лице го испитувало. Потребата од ревизија настанува поради тоа што првото лице е во дилема или се сомнева во квалитетот, состојбата или статусот на релевантно предметно прашање, а не е во состојба да го отстрани таквото сомневање или дилема.“¹

По една деценија, Том Лее ја дефинира ревизијата како „комплексна и техничка функција со која ревизорот потврдува и известува за квалитетот на финансиските извештаи што управата на корпорацијата јавно им ги презентира на надворешните членови кои имаат право на глас како дел од финансиската одговорност. Доколку е успешно комплетирана, таквата функција обезбедува задоволителна сигурност во врска со квалитетот на објавените финансиски извештаи и дозволува нивната содржина да биде солидна потпора на оние конкретни субјекти на кои соопштенијата им се наменети, како и оние кои можат директно да ги користат. Всушност, се претпоставува дека функцијата на ревизијата на финансиските извештаи им нуди погодности во поглед на користењето и заштита од неприфатливо однесување, како и доверба во веродостојноста на финансиските извештаи, како основа за нивните одлуки.“²

Ќе ја споменеме и дефиницијата за ревизија од страна на IFAC (International Federation of Accountants / Меѓународна федерација на сметководители): „Ревизијата претставува независно испитување на финансиските извештаи или на оние финансиски информации што се однесуваат на субјектот, профитно

¹ Lee, T. (1993) Corporate Audit Theory, Chapman and Hall, London, 8

² Lee, T. (1993) Corporate Audit Theory, Chapman and Hall, London, 8

ориентиран или не, без оглед на неговата големина или законска форма кога таквото испитување е поттикнато со намера да се изрази мислење за нив.“³

Ревизијата се врши од стана на ревизори коишто се независни од субјектот во кој се врши ревизија. Ревизорот во текот на ревизијата треба да постапува со должно внимание, да биде компетентен и да врши испитување на финансиските извештаи, со цел да ги провери информациите содржани во нив дали се во согласност со законската регулатива и во сите материјални аспекти се ослободени од грешки и измами. Испитувањето се врши во согласност со општоприфатените техники, со утврдената рамка за финансиско известување кои помагаат во оформувањето на компетентно мислење за состојбата на ревидираниот субјект. Да напоменеме дека мислењето на ревизорот не дава апсолутна сигурност дека информациите се ослободени од значајни грешки, но дава разумно уверување – мислење, коешто е издадено од експерти и на кое може да се потпреме како доверливо, аргументирано и компетентно мислење.

Ревизијата има различни поделби во зависност од аспектот на приоѓање.

- Според предметот на испитување ревизијата се дели на:⁴
 1. ревизија на финансиските извештаи,
 2. ревизија на усогласеност на постапките,
 3. ревизија на работењето,
 4. судска ревизија.
- Според органот кој ја спроведува:
 1. екстерна ревизија,
 2. интерна ревизија.
- Според подрачјето кое се испитува:
 1. комерцијална,
 2. државна (јавна – фискална) ревизија.

Ние во овој магистерски труд ќе ја образложиме државната (јавната) ревизија која претставува испитување на информациите содржани во

³International Federation of Accountants <https://www.ifac.org/>

⁴Димитрова Ј. (2015), Ревизија, Штип, 26

финансиските извештаи од аспект на вистинитост и објективност на финансиската состојба и резултатите од работењето и усогласеност со стандардите за ревизија и општоприфатената сметководствена рамка. Оваа ревизија ги испитува државните расходи во поглед на нивно законско и наменско трошење и оценка на квалитетот на остварените програми во јавниот сектор.

Од ова можеме да заклучиме дека и за нас како граѓани е значајна оваа ревизија, бидејќи сите сакаме да знаеме каде се трошат средствата кои ние како даночни обврзници ѝ ги плаќаме на државата и дали со нив се располага на економичен, ефикасен и ефективен начин. Одговорите на овие прашања се содржани во извештаите на извршената државна ревизија.

Од големо значење се функционирањето и позиционирањето на државната ревизија во намалување и откривање на корупцијата во јавниот сектор.

Делокругот на јавната ревизија опфаќа:

1. финансиска ревизија (ревизија на правилноста),
2. ревизија на успешност

Државната ревизија се врши од страна на врховните ревизорски институции. Кај нас ваква институција претставува Државниот завод за ревизија (ДЗР) на Република Северна Македонија. Во овој труд ќе посветиме посебно внимание на важноста на врховните ревизорски институции и подетално ќе зборуваме за нив.

Основни корисници на информациите од врховните ревизорски институции се јавноста и законодавството.

Важно е државната ревизија да се спроведува во согласност на меѓународните стандарди за ревизија на Меѓународната организација на врховните ревизорски институции (ИНТОСАИ).

Меѓународната организација на врховните ревизорски институции (ИНТОСАИ) е професионална меѓународна организација на ВРИ каде што се разменуваат искуства, знаења, се изнаоѓаат решенија за проблемите со кои се

соочуваат членките на организацијата. Оваа организација ги пишува меѓународните стандарди и Кодексот на етика според кои треба да се водат државните ревизори при извршување на својата функција. Овие стандарди ИНТОСАИ ги има развиено како унифицирани правила и постапки кои треба да се применуваат при спроведување на ревизијата. Тие се поделени на општи начела (постапки, начела кои им служат на ревизорите при изразување на мислење), општи стандарди (потребни квалификации кои треба да ги поседуваат ревизорите), стандарди на подрачјето на ревизијата (чекори кои ги прават ревизорите при ревизијата) и стандарди на државната ревизија за известување (начинот на известување за наодите од спроведената ревизија односно презентирање на извештаите со цел да бидат правилно разбрани). Целта на ова организација е развивање на државната ревизија, обуки на членовите и нивно усовршување, размена на искуства и знаење итн.

Врховна ревизорска институција во Република Северна Македонија е Државниот завод за ревизија (ДЗР). Предмет на ревизија на ДЗР се следните институции: Собранието, Претседателот, Буџетот на Република Северна Македонија, буџетите на општините, буџетските корисници, единките корисници, трговски друштва во кои државата е доминантен сопственик, јавните претпријатија, агенциите и другите институции кои се основани со закон, други институции финансирани со јавни средства, Народната банка на Република Северна Македонија, политичките партии финансирани со средства на Буџетот, корисници на средства од Европската Унија и корисници на средства од други меѓународни институции.⁵

Со ДЗР раководи главен државен ревизор кој има и свој заменик. Државниот завод за ревизија еднаш годишно врши ревизија на Буџетот на Република Северна Македонија и буџетите на фондовите, а според годишна програма врши ревизија на определени субјекти. Изготвената годишна програма се доставува до Собранието на Република Северна Македонија. Средствата за работата на ДЗР се обезбедуваат од Буџетот на Република Северна Македонија.

⁵ Државен завод за ревизија на Република Северна Македонија, www.dzr.mk

Подетално за работата и надлежностите ќе биде образложено во третата точка од овој труд, каде што ќе му посветиме посебно внимание на едно истражување за работењето на Државниот завод за ревизија на Република Северна Македонија и ќе направиме споредба за работењето на ДЗР за три години, односно 2016, 2017 и 2018 година. На крај е објаснет процесот на ревизија којшто се состои од планирање, извршување, известување и следење на препораките. Посебно внимание е посветено на анализа на извештај од Државниот завод за ревизија за извршени четири ревизии на Јавното претпријатие „Улици и патишта“. Целта на анализата на ревизорскиот извештај е да се согледа како се извршува една ревизија на јавна институција и посебено внимание ќе се посвети на дадените препораки од државните ревизори и постапување по нив од страна на јавната институција.

1. Врховни ревизорски институции (ВРИ)

1.1. Местото, улогата и функционирањето на врховните ревизорски институции

Ревизијата не е цел сама по себе, туку таа е неопходен дел од регулаторниот систем чија цел е навремено да ги открие отстапувањата од прифатените стандарди и непочитувањето на законите, ефективноста, економичноста и ефикасноста во финансиското управување, за да може да се преземе корективна акција и да се спречат поголеми прекршоци.

Државната ревизија е неопходна за контрола на трошењето на јавните средства кои ѝ се доверени на државата.

Ревизијата на јавниот сектор се извршува од страна на врховните ревизорски институции. Јавниот сектор е одговорен за користење на средствата кои се добиваат од оданочувањето и други извори од услугите кои им ги нудат на граѓаните и останати примачи. Врховните ревизорски институции со својата работа се должни да откријат дали јавните институции функционираат ефикасно, дали расположливите ресурси се искористуваат за правилни намени и дали јавниот сектор работи во согласност со законите и прописите.

ВРИ играат витална улога во одржувањето на одговорноста на јавниот сектор пред законодавните тела и јавноста за неговото управување со јавните средства и помагаат да се обезбеди транспарентност на владините операции.

ВРИ функционираат како независна институција во рамките на државата која има за цел вршење ревизија на државните расходи од аспект на наменско и законско користење на средствата и оценка на квалитетот на остварените програми. Основни корисници на извештаите од државната ревизија се јавноста и законодавната власт.

ВРИ се единствено погодни за да се обезбедат независни гледишта за квалитетот на управувањето со јавниот сектор. За да се исполни оваа задача,

ВРИ мора да работат со интегритет и да ги почитуваат професионалните, односно меѓународните стандарди.

Службите на внатрешната ревизија се воспоставени во рамките на јавните установи, додека надворешната ревизија не е дел од организациската структура на субјектите кои се ревидираат и таа се извршува од врховната ревизорска институција (ВРИ). Таа има за задача испитување на ефикасноста на внатрешната ревизија. Доколку ВРИ заклучи дека интерната ревизија функционира ефикасно, може да се потпре на неа до определен степен, но сепак просудувањето е на државниот ревизор.

Независност на ВРИ

ВРИ можат да ја извршуваат својата функција објективно само доколку се назаисни од субјектот кој е предмет на ревизија и се заштитени од надворшни влијанија. Формирањето на ВРИ и потребниот степен на нивната независност се утврдуваат со закон. Потребно е да постои соодветна правна заштита од страна на судот против какво било мешање во независноста на ВРИ.

Членовите на ВРИ, исто така, мора да бидат независни од субјектите кои се предмет на ревизија и од надворешни влијанија. Тие се должни да ја извршуваат својата функција независно, објективно и професионално. Нивната независност е потребно да биде загарантирана со закон.

Државната ревизија се извршува од страна на државни ревизори кои се вработени во врховната ревизорска институција и имаат положено испит за овластени државни ревизори. Тие не смеат да вршат друга јавна дејност, да се членови на управни, надзорни или други органи кај субјектите каде што се врши ревизија и да се членови на политички партии. Државните ревизори, исто така, не смеат да вршат државна ревизија во субјектот во кој се врши ревизија доколку:

- биле вработени или се законски застапници во субјектот најмалку пет години пред тоа,
- се акционери, вложувачи во субјектот,

- се брачни другари или крвни сродници во прва линија до четврти степен на сродство или

- учествувале во водењето на деловните книги и изготвување на годишната пресметка и финансиските извештаи на субјектот на кој се врши ревизија.⁶

Државните ревизори се должни да ги почитуваат ревизорските стандарди и Кодексот на професионална етика донесени од страна на Меѓународната организација на врховните ревизорски институции (ИНТОСАИ). Државните ревизори мораат да имаат положен стручен испит за стекнување на звањето овластен државен ревизор.

Државната ревизија извршувана од страна на врховните ревизорски институции се заснова на определени принципи:

1. Врховните ревизорски институции се должни да ги почитуваат меѓународните стандарди изготвени од Меѓународната организација на врховните ревизорски институции (ИНТОСАИ) заради извршување квалитетна ревизија.
2. Сопственото расудување, ефективниот пристап, одговорноста и професионалноста се важни во работата на ВРИ.
3. За вистинитоста на финансиските извештаи одговара раководителот на субјектот кој е предмет на ревизија.
4. Вработените во субјектот предмет на ревизија се должни да му овозможат слободен пристап на ревизорот до побараната документација.
5. ВРИ врши контрола на работата на интерната контрола во субјектот предмет на ревизија.
6. Помеѓу ревизорот и ревидираниот субјект не треба да постои конфликт на интереси.
7. ВРИ континуирано треба да ги унапредува техниките и пристапот кон работата и да овозможи континуирана обука на своите вработени.

⁶Димитрова Ј. (2015), Ревизија, Штип, 44

8. ВРИ мора да го почитуваат Кодексот на етика (независност, професионална компетентност, професионално однесување, деловна тајна, интегритет, примена на закони).
9. Одговорноста на менаџментот треба да се зголеми при развојот на контролните, информациските и проценувачките системи.
10. Финансиската состојба и резултатот од работењето треба да бидат реално прикажани со применета соодветна сметководствена рамка.

Улогата на ВРИ се согледува во:⁷

- *Придонес во дефинирањето на добра сметководствена пракса:* набљудување на сметководствените принципи, основи и методи кои се користат во субјектите предмет на ревизијата и укажување на добрата сметководствена пракса и законската регулатива во врска со работењето и во врска со формата и содржината на финансиските извештаи.
- *Анализа на примена на добра сметководствена пракса.* ВРИ се должни да ја извршуваат својата функција како независни експерти и да изразуваат мислење за финансиските извештаи и за квалитетот на сметководствената пракса која ја користи субјектот кој е предмет на ревизија.
- *Анализа на квалитетот на финансиската и сметководствената рамка.* Цел на оваа анализа е контрола на применетата сметководствена рамка дали е во согласност со законската регулатива и пропишаните сметководствена и финансиска рамка.

⁷Димитрова, Ј. *(2016) Државна ревизија, Штип, 225

1.2. Цел на врховните ревизорски институции (ВРИ)

Државната ревизија има за цел испитување на државните расходи како финансиски трансакции во поглед на законско и наменско трошење на средствата и давање оценка за квалитетот на остварените програми.

ВРИ се од големо значење и во борбата со корупцијата и откривањето на измамите во јавните институции. ВРИ се во тесна соработка со институциите надлежни за спроведување постапки во случај на корупција како што се: Министерството за внатрешни работи, Државната комисија за спречување на корупцијата и Јавното обвинителство.

Целта на ВРИ е осигурување одговорност на Владата и органите на единиците на локалната самоуправа за приспособување и употреба на средства обезбедени со прибирање, врз основа на утврдените даночни и други давачки на граѓаните. Таа придонесува да се зголеми економичноста, ефикасноста и ефективноста и го спречува корумпирањето на структурите во органите и институциите од јавниот сектор обезбедувајќи соодветна важност на вложените средства прибрани од граѓаните.⁸

ВРИ, исто така, имаат за цел обезбедување точни, независни и објективни информации, мислења и заклучоци врз база на доволни и соодветни ревизорски докази во ревизорските извештаи кои се достапни до корисниците. ВРИ имаат за задача поттикнување на промени, проширувања на знаење и давање препораки за подобрување на работењето на овие институции.

ВРИ имаат за цел спроведување на ревизија во согласност со меѓународните стандарди на Меѓународната организација на ВРИ (ИНТОСАИ). ВРИ и нивните вработени имаат за задача да го почитуваат Кодексот на професионална етика, што подразбира почитување на принципите на:⁹

⁸Димитрова Ј. (2015), Ревизија, Штип, 37

⁹Државен завод за ревизија „Кодекс на етика на ИНТОСАИ за ревизори во јавниот сектор“, Скопје, 2004, стр. 5-10

1. интегритет,
2. доверба, сигурност и веродостојност,
3. независност, објективност и непристрасност,
4. конфликт на интереси,
5. компетентност,
6. политичка неутралност,
7. професионална тајност,
8. професионален развој.

1.3. Видови ревизија што ја вршат врховните ревизорски институции

Врховните ревизорски институции вршат два вида ревизија:

- Финансиска ревизија (ревизија на правилност) која подразбира:
 - Ревизија на воспоставените интерни контроли во рамките на субјектот на ревизија од аспект на нивно правилно функционирање.
 - Ревизија на информациите содржани во финансиските извештаи и изразување мислење за финансиските извештаи дали во сите материјални аспекти се ослободени од грешки и дали се во согласност со законската регулатива и меѓународните стандарди.
 - Проверка на административни одлуки во поглед на исправноста и чесноста.
 - Контрола на владината администрација која раководи со финансиите и сметководството.
 - Државната ревизија известува за кои било прашања кои смета дека би требало да бидат обелоденети во согласност со стандардите.
 - Дали воспоставените критериуми како прописи и закони се почитуваат.
 - Ревизија на финансиските трансакции, информации и активности – дали се во согласност со законите и прописите.

- Ревизија на успешност (ревизија на владини проекти од аспект на нивната економичност, ефикасност и ефективност):
 - Ревизија на економичност во поглед на усогласеноста на административните активности со праксата, административните принципи и управувачките политики.
 - Ревизија на човечки, финансиски и други ресурси во поглед на нивно ефикасно искористување, ефикасност на информациските системи, ефикасност во управувањето со недостатоците во системите и надзорот.
 - Ревизија на ефективноста во постигнувањето на планираните цели. До кој степен се реализирани планираните активности и дали се постигнале целите.

Во прилог е табела бр. 1 за разликите помеѓу ревизијата на успешност и финансиската ревизија.

Табела 1. Разлики помеѓу ревизија на успешност и финансиска ревизија:¹⁰

Table 1. Differences between performance audit and financial audit

Аспекти	Ревизија на успешност	Финансиска ревизија и ревизија на усогласеност
Намена	Проценува дали средствата од Буџетот и други извори се користат согласно со принципите на економичност, ефикасност и ефективност	Проценува дали финансиските трансакции биле законски и наменски извршени и дали сметките се точни
Фокус	Програма, проект, институција, активности и системи за управување	Финансиски трансакции, сметководство и клучни постапки за контрола
Академска база	Економски, политички науки, социологија и системи за управување	Сметководство и закони
Методи	Варираат од ревизија до ревизија	Стандардизиран формат
Ревизорски критериуми	Повеќе отворени за расудување на ревизорот. Единствени критериуми за секоја поединечна ревизија	Помалку отворени за расудување на ревизорот. Стандардизирани критериуми поставени од законодавството и регулативата за сите ревизии
Извештаи	Специјален извештај објавен на ад хок основа. Различна структура и содржина во зависност од целите	Годишен извештај. Помалку или повеќе стандардизиран

¹⁰Димитрова Ј. (2015), Ревизија, Штип

1.4. Модели на ревизија на врховните ревизорски институции

Три модели на ревизијата се најзастапени:

- Вестминстерски (англосаксонски или парламентарен модел) се користи во Обединетото Кралство, во повеќето земји од Комонвелтот, во неколку европски земји и Латинска Америка како што се Чиле, Ирска, Данска и Перу и некои земји во Африка. Според овој модел државниот завод за ревизија како врховна ревизорска институција е тесно поврзан со собранието. Собранието ги обезбедува средствата на ДЗР. Тој има за цел да изврши ревизија на годишните сметки на јавните институции и потоа ги доставува извештаите до собранието каде што има комитет за финансиски извештаи во јавниот сектор кој е наменет за разгледување на извештаите, а владата одговара по извештаите добиени од овој комитет.

Македонската врховна ревизорска институција, т. е. Државниот завод за ревизија е конструиран според вестминстерскиот модел.

- Судски (наполеонски модел) се користи во латинските земји во Европа, во Турција, во неколку земји од Латинска Америка, како што се Бразил и Колумбија и франкофонските земји во Азија и Африка. Според овој модел, ВРИ најчесто функционираат како судови за ревизија или судови за ревизија на финансиските извештаи. Тие функционираат независно од извршната и законодавната власт имајќи ограничена интеракција со собранието. Владините функционери во овој систем лично се одговорни доколку направиле незаконски и неовластени трошоци на јавните средства. Бидејќи на чело на овие ревизорските судови стојат судии на неопределено време според две студии се покажало дека во овие модели постои повисоко ниво на корупција.
- Модел со одбор или колегиум е третиот модел и тој е застапен во неколку европски земји како што се Германија и Холандија, потоа во Аргентина, Јапонија, Кореја и Индонезија. Структурата на овој модел е слична со

вестминстерскиот. Во овој модел собранието ги определува членовите на управниот одбор на ВРИ кои заедно донесуваат одлуки, што може да резултира со бавен и тежок процес бидејќи станува збор за одлуки донесени од повеќе лица и исто така може да има проблем во процесот за назначување на лицата во ВРИ бидејќи секоја политичка партија која е доминантна може да влијае врз овие одлуки. Извештаите од колегиумот се доставуваат до собранието каде што постои комитет за финансиски извештаи во јавниот сектор и тој постапува по нив.

1.5. Улогата на врховните ревизорски институции во борбата со корупцијата

ВРИ сами по себе не се справуваат со корупцијата. Нивната надлежност е да ги надгледуваат приходите и расходите на јавниот сектор, што им дава важна улога во откривање на корупцијата во јавниот сектор. Всушност, природата на работата на ВРИ за проверка на јавните сметки, оценување на усогласеноста со законите, регулативата и меѓународните стандарди им овозможуваат да придонесат за откривање на корупцијата во соработка со агенциите за борба против корупција и агенциите надлежни за спроведување на законите.

При професионална и независна ревизија, нивото на корупција може значително да се намали, бидејќи јавните службеници се помалку способни да ја злоупотребуваат својата службена должност. Постои растечка свест за вклучување на ВРИ во борбата против корупцијата. Активностите за обука, зајакнувањето на капацитетите, промовирање на соработката меѓу ВРИ, се важни средства за развивање експертиза за антикорупција на државните ревизори. ВРИ не се сметаат за антикорупциско тело, бидејќи не се експлицитно задолжени за откривање или истражување на корупцијата.

Во Декларацијата од Лима за упатства за ревизорски принципи договорени со ИНТОСАИ, се укажува на четири основни цели кои се важни за борба против корупцијата. Тие се:

- правилно и ефективно користење на јавните средства;
- развој на стабилно финансиско управување;
- правилно извршување на административните активности;
- доставување информации до владата и јавноста преку објавување на објективни извештаи.

ВРИ и со вршење на ревизија на финансиските извештаи (финансиска ревизија) може да открие измама, проневера или корупција доколку се осигури дека финансиските извештаи не одразуваат вистинитост на економските трансакции.

Со ревизијата на усогласеност најчесто може да се открие корупција доколку се потврди дека финансиските трансакции не се во согласност со законите, прописите и правилата. Слично на тоа, ревизијата на успешност која дава оценка на управувањето со јавните средства може да помогне во откривање на измами и корупција. Кога некој проект или програма ги надминува трошоците и трае подолго од очекуваното или, пак, не успее да се постигне планираната цел, тоа може да биде основа за дополнителна истрага.

1.6. Процеси за подобрување на знаењето, вештините и работата на врховните ревизорски институции

Како препораки за широката јавност ќе ги наведеме следниве:

Препораки за ВРИ:

- Правата и надлежностите на ВРИ да се подобрат со закони во случаи кога ревидираните субјекти не постапуваат по дадените препораки.
- Собранието да ги контролира извештаите на ВРИ и да ги споредува со годишните извештаи на ревидираните субјекти на јавни средства и годишните сметки на буџетите со цел да направи една комплетна слика за исправноста на ВРИ, за субјектот и средствата планирани за ревизијата.
- Да се воспостават организации кои постојано ќе ја надгледуваат работата на ВРИ и ќе контролираат одделни извештаи секоја година со цел осигурување на независноста и објективноста на работата на ВРИ.

Препораки за јавноста

- Да се подигне свеста на медиумите и на граѓаните за континуирана проверка на објавените ревизорски извештаи.
- Вршење притисок од страна на јавноста доколку субјектите не постапуваат по препораките дадени од ревизијата.
- Јавноста постојано да испраќа барања за вршење ревизија во различни субјекти.

2. Меѓународна организација на врховните ревизорски институции (ИНТОСАИ)

2.1. Поим, цели и задачи на Меѓународната организација на врховните ревизорски институции

Меѓународната организација на врховните ревизорски институции (ИНТОСАИ) е основана во 1953 година по иницијатива на Емилио Фернандез Камус, претседател на врховната ревизорска институција во Куба. Во тоа време 34 врховни ревизорски институции се сретнале на првиот конгрес на ИНТОСАИ во Куба. Денес ИНТОСАИ брои 194 полноправни членки, 5 придружни членки и една партнерска членка.

ИНТОСАИ претставува автономна, независна и неполитичка организација. Таа е невладина организација со посебен консултативен статус со Економскиот и социјалниот совет (ECOSOC) на Обединетите нации.

ИНТОСАИ функционира како институционализирана рамка за врховните ревизорски институции во промовирањето на развојот и пренесување на знањата, зајакнување на професионалните капацитети, улогата и влијанието на ВРИ членките, размена на искуства меѓу ВРИ членките, постојано напредување со новите случувања и подобрување на владината ревизија во светот.

Денес седиштето на ИНТОСАИ се наоѓа во Виена, Австрија.

Органи на ИНТОСАИ се:¹¹

- Конгрес (највисок орган на ИНТОСАИ и се состои од сите членови),
- Управен одбор,
- Генерален секретаријат,
- Надзорен комитет за важни прашања,
- Комитет за цели на ИНТОСАИ,
- регионални работни групи.

¹¹<http://www.intosai.org/about-us/organisation.html>

ИНТОСАИ како независна, професионална, автономна и неполитичка организација има за цел:¹²

1. да обезбеди заемна поддршка на ВРИ,
2. да делува како глобално признаен глас во рамките на меѓународната заедница,
3. да поттикнува размена на знаења, идеи и искуства,
4. да ги поставува стандардите за ревизијата на јавниот сектор,
5. да го поддржува развојот на капацитетите на ВРИ во поглед на соработка и континуирано подобрување на перформансите, промовирање на добро национално владеење.

Кодексот на етика за ревизорите од јавниот сектор претставува производ на работата на Меѓународната организација на врховните ревизорски институции (ИНТОСАИ). Овој кодекс ги содржи принципите по кои треба да се водат ревизорите во јавниот сектор, етичките барања кои треба да ги поседуваат сите државни ревизори и промовира чувство на доверба во самите ревизори и во нивната работа.

Меѓународните стандарди на ВРИ (ИССАИ), исто така, претставуваат производ на Меѓународната организација на врховните ревизорски институции (ИНТОСАИ) и се изготвени со цел промовирање на независна ревизија од страна на ВРИ.

2.2. Стандарди на ИНТОСАИ

Меѓународната организација на врховни ревизорски институции (ИНТОСАИ) ги изготвува Меѓународните стандарди (ISSAI – International Standards of Supreme Audit Institutions). Овие стандарди се од суштинско значење за квалитетот, кредибилитетот и професионалноста на ревизијата на јавниот сектор.

¹²Меѓународна организација на врховните ревизорски институции, <http://intosai.org/>

Меѓународните стандарди на ИНТОСАИ ги наведуваат основните предуслови за правилно функционирање и професионално однесување на врховните ревизорски институции и основните принципи во ревизијата на јавниот сектор.

Меѓународните стандарди на врховните ревизорски институции се состојат од четири дела:¹³

1. основни начела,
2. општи стандарди,
3. стандарди за подрачјето на работа и
4. стандарди за известување.

Основни начела

Основните начела се основни претпоставки кои помагаат околу развивање на ревизорските стандарди и се водичи на ревизорите во изразување на мислењето и издавањето на извештајот. Основните начела ги користат ревизорите при преземањето на постапките во текот на ревизијата. Основни начела се:

- Во текот на државната ревизија сопственото просудување на ВРИ е од големо значење.
- Ризикот од грешки и неправилности се намалува доколку постојат соодветни интерни контроли.
- Реално прикажување на финансиската состојба и финансискиот резултат има во случај на примена на професионалните сметководствени стандарди.
- За определени задачи, определени стандарди можеби нема да можат да бидат применливи, но задача на ВРИ е да определи применливи стандарди за таквите задачи.
- Во рамките на ревизорските овластувања на ВРИ треба да се наоѓаат сите ревизорски активности.

¹³ Николовски, д-р Пеце (2003): „Меѓународни ревизорски стандарди“, Економски факултет - Прилеп

- Потребно е континуирано унапредување на техниките за ревизија на правилноста.
- Одговорноста на лицата кои управуваат со јавните средства е голема.
- Конфликт на интереси помеѓу ревизорот и субјектот треба да биде избегнат.
- Одговорни лица за финансиските извештаи и другите информации се менаџерите.
- За непрекинатата работа на субјектот се пожелни законски одредби за соработката со субјектите на ревизијата кои се должни да овозможат пристап кон сите неопходни информации.
- Во согласност со потребите на државата треба да се донесат прифатливи сметководствени стандарди за финансиско известување од страна на соодветни органи, а од страна на субјектите на ревизија да се развијат норми за успешност и мерливи цели.

Општи стандарди

За квалитетно извршување на задачите кои се однесуваат на стандардите за вршење ревизија, општите стандарди ги опишуваат квалификациите кои треба да ги поседуваат ревизорот и/или институцијата за ревизија. Општите стандарди се поделени на стандарди кои се однесуваат на ревизорот и на ВРИ и стандарди кои се однесуваат само на ВРИ.

Општи стандарди кои се однесуваат на ревизиите и на ВРИ се:

1. ВРИ и ревизорот е неопходно да бидат независни.
2. ВРИ и ревизорот треба да поседуваат компетентност за вршење на дејноста.
3. ВРИ и ревизорот со должно внимание да се придржуваат кон Меѓународните стандарди на врховните ревизорски институции, што се подразбира во секој дел од ревизијата: планирање, прибирање

ревизорски докази, оценка на истите и известување за добиените резултати, наоди, заклучоци и препораки.

Општи стандарди кои се однесуваат само на ВРИ:

1. Да се вработува персонал кој поседува соодветни квалификации.
2. Заради ефикасно извршување на задачите да се овозможи континуирана обука на персоналот.
3. Интерните стандарди на ВРИ континуирано да се прегледуваат во поглед на нивната ефикасност и ефективност.
4. ВРИ се должни да изготвуваат прирачници, упатства и инструкции за вршење на дејноста.
5. За секоја ревизија да се обезбеди соодветен и доволен број на лица, да се даде поддршка во поглед на постојните способности и искуства, способностите кои недостигаат да се идентификуваат и со должно внимание да се пристапува кон планирањето и надзорот заради остварување на целите.

Стандарди на подрачјето на работата

Овие стандарди претставуваат активности, односно чекори кои ги преземаат ревизорите во текот на вршење на ревизијата. Овие стандарди се поврзани со општите стандарди од аспект на тоа што тие се основни барања за преземање активности и, исто така, се поврзани со стандардите за известување, комуникацијата.

Стандарди на подрачјето на работата се следниве:

1. За ефикасно, ефективно и економично вршење на ревизијата е потребно нејзино планирање.
2. Работата во секоја фаза е важно да биде прегледана и документирана од искусен ревизор.

3. Сигурноста на интерните контроли треба да биде проверена при опфатот и делокругот на работата.
4. Тестови на усогласеност со законите и прописите се вршат при финансиска ревизија. При ревизија на успешност се прави проценка на усогласеноста со законите и прописите кога е важно да се задоволат целите на ревизијата. Со овие ревизии се откриваат неправилностите, грешките и измамите кои имаат влијание на финансиските извештаи.
5. Релевантни, компетентни и разумни докази се производ на ревизорските заклучоци и просудувања.
6. Ревизија секогаш се врши на финансиските извештаи која укажува на усогласеноста на финансиските извештаи со сметководствените стандарди за известување и објавување.

Стандарди на државната ревизија на известување

Овие стандарди помагаат при ревизорското просудување во изразувањето на мислењето во врска со финансиските извештаи во финансиската ревизија и во ревизорскиот извештај од ревизијата на успешност. При ревизија на финансиските извештаи ревизорот е должен да известува за незаконски акти, проневерени системи на контрола кои се несоодветни. При ревизија на успешност ревизорот е должен да известува за економичноста и ефикасноста во користење на средствата и постигнување на целите.

2.3. Кодекс на професионална етика

Предуслов за добро функционирање на врховните ревизорски институции е почитување на Кодексот на професионална етика. Цел на овој кодекс е обезбедување на систем за вредности и принципи за сите врховни ревизорски институции и за нивните вработени.

Одговорност на секоја врховна ревизорска институција е да имплементира кодекс на професионална етика и да ја промовира етичката култура и етичкото однесување. Кодексот треба да биде јасен, разбирлив и достапен до сите вработени и до јавноста. Во Кодексот, исто така, треба да има воспоставено систем за контрола со кој би се идентификувале и анализирале случаи на неетичко однесување и начини на постапување по идентификуваните случаи.

Кодексот се темели на неколку основни принципи:

1. Интегритет – чесно/искрено делување од страна на ревизорите во однос на работата и во однос со персоналот.
2. Независност, објективност и непристрасност – ревизорот е потребно да донесува одлуки независно од други лица, да се избегнуваат околности кои би можеле да влијаат врз професионалното расудување на ревизорот. Многу е важно ревизорот да биде непристрасен и објективен во текот на целата ревизија, посебно при изразување на мислење.
3. Компетентност – ревизорското однесување треба да е на професионално ниво и да се применуваат високи професионални стандарди со должно внимание.
4. Професионално однесување – следење и применување на важечките закони, конвенции и прописи. Континуирано учење и следење на промените во законите, постојано надградување на знаење заради извршување на професионалните обврски.
5. Доверливост и транспарентност – доверлив пристап кон информациите и податоците на ревидираниот субјект, избалансирано со транспарентност и отчетност.
6. Политичка неутралност – бидејќи врховните ревизорски институции се во соработка со извршната и законодавната власт, неопходно е тие да бидат независни, објективни и непристрасни.
7. Конфликт на интереси во секој случај треба да се избегнува. Не треба да се работи со предрасуди кон лицата или институцијата, да не се влегува во конфликти кои би му наштетиле на субјектот предмет на

ревизија, ниту пак да се доведе до користење на службената должност за свои или туѓи интереси.

8. Професионална тајност – информациите откриени со ревизијата не треба да се обелоденуваат, освен во случаи на потребите на законодавството или доколку е во согласност со нормалната процедура и законите.

Во текот на ревизијата ревизорите честопати се соочуваат со определени ризици т.н. „закани“ за непридржување кон принципите поради разни фактори како што се:

- лични интереси,
- политичко влијание и притисок,
- предрасуди кои се несоодветни и до кои е дојдено од претходни заклучоци,
- долготрајни и блиски односи,
- застапување на интересите на субјектите на ревизија или на други трети страни.

За заштита од овие ризици се потребни поставувања на определени контроли, односно мерки за заштита со цел да се отргне неетичкото однесување. Овие мерки може да бидат предвидени со закон, регулатива или од страна на врховните ревизорски институции.

2.4. Европски упатства за примена на ревизорски стандарди на ИНТОСАИ

Европските упатства за примена на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ, се направени на барање на Комитетот за контакти на раководители на врховните ревизорски институции на Европската Унија. Овие упатства имаат за цел да им помогнат на ВРИ на ЕУ да ги извршуваат задачите на економичен, ефективен и

ефикасен начин. Овие упатства се создадени со цел „да се обезбеди општа методологија за координирани или заеднички ревизии кои би се извршувале од ВРИ на ЕУ“.¹⁴

Европските упатства се поделени во пет групи и сочинуваат сет од 15 упатства. Групите се следниве:¹⁵

1. за *подготовките на ревизијата* се однесуваат три упатства,
2. за *прибирање на ревизорски докази* има шест упатства,
3. за *завршување на ревизијата* се однесуваат две упатства,
4. за *ревизија на успешност* едно упатство и
5. три упатства за *други работи*.

I. Подготовка на ревизија

1. *Планирање на ревизија*. Секоја ревизија треба однапред да е планирана со цел да се изврши квалитетно, навремено, економично, ефикасно и ефективно. Планирањето има за цел:

- да укаже на начинот на кој ќе се пристапува кон приоритети и на кој начин ќе се извршува законската обврска;
- на раководството и на ВРИ да им биде овозможено надгледување на ревизијата;
- да се определат обемот, целите и предвидените резултати од ревизијата;
- да се определат начините со кои ќе се добиваат ревизорски докази и како ќе се анализираат истите;
- да се утврдат средства кои ќе се употребуваат, да се определи времетраењето и трошоците.

2. Материјалност и ревизорски ризик

Нештото е материјално значајно доколку неговото изоставување би можело да влијае на корисникот на финансиските извештаи или на извештајот од

¹⁴Димитрова Ј. (2016), Државна ревизија, Штип, 71

¹⁵Димитрова Ј. (2016), Државна ревизија, Штип, 71

ревизијата на успешност. Целта на ревизорот е да открие доколку постојат грешки или неправилности кои би влијаеле врз мислењето на корисниците на извештаите. За да се откријат грешките и недостатоците ревизорите применуваат ревизорски постапки со цел да добијат доволни, соодветни и веродостојни ревизорски докази како поткрепа за заклучоците кои ги наведуваат во извештајот.

Ревизорскиот ризик претставува ризик дека ревизорот ќе изнесе погрешен заклучок во врска со финансиските извештаи. Ревизорскиот ризик има три компоненти:¹⁶

- Инхерентен ризик – ризик од значајна неправилност или погрешен приказ кој се појавува на почетокот.
- Контролен ризик – ризик дека интерните контроли на субјектот кој е предмет на ревизија нема да спречат или да откријат материјална/значајна неправилност или погрешен приказ.
- Ризик од неоткривање – ризик дека која било материјална/значајна неправилност или погрешен приказ која не била коригирана со интерните контроли на субјектот нема да биде откриена од страна на ревизорот.

Инхерентниот и контролниот ризик се откриваат во субјектот, додека ризикот од неоткривање е од страна на ревизорот.

Во фазата на планирање ревизорот прави испитувања со кои доаѓа до заклучок за прагот на материјалноста/значајноста, односно до нивото на погрешни прикажувања кои би влијаеле на корисниците на извештаите и обемот на ревизорскиот ризик, бидејќи во зависност од материјалноста и од ревизорскиот ризик зависи обемот на работата.

3. Ревизорски доказ и пристап

Ревизорскиот доказ е неопходно да биде компетентен, сигурен и доволен, што подразбира да влева доверба, сигурност и да биде доволен во обем.

¹⁶Европски упатства за примена на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ, 1998

Ревизорскиот пристап подразбира техники и методи кои ги користат ревизорите, како што се ревизорските тестови за добивање ревизорски докази. Ревизорскиот пристап може да биде:¹⁷

- системски базиран пристап,
- директен детален пристап на тестирање.

Ревизорскиот пристап зависи и од тоа дали се врши ревизија на успешност или финансиска ревизија и треба да се земе предвид опкружувањето.

II. Добивање ревизорски докази

Ревизорските докази се добиваат на некои од следниве начини:¹⁸

1. вреднување на интерните контроли и тестовите на контрола,
2. ревизија на информациски системи,
3. метода на примерок,
4. аналитички постапки,
5. користење на работата од други ревизори и експерти,
6. документација.

III. Завршување на ревизија

1. Известување

Постапки при известување:¹⁹

- Временски распоред на известувањето.
- Точно утврдени одговорности на секоја ВРИ при изработка на нацрт-извештаите.
- Јазикот на кој би биле припремени нацрт-извештаите и аранжманите за нивен превод.

¹⁷Европски упатства за примена на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ, 1998

¹⁸Европски упатства за примена на ревизорските стандарди, 1998

¹⁹Европски упатства за примена на ревизорските стандарди, 1998

- Пречистување на нацрт-извештаите во рамките на ВРИ кои учествувале во приготвувањето и со субјектите кои биле предмет на ревизија (кореспонденција, состаноци, третманот на одговорите/коментарите).
- Аранжмани за публикување, вклучувајќи ја и комуникацијата со медиумите итн.
- Презентација на извештаите на парламентарна и/или друга власт.

Известувањето претставува дел од завршната фаза во ревизијата во која ревизорите изготвуваат ревизорски извештај во писмена форма за заклучоците до кои е дојдено при ревидирање на сетот на финансиски извештаи и при ревизијата на успешност. Во оваа фаза од голема важност е презентирање на извештајот со цел да биде разбран правилно.

2. Други информации во документи што содржат ревидирани финансиски извештаи

Под други информации се подразбираат информации од финансиска и нефинансиска природа кои, всушност, се доста значајни бидејќи придонесуваат за подобро разбирање на работењето на субјектот, неговите перформанси, плановите, очекувањата, финансиската состојба на субјектот и средствата со кои располага.

IV. Ревизија на успешност

Оваа ревизија се однесува на:

1. економичноста – дали административните активности се во согласност со административните принципи;
2. ефективност – дали ефикасно се искористуваат човечките, финансиските и другите ресурси;
3. ефикасност – дали планираните цели се постигнати.

V. Други прашања

1. Обезбедување и осигурување квалитет.

- ВРИ треба да *обезбеди* квалитетни ревизии, од една страна, а, од друга страна, *осигурување* дека се почитуваат и применуваат меѓународните стандарди за ревизија на ИНТОСАИ.
- ВРИ би требало да воспостави политики и практики со цел да изврши контрола на ефикасноста на употребата на стандардите и систем за обезбедување на квалитет за извршената работа.

2. Неправилности

Постои разлика помеѓу термините „претпоставена проневера и измама“ и „доказана проневера и измама“ кои често се користат од страна на ревизорите. Ревизорите можат да ги класифицираат откриените недостатоци како „претпоставена проневера и измама“ додека за докажување на проневера и измама е надлежен судот.

3. Промовирање на добра сметководствена практика

Од гледна точка на ВРИ, промовирањето на добрата сметководствена пракса може да се сфати како функција на влијание на четири сметководствени, финансиски или организациски области:²⁰

- основи на сметководство,
- сметководствени принципи и методи,
- финансиски извештаи,
- внатрешна/интерна контрола и внатрешна/интерна ревизија.

²⁰Димитрова Ј. (2016), Државна ревизија, Штип, 225

3. Државен завод за ревизија на Република Северна Македонија

Во Република Северна Македонија врховна ревизорска институција претставува Државниот завод за ревизија (ДЗР). Целта на државната ревизија е да се зголемат ефикасноста, економичноста и ефективноста во употребата на средствата обезбедени од даноците и другите давачки на граѓаните и да се известат Собранието, Владата и другите носители на јавни функции за наодите од спроведените ревизии.

Работењето на Државниот завод за ревизија е регулирано со Законот за државна ревизија. Законот за државната ревизија му обезбедува на Државниот завод за ревизија како врховна ревизорска институција услови за функционирање, со дадена слобода за независно и самостојно извршување на својата дејност. Државната ревизија мора да се врши во согласност со ревизорските стандарди на Меѓународна организација на врховните ревизорски институции (ИНТОСАИ) и Кодексот на етика на ИНТОСАИ. Целта на ДЗР е да се известат Собранието, Владата и другите носители на јавни функции за наодите од спроведените ревизии.

3.1. Историски развој на Државниот завод за ревизија на Република Северна Македонија

Државната ревизија во Република Северна Македонија во периодот од 1991-1998 година била организирана како Дирекција за економско-финансиска ревизија во Службата за општествено книговодство која подоцна во 1994 година се преименува во Завод за платен промет. Ревизијата во рамките на оваа институција се врши се до 31.1.1999, кога вработените преминуваат во Државниот завод за ревизија.

Во 1997 година е донесен првиот Закон за државна ревизија кој во наредните години неколкупати е дополнуван со цел да се инкорпорираат

основните начела на Декларацијата од Лима и да се доближи до стандардите и праксата на Европската Унија. Со овој закон се дефинираат делокругот, условите, начинот на вршење на државната ревизија и други прашања во врска со работењето на Државниот завод за ревизија.

Почетокот на функционирање на ДЗР е во 1999 година со девет вработени, кои се преземени од Дирекцијата за економско-финансиска ревизија, додека првите ревизии биле направени во текот на 1998/99 година и првиот годишен извештај за работата на ДЗР бил поднесен во 2000 година до Собранието на Република Македонија.

Во мај 2010 година е донесен новиот Закон за државна ревизија (Сл. весник на РМ бр. 66/2010 и 145/2010). Новиот закон е изготвен со цел целосно усогласување со меѓународните стандарди, европската регулатива и националната практика.

3.2. Организациска поставеност на ДЗР

Во 2015 година е донесен Правилникот за систематизација на работните места во Државниот завод за ревизија со кој се утврдува вкупниот број на вработени, распоредот, шифрата, називот и описот на работните места по организациски единици и посебни услови потребни за извршување на задачите на одделни работни места. Овој правилник потоа е неколкупати надополнуван.

Со Државниот завод за ревизија раководи главен државен ревизор кој има и свој заменик. Мандатот на главниот државен ревизор и неговиот заменик е 9 години без право на повторен избор. Се избираат и се разрешуваат од страна на Собранието на Република Северна Македонија. Во една од наредните потточки подетално ќе бидат опишани одговорностите на главниот државен ревизор.

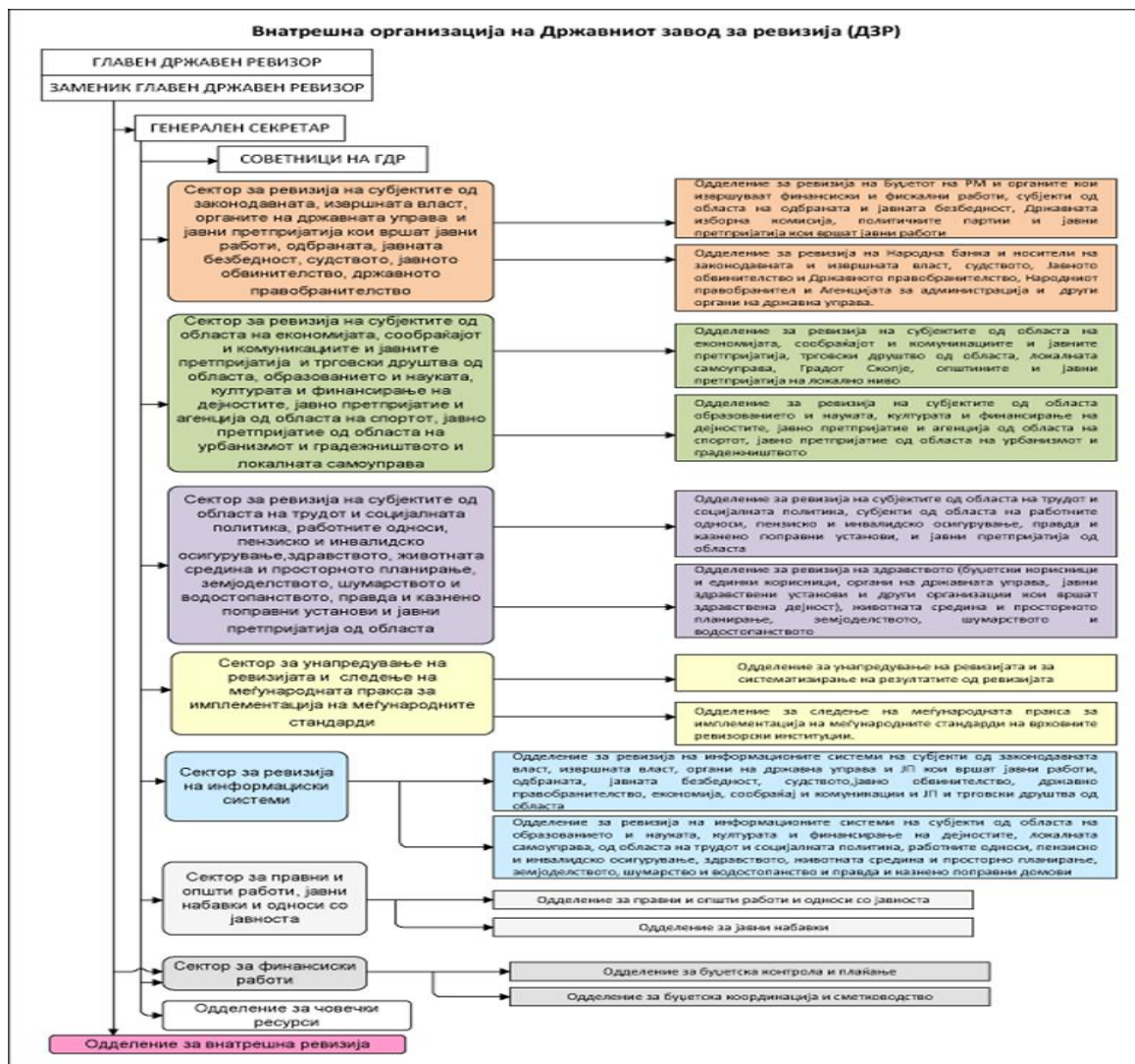
Вработените се организирани во три сектори:

1. Сектор за унапредување на ревизијата и следење на меѓународната пракса за имплементација на меѓународните стандарди,
2. Сектор за ревизија на информациските системи,
3. Сектор за административна поддршка (во рамките на ДЗР постојат два вакви сектори).

Исто така во ДЗР има две одделенија за човечки ресурси и внатрешна ревизија.

Ревизијата е спроведувана од страна на 80 ревизори од кои уверение за овластен државен ревизор поседуваат 70 ревизори. Дури 99 % од вработените се со универзитетско образование (од областа на економијата, правото, информатиката и други области.)

Во прилог може да се види внатрешната организација на Државниот завод за ревизија каде што има хиерархија на работните места.



3.3. Предмет на ревизија на Државниот завод за ревизија

Според Законот за државна ревизија, предмет на државната ревизија се:²¹

1. Собранието на Република Северна Македонија,
2. Претседателот на Република Северна Македонија,
3. Народната банка на Република Северна Македонија,
4. Буџетот на Република Северна Македонија,

²¹ Државен завод за ревизија, www.dzr.mk

5. буџетите на општините,
6. буџетските корисници,
7. политичките партии кои се финансирани од средства од Буџетот,
8. јавните претрпијатија,
9. единките корисници,
10. трговските друштва во кои државата е доминантен акционер,
11. агенциите и другите институции основани со закон,
12. другите институции финансирани со јавни средства,
13. корисници на средства од Европската Унија,
14. корисници на средства од други меѓународни институции.

3.4. Раководење со Државниот завод за ревизија

Раководител на Државниот завод за ревизија е главен државен ревизор кој се избира и се разрешува од страна на Собранието на Република Северна Македонија. Главниот државен ревизор дава заклетва пред Собранието на Република Северна Македонија. По пат на јавен оглас објавен во најмалку три службени весници од кои еден е на службен јазик кој го зборуваат 20 % од граѓаните различен од македонскиот јазик на територијата на Република Северна Македонија се избира главниот државен ревизор и неговиот заменик.

Главниот државен ревизор и неговиот заменик треба да исполнуваат определени услови. Како прво, да се државјани на Република Северна Македонија, да поседуваат соодветно универзитетско образование (економски или правен факултет), соодветно искуство од најмалку седум години во економијата или правото, меѓународно признат сертификат за познавање на англиски јазик којшто би требало да не е постар од пет години, да немаат забрана за вршење на дејноста или изречена прекршочна санкција, да не вршат друга јавна функција, да не се членови на управен, надзорен или кој било друг орган кај

друг правен субјект, да не се членови на политички партии и да имаат положено тест за интегритет и психолошки тест.

Главниот државен ревизор е одговорен за следење и постапување во согласност со законот, ефикасно извршување на својата работа како раководител на ДЗР и претставување на ДЗР пред меѓународните институции.

Буџетот на Државниот завод за ревизија е предложен од страна на главниот државен ревизор, кој ја донесува годишната програма за работа на ДЗР, дава насоки за начинот на вршење на дејноста, критериуми за обем и субјекти кои ќе бидат предмет на државната ревизија. Главниот државен ревизор има голем број надлежности во врска со стекнување на звање овластен државен ревизор, како што се програмата, трошоците, начинот за полагање на испитот. Исто така, и формата и содржината на уверението и легитимацијата се пропишани од страна на главниот државен ревизор.

Во врска со Законот за државна ревизија, главниот државен ревизор донесува подзаконски акти за негово спроведување и ги објавува во „Службен весник на Република Северна Македонија“, донесува акти за систематизација на работните места, акти за организација на работата и акти за поведување дисциплинска постапка за вработените кои немаат статус на административни службеници во ДЗР.

Главниот државен ревизор е надлежен да ја известува јавноста за извршените работи и да врши други работи во согласност со законот.

Главниот државен ревизор има мандат од девет години, без право на повторен избор. До престанување на мандатот може да дојде по барање на самиот главен државен ревизор, по истекот на мандатот од девет години, во случај на исполнување услови за пензија, во случај на смрт и во случај на разрешување од страна на Собранието доколку не ги исполнува условите за вршење на својата дејност и доколку не ги извршува задачите во подолг временски период од шест месеци поради болест или други оправдани причини.

Главниот државен ревизор за иснесените ставови, препораки и мислење во врска со извршените ревизии може да биде повикан на кривична одговорност.

3.5. Овластен државен ревизор

Овластен државен ревизор може да биде лице коешто исполнува определени услови, да е државјанин на Република Северна Македонија, да има четиригодишно високо образование или да студирало според Болоњската декларација и има 240 кредити според европскиот кредит-трансфер систем (ЕКТС) од областа на економските, правните науки или информатичка технологија, да го има положено испитот и се стекнало со звање овластен државен ревизор и дава изјава дека во работењето ќе ги применува правилата на Кодексот на етика на ИНТОСАИ.²²

Стручниот испит за стекнување звање овластен државен ревизор може да го полага лице кое има работно искуство во сметководствени или финансиски работи во временски период од најмалку пет години или, пак, работно искуство од три години во ревизија или контрола. Лицата кои биле практиканти во Државниот завод за ревизија и во друштвата за ревизија, исто така, се смета како да работеле во тие институции. Потоа до ДЗР се поднесува барање за полагање на стручен испит и докази за исполнување на условите за полагање за испитот. По приемот во ДЗР со решение се утврдува дали кандидатот ги исполнува условите за полагање на стручниот испит. Доколку барањето е одбиено, во рок од 30 дена може да се достави жалба пред надлежен суд. Кандидатите на кои им се одобрени барањата за полагање стручен испит се известуваат преку електронска пошта за време и место за полагање на испитот, најдоцна осум дена пред полагањето, а кандидатите се должни да го пријават своето учество во рок од пет дена од добиеното известување преку електронска пошта.

²²Закон за државна ревизија, „Службен весник на РМ“ бр. 66/10, 145/10, 12/14 и 43/14

Главниот државен ревизор ја донесува програмата за полагање на стручниот испит.

Лицата полагаат стручен испит во два дела, едниот теоретски и другиот е практикански дел. Во првиот дел се полага електронски. Предметите во првиот дел се:²³

- Методологија на ревизијата,
- Примена на меѓународни сметководствени стандарди,
- Основи на информациски системи и технологија,
- Кодекс на етика на државните ревизори и
- Уставно уредување на Република Македонија и регулатива (државна ревизија, организација на државната управа, административни службеници, исплата на плати, работни односи, јавни набавки, облигациони односи, даночен систем, сметководство за буџетите и буџетските корисници и за јавни претпријатија).

Вториот дел од стручниот испит се состои од:

- практичен пример и
- прашања кои треба кандидатот да ги одговори врз основа на анализата на практичниот пример.

По положување на првиот дел во рок од најмалку 15 дена се полага вториот дел. Начинот на бодирање, бројот на прашања/задачи во двата дела се пропишани од страна на главниот државен ревизор.

На веб-страницата на Државниот завод за ревизија е објавена деталната содржина за предметите од првиот дел од стручниот испит и по кои предмети од првиот дел од стручниот испит се полага вториот дел.

Едукатори од Државниот завод за ревизија спроведуваат обука за предметите за полагање на стручниот испит. Едукаторите се универзитетски

²³Закон за државна ревизија, „Службен весник на РМ“ бр. 66/10, 145/10, 12/14 и 43/14

образовни личности кои имаат работно искуство од десет години од соодветната област за која држат предавања.

По завршување на обуката за секој предмет поодделно се врши полагање на стручен испит.

Полагањето на стручниот испит се извршува најмалку еднаш годишно врз основа на потребата на Државниот завод за ревизија. На веб-страницата и во дневниот печат ДЗР објавува известување за времето и местото за одржување обуки или полагање стручен испит. Доколку бројот на пријавени кандидати е помалку од пет ДЗР, има право да не ја спроведе обуката или стручниот испит.

Просторијата во која се полага испитот треба да е посебно опремена со материјално-техничка опрема, интернет-врска и опрема за снимање на полагање за да се емитува во живо полагањето на стручниот испит на веб-страницата на Државниот завод за ревизија.

За време на полагање на испитот се присутни двајца овластени претставници од ДЗР, членови на комисијата, претставник од Министерството за финансии, претставник од Владата и информатичар предложен од Министерството за информатичко општество и администрација.

За време на полагањето на кандидатот не му се даваат никакво објаснување и коментари во врска со полагањето, не му се дозволува користење мобилен телефон, преносен компјутер и други информатички средства, комуникација со претпоставените и останатите кандидати. Во првиот дел не е дозволено користење на закони, додека во вториот дел е дозволено. Единствена комуникација е со информатичарот доколку има технички проблеми. Доколку во рок од пет минути тие се решат, се продолжува тестирањето, но доколку не се решат проблемите се прекинува испитот за кандидатот и се одржува во рок од најдоцна три дена од денот на прекинувањето на испитот. Доколку на пет кандидати им се случат технички проблеми кои не можат да се решат во рок од пет минути, се прекинува тестирањето за сите и се спроведува во најдоцна три дена од денот на прекинатиот испит.

Доколку кандидатот постапува спротивно од овие законски прописи, му се одзема правото за полагање на испитот во таа испитна ситуација, се констатира во записник дека не го положил испитот.

Ако во случај на оправдани причини (болест, породилно отсуство, школување во странство и сл.) кандидатот не може да ги следи обуките или да го полага стручниот испит, тој поднесува молба и обуката или стручниот испит се одлагаат, но не подолго од шест месеци. Доколку не се поднесе молба, се смета дека не е положен стручниот испит.

Кандидатите кои постигнале најмалку 70 % позитивни поени на секој од предметите се сметаат за положени. За секој предмет предвиденото време за решавање на тестот изнесува 120 минути. На кандидатите кои го положиле испитот им се издава уверение во рок од 15 дена од денот на завршување на стручниот испит.

3.6. Соработка на Државниот завод за ревизија со надлежните органи

Државниот завод за ревизија соработува со:²⁴

1. Собранието на Република Северна Македонија,
2. Владата на Република Северна Македонија,
3. Министерството за финансии,
4. институции надлежни за поведување постапки по ревизорските извештаи,
5. Ревизорското тело за ревизија на ИПА,
6. меѓународни организации и институции.

²⁴ Државен завод за ревизија на Република Северна Македонија

3.6.1. Соработка со Собранието на Република Северна Македонија

Поради поставеноста на Државниот завод за ревизија на Република Северна Македонија според вестминстерскиот модел, Државниот завод за ревизија има за цел да го извести Собранието на Република Северна Македонија навремено и објективно за своето работење. Исто така, ДЗР со својата работа за откривање на неправилностите, случаите на корупција и злоупотреба на функцијата има мисија за обезбедување поддршка на Собранието на РМ во исполнување на своите надлежности. Државниот завод за ревизија, според Законот за државна ревизија, доставува *годишна програма* за работата со цел да го информира Собранието и доставува *годишен извештај за работењето* со цел да биде разгледан од страна на Собранието коешто донесува заклучоци по него и доставува *конечни ревизорски извештаи*.

3.6.2. Соработка со Владата на Република Северна Македонија

Во рамките на Владата е конструирано посебно стручно тело Ревизорски комитет коешто е надлежно за разгледување на извештаите доставени од страна на Државниот завод за ревизија. Ревизорскиот комитет, според Деловникот за работа на Владата на Република Северна Македонија, посветува посебено внимание кон ревизорските извештаи за Буџетот на Република Северна Македонија, буџетите на фондовите, министерствата и другите органи на државната управа, за јавните претпријатија основани со закон и за јавните установи основани од Владата и извештаите на министерствата и на другите органи на државната управа за преземените мерки за надминување на утврдените неправилности.

До Владата, Ревизорскиот комитет поднесува писмени извештаи во кои се содржани мислења и предлози за преземените мерки по наодите од ревизорските извештаи, а надлежност на генералниот секретар на Владата на Република Северна Македонија е да го извести Државниот завод за ревизија, за укажување на преземените мерки од субјектите кои биле ревидирани.

3.6.3. Соработка со Министерството за финансии

За ревизорските извештаи во врска со субјектите во делот на финансии, Државниот завод за ревизија е должен да ги достави до Министерството за финансии. Во рамките на Протоколот склучен на 20.10.2006 година од страна на Државниот завод за ревизија и Министерството за финансии, тие соработуваат со цел контрола на јавните средства и обезбедување успешност и компетентност во извршување на функциите на двете институции.

3.6.4. Соработка со институции надлежни за поведување постапки по ревизорските извештаи

Министерството за внатрешни работи, Јавното обвинителство и Државната комисија за спречување на корупцијата се институциите кои се надлежни за поведување постапки по ревизорските извештаи на Државниот завод за ревизија.

Надлежност на овластените државни ревизори во рамките на Државниот завод за ревизија при оценување дека има кривично дело или прекршок во субјектите каде што е извршена ревизијата е доставување ревизорски извештаи до институциите надлежни за поведување постапки по ревизорските извештаи.

Државниот завод за ревизија од 25.12.2007 година е потписник на Протоколот за соработка за превенција и репресија на корупцијата и судир на интереси помеѓу Јавното обвинителство, Управата за јавни приходи, Дирекцијата за спречување на перење пари, Државниот завод за геодетски работи, Државната комисија за спречување на корупцијата, Државното правобранителство, Судскиот совет, Министерството за внатрешни работи и Царинската управа.

3.6.5. Соработка со Ревизорското тело за ревизија на ИПА

Државниот завод за ревизија во октомври 2011 година со Ревизорското тело за ревизија на инструментот за претпристапна помош има склучено Меморандум за соработка.

3.6.6. Меѓународна соработка

Соработката помеѓу ДЗР и меѓународните организации на врховните ревизорски институции и со врховните ревизорски институции на други земји има за цел:

1. помагање за развој на ревизорската професија со препорачување на следење на современите практики;
2. со меѓународно прифатените ревизорски стандарди да се усогласи методологијата на работа;
3. да се разменат искуства, документи и информации со другите врховни ревизорски институции, професионални здруженија и организации и регионални работни групи;
4. во меѓународните форуми да се информира за активностите, ефектите и резултатите од работата на ДЗР;
5. градење углед (имиџ) на ДЗР кај другите ВРИ.

Од 2001 година Државниот завод за ревизија на Република Северна Македонија е член на Меѓународната организација на врховните ревизорски институции (ИНТОСАИ), а од 2002 година е член и на Европската организација на врховните ревизорски институции (ЕУРОСАИ). ДЗР е член на ВРИ на земјите кандидати и потенцијални кандидати за прием во Европската Унија и Европскиот суд на ревизори од Луксембург од 2005 година.

Со цел усогласување на работата на ДЗР со меѓународните стандарди, во периодот од 2003 до 2005 година бил реализиран Проект на Светска банка за

развој на ДЗР со кој се изготвени прирачници, материјали за обука и упатства и насоки за услогласувањето.

Во периодот од 2005 до 2009 година преку Холандската билатерална развојна поддршка (ОДА), Холандскиот суд за ревизија бил вклучен во твининг-проект за подобрување на работата и практиката на работа на ДЗР преку нивното искуство во четири компоненти:

- правната рамка,
- градење административни и организациски капацитети,
- подобрување на вештините на ревизорите,
- ИТ и ИТ ревизија.

Од 2009 до 2010 година во рамките на МАТРА претпристапен проект со Холандскиот суд за ревизија се унапредувала работата и знаењата на ДЗР.

Од 2012 година, исто така, во рамки на соработката со Холандскиот суд за ревизија се имплементира проект за соработка на Државниот завод за ревизија со Собранието на Република Северна Македонија, преку размена на знаења, совети, работилници и презентации на практиките на другите ВРИ.

ДЗР е во постојана соработка со Европската комисија во рамките на годишните оценски мисии за функционирањето на финансиската контрола во Република Северна Македонија и СИГМА.

3.7. Истражување за работењето на Државниот завод за ревизија

Државниот завод за ревизија на Република Северна Македонија, како највисок државен орган за ревизија на јавните средства, за својата работа одговара пред Собранието на Република Северна Македонија. Како вршител на екстерна ревизија на јавниот сектор, тој е една од клучните институции во

системот на финансиската одговорност во РСМ. Негова основна функција е да обезбеди независно известување за програмите, функциите, активностите и дејностите на корисниците на јавни средства, да даде сигурно уверување и оценка за функционирањето на јавниот сектор, заради остварување на одговорна власт.

На ревизија подлежат сите јавни средства и нивни корисници во согласност со прописите за буџетски систем, финансиски извештаи, финансиски трансакции, анализи и друга евиденција и информации на субјектите на ревизија. Предмет на ревизија е и правилното работење на субјектите на ревизија во согласност со закон, како и целисходноста на располагањето со јавните средства, системот на финансиско управување и контрола, системот на интерна контрола и интерна ревизија.

Бидејќи Државниот завод за ревизија во РСМ е највисок државен орган за ревизија на јавните средства, тој има важна улога во јакнењето на одговорноста на носителите на јавни функции и тоа преку: вршење ревизија, известување, давање препораки и следење на препораките. Тој несомнено придонесува за парламентарна контрола и добро управување во јавниот сектор, обезбедувајќи јавните средства да се трошат на економичен, ефикасен и ефективен начин.

Извештаите кои ДЗР ги изготвува и доставува до Собранието на РСМ претставуваат основа за ефикасна контрола и надзор на трошењето на јавните средства. Согласно со прописите Државниот завод за ревизија изготвува годишен извештај за извршените ревизии и за работата на Државниот завод за ревизија.²⁵ Од изготвувањето на првиот формален Годишен извештај на ДЗР во 2000 година, оваа врховна ревизорска институција во РСМ досега поднела 19 годишни извештаи до Собранието на РСМ.

Извештаи за спроведени ревизии по правило се доставуваат до субјектите на ревизија, до Собранието на РСМ и се објавуваат на веб-страницата на Државниот завод за ревизија со цел да бидат достапни до пошироката јавност.

Член 33 став 1 од Законот за државна ревизија, (Сл. Весник на РМ. бр.66/10, 145/10, 12/14, 43/14, 154/15 192/15, 27/16, 83/18)

Државниот завод за ревизија на РСМ самостојно одлучува за субјектите на ревизија, предметот на ревизија, обемот и видот на ревизијата и за тоа изготвува годишна програма за ревизија. Согласно со законските прописи, ДЗР задолжително еднаш годишно врши ревизија на Буџетот на РСМ и на буџетот на фондовите, а за останатите субјекти на ревизија се врши во рокови утврдени со годишната програма на ДЗР.

Анализирајќи ги годишните извештаи на ДЗР на РСМ за последните три години, Државниот завод за ревизија има изготвено во 2016 година 85 извештаи со кои се опфатени 118 субјекти на ревизија, во 2017 година 89 извештаи, опфаќајќи 183 субјекти, а во 2018 година, 117 извештаи со кои се опфатени 102 субјекти на ревизија.

Бројот на издадени годишни извештаи по анализираните години се претставени во табела бр. 2: Издадени извештаи.

Табела 2: Издадени извештаи

<i>Издадени извештаи</i>			
Вид ревизија	2016	2017	2018
Финансиска ревизија и ревизија на усогласеност	76	79	109
Ревизија на усогласеност/тематска ревизија	2	6	1
Ревизија на успешност/ ЗЈВФК	1	0	0
Follow up	0	0	3
Ревизија на успешност	6	4	4
Вкупно	85	89	117

Наведените извештаи содржат важни информации и бројни препораки кои се од значење за подобрување на финансиското управување и одговорно трошење на јавните средства од страна на субјектите кои се предмет на ревизија

со целосна примена на начелата на транспарентно и наменско трошење на средствата и подобрување на квалитетот на услугите кон граѓаните на РСМ.

Во 2016 година се извршени 45 ревизии, од кои 36 ревизии на регуларност, 2 ревизии на усогласеност, 6 ревизии на успешност и 1 ревизија на успешност која се однесува на системот на финансиско управување и контрола и внатрешна ревизија. Врз основа на овие извршени ревизии се издадени 85 извештаи (претходно претставени во табела 2).

Во 2017 година се извршени 58 ревизии од кои 48 ревизии на регуларност, 6 ревизии на усогласеност и 4 ревизии на успешност. Од овие извршени ревизии се издадени 89 ревизорски извештаи (претходно претставени во табела 2), а во 2018 година се извршени 66 ревизии од кои 54 ревизии на регуларност, 1 ревизија на усогласеност, 4 ревизии на успешност и 3 follow up ревизии. Пилот-ревизиите на успешност од ЕУ фондови се започнати во 2018 година и ќе завршат во тековната 2019 година и се од голема помош при унапредување на ревизијата на успешност.

Што се однесува, пак, до субјектите и областите кои се опфатени со наведените ревизии, неопходно е да се спомене дека ДЗР ги дефинира нив со годишната програма за работа, а согласно со утврдените критериуми за избор на субјекти и теми на ревизија. Со овие годишни програми првенствено се опфатени субјектите врз кои задолжително се врши ревизија секоја година согласно со закон.

Структурата на субјектите опфатени со ревизии по видови ревизија се претставени во табела бр. 3: Субјекти кои се опфатени со ревизијата.

Табела бр. 3: Субјекти кои се опфатени со ревизијата

<i>Субјекти кои се опфатени со ревизијата</i>						
Вид ревизија	2016	%	2017	%	2018	%
Финансиска ревизија и ревизија на усогласеност	36	31	48	26	54	47
Ревизија на усогласеност/тематска ревизија	9	8	22	12	6	5
Ревизија на успешност/ЗЈВФК	1	1	0	0	0	0
Follow up	0	0	0	0	3	3
Ревизија на успешност	72	60	113	62	39	45
Вкупно	118	100	183	100	102	100

Видно од презентираната табела (табела 2), учеството на ревизијата на успешност во 2016 и 2017 година е процентуално поголемо, изнесува 60 % и 62 %, за сметка на финансиската ревизија и ревизија на усогласеност која во 2016 година учествувала со 31 %, а во 2017 со 26 %. Но, во 2018 година е евидентно приближно изедначување на процентуалното учество на финансиската ревизија и ревизија на усогласеност и тоа 47 %, а ревизија на успешност 45 %. Процентуалното учество на останатите ревизии е помало, што не значи дека е помалку значајно.

Државниот завод за ревизија во рамките на своите надлежности врши ревизија и на јавните приходи и јавните расходи. Врз основа на извршените ревизии на финансиските извештаи во анализираниите години, вкупниот износ на ревидирани јавни приходи и расходи е прикажан во следните табели (табела 4 – ревидирани јавни приходи и табела 5 – ревидирани јавни расходи).

Табела број 4: Ревидирани јавни приходи (во милиони денари)

Ревидирани јавни приходи во:	2016	%	2017	%	2018	%
Централен буџет на РСМ	156.493	63	156.315	61	147.996	58
Буџети на единици на локална самоуправа	2.679	1	5.244	2	4.182	2
Буџети на фондови	84.993	34	89.260	34	97.555	38
Корисници на средства од буџетот на ФЗО	955	0	1.510	1	4.268	2
Политички партии	232	0	598	0	196	0
Јавни институции	6.166	2	640	0	1.029	0
Други институции	118	0	5.273	2	109	0
Вкупно	251.636	100%	258.840	100%	255.335	100%

Евидентно од прегледот, во структурата на ревидираните јавни приходи најголемо процентуално учество имаат приходите на Централниот буџет на РСМ и тоа 2016 – 63 %, 2017 – 61% и 2018 – 58 %, а веднаш зад него следуваат приходите на буџетите на фондовите и тоа 2016 – 34 %, 2017 – 34 % и 2018 – 38 %.

Состојбата со јавните расходи е презентирана во следната табела.

Табела број 5: Ревидирани јавни расходи (во милиони денари)

Ревидирани јавни расходи во:	2016	%	2017	%	2018	%
Централен буџет на РСМ	18.461	17	4.668	4	13.526	11
Буџети на единици на локална самоуправа	2.400	2	4.955	5	3.939	3
Буџети на фондови	83.017	77	89.260	84	94.496	79
Корисници на средства од буџетот на ФЗО	951	1	1.497	1	4.248	4
Политички партии	217	0	598	0	216	0
Јавни институции	3.306	3	629	1	974	1
Други институции	138	0	5.064	5	60	0
Јавни расходи со ревизии на успешност	0	0	0	0	2.127	2
Вкупно	108.490	100	106.671	100	119.586	100

Евидентно од прегледот во структурата на ревидираните јавни расходи најголемо процентуално учество е забележано кај расходите на буџетот на фондовите и тоа 2016 – 77 %, 2017 – 84 % и 2018 – 79%, а веднаш зад него следуваат расходите на Централниот буџет на РСМ, и тоа 2016 – 17%, 2017 – 4 % и 2018 – 11%.

3.7.1. Ревизорски наоди

При вршењето на државната ревизија согласно со годишните програми за работа овластените државни ревизори и државните ревизори во ревизорските извештаи констатирале: во 2016 – **795** наоди, во 2017 – **1.042** наоди, а во 2018 – **1.171** наоди. Овој вкупен број на наоди по видови ревизија е претставен во табела број 6.

Табела 6: Ревизорски наоди, односно констатирани состојби

Ревизорски наоди, односно констатирани состојби во:	2016	2017	2018
Основен буџет	25	25	26
Финансиски извештаи заедно со ревизија на усогласеност	632	893	733
Ревизија на успешност	127	124	71
Состојби утврдени како системска слабост и не се под директна контрола на субјектот предмет на ревизија	0	0	341
Наоди со ревизија на успешност на финансиското управување и контрола и внатрешна ревизија	11	0	0
Вкупно	795	1.042	1.171

Во 2016 година, при спроведувањето на Годишната програма за работа овластените државни ревизори и државните ревизори констатирале 795 наоди од кои:

- 25 се констатирани со ревизија на основниот буџет;
- 632 со ревизија на финансиските извештаи заедно со ревизија на усогласеност;
- 127 со ревизија на успешност и
- 11 наоди со ревизија на успешност на финансиското управување и контрола и внатрешната ревизија.

Во 2017 година, при спроведувањето на Годишната програма за работа овластените државни ревизори и државните ревизори констатирале 1.042 наоди од кои:

- 25 наоди се констатирани со ревизија на основниот буџет;

- 893 наоди со ревизија на финансиските извештаи заедно со ревизија на усогласеност;
- 124 наоди со ревизија на успешност.

Во 2018 година, при спроведувањето на Годишната програма за работа овластените државни ревизори и државните ревизори констатирале 1.171 наоди од кои:

- 26 наоди се констатирани со ревизија на основниот буџет;
- 733 наоди со ревизија на финансиските извештаи заедно со ревизија на усогласеност;
- 71 наоди со ревизија на успешност;
- 341 состојба утврдена како системска слабост, односно состојби кои не се под директна контрола на субјектот предмет на ревизија.

3.7.2. Ревизорски наоди по јавни набавки

Во текот на вршење на ревизиите кај субјектите кои биле предмет на ревизија, ревидирани се и јавните набавки кај нив. При увидот во начинот на планирање, спроведување и реализација на јавните набавки, констатираните наоди на нерегуларности во 2016 година изнесувале 59, во 2017 – 63 наоди, додека во 2018 бројот се зголемува на 182 наоди.

Наодите, главно, се однесуваат на:²⁶

- слабости во фазата на реализација на склучените договори по јавни набавки (гаранции, цени, количини, услови за плаќање и др. услови различни од дефинираните со договорот),
- слабости во фазата на планирањето на јавните набавки (видот на јавната набавка, избор на соодветна постапка, планирани количини,

²⁶ Државен завод за ревизија на РСМ, www.dzr.mk

динамика, планирани финансиски средства, доставување на планот до Бирото за јавни набавки, измена и дополнување на планот и сл.)

- слабости при евалуацијата на понудите и давање предлози за избор на најповолен понудувач,
- тендерска документација која не е изготвена согласно со одредбите на Законот за јавни набавки,
- слабости во фазата на склучување на договорите со избраните понудувачи (несклучени договори со избраниот понудувач, склучени договори со цени, услови и останати елементи различни од понудените, потпишување на договори во рок пократок од законски предвидениот и сл.),
- невоспоставени или делумно воспоставени процедури за следење на реализацијата на договорите во целост како од квантитативен така и од квалитативен аспект.

Се разбира, постојат и многу други наоди, но наведените учествуваат со поголем процент во вкупниот број на наоди.

3.7.3. Ревизорски мислења

Основната цел во процесот на ревизијата е да му овозможи на ревизорот да изрази мислење во поглед на тоа дали финансиските извештаи вистинито и објективно ја искажуваат финансиската состојба и резултатот на финансиските активности и дали активностите, финансиските трансакции и информации рефлетираани во финансиските извештаи се во согласност со релевантната законска регулатива, упатства и востановени практики.

Имајќи ги предвид наведените цели, во ревизорските извештаи се изразени мислења за финансиските извештаи и за усогласеност со законите и прописите. Па така, во 2016 година во ревизорските извештаи од извршена ревизија на

финансиски извештаи за 2015 година се изразени 75 ревизорски мислења, од кои:²⁷

- 15 се однесуваат на мислење без резерва (20 %),²⁸
- 21 на мислење со резерва (28 %),
- 26 се однесуваат на негативно мислење (35 %) и
- 13 на воздржување од давање мислење (17 %).

За усогласеност со закони и прописите, за истиот период се изразени 76 ревизорски мислења, од кои:

- 14 се однесуваат на мислење без резерва (18 %),
- 37 на мислење со резерва (49 %),
- 20 се однесуваат на негативно мислење (26 %) и
- 5 на воздржување од давање мислење (7 %).

Во 2017 година во ревизорските извештаи од извршена ревизија на финансиски извештаи за 2016 година се изразени 79 ревизорски мислења, од кои:

- 17 се однесуваат на мислење без резерва (21 %),
- 21 на мислење со резерва (27 %),
- 32 се однесуваат на негативно мислење (40 %) и
- 9 на воздржување од давање мислење (12 %).

За усогласеност со закони и прописите, за истиот период се изразени 82 ревизорски мислења, од кои:

- 9 се однесуваат на мислење без резерва (11 %),
- 37 на мислење со резерва (45 %),
- 35 се однесуваат на негативно мислење (43 %) и
- 1 на воздржување од давање мислење (1 %).

²⁷ Државен завод за ревизија на РСМ, www.dzr.mk

²⁸ Државен завод за ревизија на РСМ, www.dzr.mk

Во 2018 година во ревизорските извештаи од извршена ревизија на финансиски извештаи за 2017 година се изразени 107 ревизорски мислења, од кои:

- 37 се однесуваат на мислење без резерва (35 %),
- 22 на мислење со резерва (21 %),
- 37 се однесуваат на негативно мислење (34 %) и
- 11 на воздржување од давање мислење (10 %).

За усогласеност со закони и прописите, за истиот период се изразени 100 ревизорски мислења, од кои:

- 14 се однесуваат на мислење без резерва (14 %),
- 48 на мислење со резерва (49 %),
- 37 се однесуваат на негативно мислење (36 %) и
- 1 на воздржување од давање мислење (1 %).

Наведените податоци табеларно се прикажани во табела бр. 7 која се однесува на ревизорски мислења за финансиски извештаи и табела бр. 8 во која се претставени ревизорските мислења за усогласеноста со законските прописи.

Табела бр. 7: Ревизорски мислења за финансиските извештаи

Ревизорски мислења за финансиските извештаи	2016	Во %	2017	Во %	2018	Во %
Мислење без резерва	15	20%	17	21%	37	35%
Мислење со резерва	21	28%	21	27%	22	21%
Негативни мислења	26	35%	32	40%	37	34%
Воздржување од давање мислење	13	17%	9	12%	11	1%
Вкупно	75	100	79	100	107	100

Табела бр. 8: Ревизорски мислења за усогласеноста со законските прописи

Ревизорски мислења за усогласеноста со законските прописи	2016	Во %	2017	Во %	2018	Во %
Мислење без резерва	14	18%	9	11%	14	14%
Мислење со резерва	37	49%	37	45%	48	49%
Негативни мислења	20	26%	35	43%	37	36%
Воздржување од давање мислење	5	7%	1	1%	1	1%
Вкупно	76	100	82	100%	100	100%

3.7.4. Препораки во ревизорските извештаи

Покрај основната мисија на ДЗР како врховна ревизорска институција во РСМ чија цел е навремено и објективно информирање на Собранието, Владата и другите носители на јавни функции и јавноста за ревизорските наоди од спроведените ревизии, обезбедување поддршка на Собранието на РСМ во исполнувањето на неговите надлежности преку идентификација и презентација на неправилности, случаи на незаконско работење и можни случаи на корупција и злоупотреби, ДЗР обезбедува и поддршка на државните институции и корисници на јавните средства за нивно унапредување, и тоа преку јасни и ефективни препораки.

Законскиот застапник на субјектот на ревизијата е должен да го извести ДЗР и органот надлежен за надзор и контрола за преземените мерки во врска со наодите и препораките во ревизорските извештаи во рок од 90 дена по приемот на конечниот ревизорски извештај.

Но и ДЗР го следи спроведувањето на дадените препораки во ревизорските извештаи како во рамките на вршењето на редовните ревизии така и преку

посебни ревизии и проверки на спроведувањето на препораките, како и преку примени информации од субјектите на кои се однесуваат препораките.

Така, по извршените ревизии согласно со Годишната програма за работа во 2016 година, ДЗР дал **673** препораки, од кои до денот на подготовка на Годишниот извештај за 2016 година за 312 препораки не е изминат рокот од 90 дена, а за преостанатите 361 препорака за кои рокот за повратна информација е изминат, утврдено е дека по:

- 120 препораки е постапено / препораки кои целосно или делумно се спроведени или се во тек (33 %);
- 15 препораки кои не се спроведени / не се преземени мерки поради надворешни фактори, субјектот не се согласува, поврзано е со други надворешни фактори и сл. (4 %);
- 4 препораки кои не можат да се спроведат заради променети околности (1 %);
- 222 препораки за кои субјектот сè уште не дал повратна информација за преземени мерки (62 %).

По извршените ревизии од Годишната програма за работа на ДЗР за 2016 година до денот на подготовка на Годишниот извештај за 2017 година, констатирано е дека ДЗР дал вкупно **670** препораки, од кои преземени се мерки по **431** препорака, односно постапувањето по препораките е **64 %**.

По извршените ревизии согласно со Годишната програма за работа во 2017 година, ДЗР дал **789** препораки, од кои до денот на подготовка на Годишниот извештај за 2017 година за 372 препораки не е изминат рокот од 90 дена, а за преостанатите 417 препораки за кои рокот за повратна информација е изминат, утврдено е дека по:

- 108 препораки е постапено / препораки кои целосно или делумно се спроведени или се во тек (26 %);

- 27 препораки кои не се спроведени / не се преземени мерки поради надворешни фактори, субјектот не се согласува, поврзано е со други надворешни фактори и сл. (6 %);
- 282 препораки за кои субјектот сè уште не дал повратна информација за преземени мерки (68 %).

По извршените ревизии од Годишната програма за работа на ДЗР за 2017 година до денот на подготовка на Годишниот извештај за 2018 година, констатирано е дека ДЗР дал вкупно **789** препораки, од кои преземени се мерки по **465** препораки, односно постапувањето по препораките е **59 %**.

По извршените ревизии согласно Годишната програма за работа во 2018 година, ДЗР дал **799** препораки, од кои до денот на подготовка на Годишниот извештај за 2018 година за 507 препораки не е изминат рокот од 90 дена, а за преостанатите 292 препораки за кои рокот за повратна информација е изминат утврдено е дека по:

- 120 препораки се целосно или делумно спроведени или се во тек (41 %);
- 11 препораки кои не се спроведени / не се преземени мерки поради надворешни фактори, субјектот не се согласува, поврзано е со други надворешни фактори и сл. (11 %);
- 1 препорака која не може да се спроведе поради променети околности (0 %);
- 160 препораки за кои субјектот сè уште не дал повратна информација за преземени мерки (55 %).

Евидентно од анализираните извештаи е дека процентот на целосно или делумно спроведување на препораките се движи од 59 % до 64 %, што претставува солиден процент и укажува дека субјектите на ревизијата на кои се упатени препораките ги почитуваат нив и преземаат препорачани мерки за надминување на констатираните состојби.

3.7.5. Заклучок од истражувањето

Евидентно од презентираното во истражувањето е дека ревизијата на јавниот сектор не е ограничена само на спроведување ревизија, таа се однесува и на други активности кои се непосредно поврзани со ревизијата, а кои придонесуваат за јакнење на одговорноста на носителите на јавни функции и други одговорни лица во јавниот сектор, помош при воспоставување или, пак, унапредување на системот на внатрешна контрола кај правни лица, откривање на измами, појава на копрупција во јавниот сектор и сл.

Ревизиите кои ги спроведува Државниот завод за ревизија на РСМ според видот на ревизијата се класифицирани во неколку групи, и тоа:

- финансиска ревизија и ревизија на усогласеност,
- ревизија на усогласеност / тематска ревизија,
- ревизија на успешност / ЗЈВФК / Follow up,
- ревизија на успешност и
- пилот-ревизии почнувајќи од 2018 година.

Резултатите од истражувањето покажуваат дека најголем е бројот на финансиските ревизии со вклучена ревизија на усогласеност, а само мал дел од извршените ревизии се однесуваат на останатите групи. Оттаму може да се заклучи дека Државниот завод за ревизија на РСМ како врховна ревизорска институција во РСМ врши истовремено финансиска ревизија и ревизија на усогласеност, т. е. проверка на законитоста и правилноста при трошењето на буџетските средства, како и примена на основните начела на работењето во јавниот сектор, како што се одговорност, транспарентност и сл.

Секако, независно од видот на ревизијата, целта на секоја ревизија е со што помалку трошоци и на ефикасен начин да се добијат доволно соодветни и сигурни ревизорски докази врз основа на кои може да се даде мислење за предметот на ревизијата.

Најважно е државната ревизија да придонесе средствата кои се доверени на државата да се користат на економичен, ефикасен и ефективен начин, што значи со нив да се располага на најдобар можен начин и, исто така, да помогне со давање совети на Владата и јавните институции во решавање на проблемите со кои се соочуваат. Повеќе за заклучоците од функционирањето на Државниот завод за ревизија на Република Северна Македонија се образложени на крајот од магистерскиот труд.

3.8. Финансирање на Државниот завод за ревизија

Државниот завод за ревизија се финансира со средства од Буџетот на Република Северна Македонија. Најпрво, Државниот завод за ревизија до Собранието на Република Северна Македонија го дава предлогот за средствата кои се потребни за вршење ревизија и по овој предлог Собранието одлучува за буџетот на Државниот завод за ревизија. Одобрените средства се прикажани во табела број 9.

Табела број 9: Одобрени средства од Буџетот

Средства за:	2016	2017	2018
Средства од централниот буџет 96 %	95.237.000	90.822.000	90.816.000
Сопствени приходи 4 %	4.000.000	4.000.000	4.000.000
Вкупно	99.237.000	94.822.000	94.816.000

Средствата на Државниот завод за ревизија се обезбедуваат од Буџетот на Република Северна Македонија според Законот од 2010 година. Сопствените средства потекнуваат од годините пред тоа.

Од табелата може да заклучиме дека наменетиот буџет за работењето на Државниот завод за ревизија нема големи осцилации во последните три години.

4. Процесот на ревизија со анализа на ревизорските извештаи на Државниот завод за ревизија

4.1. Процес на ревизија

Секоја ревизорска задача вклучува неколку фази:²⁹

Фаза пред планирање:

- прибирање и почетно вреднување на информациите;
- претходно вреднување на системот и контролите;
- дефинирање на поединечните цели на ревизијата;
- почетна процена на потребните средства и времетраење на задачата.

Фаза на планирање:

- елаборирање и разгледување на планот за ревизија;
- контакт со субјектот кој е предмет на ревизија;
- подготовка на програмите за ревизија;
- одобрување на планот.

Фаза на извршување:

- прибирање и вреднување на ревизорските докази;
- извлекување на почетните заклучоци;
- повремено испитување, идентификација и одобрување на какви било неопходни измени на планот на ревизијата.

Фаза на известување:

- формулирање и разгледување на заклучоците, мислења, препораки и/или извештаи (резултати);
- преглед, одобрување и објавување на извештаите,

²⁹Европски упатства за примена на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ, 1998

- внатрешно ускладување на искористените и доделени средства според планот на ревизијата;
- оцена на работата на ревизорскиот персонал.

Фаза по известување

- мониторинг за влијанието од извршената ревизија.

Во **фазата пред планирање** која претходи на планирањето на ревизијата се запознава субјектот кој е предмет на ревизија, неговите цели, влезовите, излезите, начинот на финансирање, бројот на вработените, законската рамка, основа, извештаите итн. Во овој дел ревизорите најчесто користат аналитички техники. Ревизорот, исто така, го согледува *влијанието кое го има субјектот врз ревизијата*, што ги подразбира инхерентните ризици и начинот на кој раководството има воспоставено контроли за заштита од нив. Во фазата пред планирање се формираат целите на ревизијата кои му помагаат на ревизорот да одреди кои прашања најмногу ќе се разгледуваат, се идентификуваат ревизорските докази кои се потребни за да се остварат целите. Големо значење се посветува на:³⁰

- меродавност на доказите:
 - нивна доволност,
 - нивна сигурност – веродостојност,
 - релевантност на доказите,
 - разумност (правичност) на доказите.

Ревизорските ресурси претставуваат средствата кои се на располагање на ревизорите. Ревизорите во фазата пред планирање согледуваат кој ревизори ја поседуваат стручноста која се бара и врз база на тоа се гледаат кои лица ќе бидат вклучени во делот на ревизијата, дали е потребно да се повикаат надворешни експерти, дали се има пристап до ревизорските докази и трошоците поврзани со нив доколку нивната локација е подалеку и се одредува временскиот план. Во ова фаза ревизорот е должен да ги документира заклучоците од оваа фаза и да

³⁰Димитрова Ј. (2016), Државна ревизија, Штип, 75

изврши комуникација со субјектот. Овој дел од ревизијата е доста значаен бидејќи од оваа фаза произлегува планот за ревизијата кој е клучен документ, бидејќи во него се одредени трошоците, временскиот распоред, начинот на собирање на ревизорски докази, разбирање на работата на субјектот на ревизија и идентификување на потребните ревизорски ресурси.

Фазата **планирање** има три карактеристики:³¹

- Рационалност: процесот и резултатите од планирањето ја поттикнуваат логичката процена на задачите на ВРИ и утврдување на јасни цели.
- Предвидливост: задачите се поставуваат во нивната временска димензија така што може да се добие појасно видување на приоритетите.
- Координација: координација на ревизорските политики на ВРИ и фактичката ревизорска работа.

Целта на планирањето на ревизијата е:³²

1. да го изложи начинот на кој ќе бидат постигнати законските обврски и другите приоритети на ревизијата;
2. да ги идентификува обемот, целите и предвидените резултати од ревизијата;
3. да утврди како ќе бидат добиени и анализирани неопходните ревизорски докази за да се постигнат целите на ревизијата;
4. да ги идентификува средствата кои ќе бидат потребни и фактички употребени за ревизијата, утврдување на план на трошоци и временски план;
5. да им се овозможи на раководството и на ВРИ, воопшто, да ги надгледуваат и контролираат поединечните ревизии.

Во фазата планирање ревизорите вршат избор на предмет на ревизија според законската обврска за ревизија, по барање на надзорниот или управниот одбор, по договор со субјектот или, пак, доколку се иницирани од ВРИ. Ревизорот

³¹Европски упатства за примена на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ 1998 година

³²Европски упатства за примена на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ 1998 година

и раководителот на субјектот треба да потпишат формален договор во кој се опишани условите за ревизијата и за одговорностите на двете страни. Во договорот треба да се опишат предметот, целите, опфатот на ревизијата, начинот и процесот на вршење на ревизијата, одговорностите на субјектите, лица со кои ќе се контактира во текот на ревизијата итн.

Во планирањето на ревизијата е потребно разбирање на субјектот од страна на ревизорите што подразбира прегледување на системите, интерните контроли, финансиските процеси, целите, работењето, опкружувањето на субјектот и потенцијални извори за обезбедување на ревизорски докази, што значи дека можеби ќе има потреба од вклучување на експерти од областа со цел подобро разбирање на работата на субјектот.

Во текот на планирањето на ревизијата од страна на ревизорите треба да се процени ризикот од разни погрешни прикажувања или, пак, недостатоци во субјектот. Пред сè, се испитуваат внатрешните контроли коишто можат многу да покажат во утврдувањето на ризиците и одговорите на раководството при анализата за индикации на проблемите. Влијанието на ризиците врз ревизијата се зема предвид во текот на целиот процес на ревизијата. Посебно внимание се посветува на ризиците од измама во текот на целата ревизија.

Ревизијата се планира на два начини:

1. Оперативен аспект: планирањето подразбира утврдување на времената рамка на ревизијата, временскиот распоред, дефинирање на природата и обемот на ревизорските постапки. Планирањето опфаќа поделба на работата на членовите на ревизорите во тимот и утврдување дали се потребни други ресурси, како, на пример, експерти од одредени области.
2. Стратешки аспект: планирањето треба да го дефинира пристапот, опфатот и целите на ревизијата. Пристапот претставува начин на собирање на ревизорски докази, опфатот го претставува предметот на ревизијата и кои критериуми ги користат ревизорите за оценка и известување за предметот. Опфатот е поврзан со целите на ревизијата кои покажуваат што треба да се постигне со ревизијата.

Вообичаена содржина на еден план на ревизорска задача.³³

1. Законска рамка на ревизијата. Краток опис на активната, програмата или телото кое треба да биде ревидирано (вклучувајќи и сумарен преглед на резултатите од претходните ревизии и нивното влијание).
2. Причини за вршење ревизија.
3. Фактори кои влијаат на ревизијата, вклучувајќи ги и оние кои ја одредуваат значајноста на прашањата кои треба да бидат разгледувани.
4. Проценка на ризикот.
5. Цели на ревизијата.
6. Делокруг и пристап на ревизијата: каков доказ треба да се добие за да се остварат целите на ревизијата: каде, кога, како?
 - материјалност – праг на материјалност;
 - системи кои треба да бидат вреднувани и тестирани;
 - стратегија на методата на примерок;
 - однапред одредена големина на примероците;
 - потпирање (користење) на други ревизори/експерти;
 - други посебни предвидливи проблеми.
7. Потребни средства за и кога:
 - ревизорски персонал (во детали), одговорности;
 - специјалисти (кои и кога);
 - надворешни експерти;
 - потреби за патувања;
 - временски план и план на трошоци.
8. Ако е можно, процена на надоместокот со кој треба да се товари субјектот за вршење на ревизијата.
9. Детали за лицата одговорни за врска кај субјектот кој е предмет на ревизија.
10. Временски план за ревизија и датум кога предлог-извештајот ќе биде на располагање за интерно разгледување.

³³ Димитрова Ј. (2016), Државна ревизија, Штип

11. Форма, содржина и корисници на конечните извештаи/резултати.

Да споменеме дека флексибилноста во планирањето е клучна, бидејќи може да се случат значителни промени во условите и околностите

Извршување на ревизијата

Во оваа фаза ревизорите собираат ревизорски докази врз база на ревизорски постапки кои подоцна претставуваат основа за ревизорскиот извештај. Постапките кои ги преземаат ревизорите зависат од проценетите ризици или анализа на проблеми. Природата, обемот на ревизорските постапки и временскиот распоред влијаат врз доказите кои треба да се добијат. Ревизорските докази имаат многу форми, тие може да бидат усни или писмени изјави од субјектот на ревизијата, трансакциите за евиденција во хартиена или електронска форма, конфирмации од трети лица итн. Методите за добивање на ревизорски докази може да вклучуваат инспекција, набљудување, истражување, потврдување, повторна пресметка, повторно извршување, аналитички постапки и/или други техники за истражување.³⁴

Во текот на целата ревизија ревизорите мора да го почитуваат правилото на доверливост. Ревизорските докази е потребно да бидат веродостојни, валидни, релевантни, доволни и соодветни. Ревизорската оценка на доказите треба да биде фер, објективна и избалансирана. За да се потврди валидноста на прелиминарните наоди за истите треба да се дискутира со субјектот на ревизијата.

Во фазата на извршување е важно ревизорските докази да бидат:

1. компетентни (информацијата влева сигурност и доверба и таа е соодветна и доволна),
2. доволни (обемот на тестовите на усогласеност и деталните тестови е соодветен),
3. сигурни (правичен доказ, доказ којшто е непристрасен).

³⁴Основни принципи на ревизијата според ИНТОСАИ

Доказите се добиваат со соодветни методи.³⁵

1. инспекција/преглед на документи или средства,
2. набљудување на постапките (активностите) или процедурите,
3. распрашување и потврдување,
4. пресметки,
5. анализа на финансиските извештаи и ставање во сооднос или споредба помеѓу елементите на релевантни информации.

Добиените ревизорски докази врз база на ревизорските постапки на крајот на ревизијата е потребно да се проверат, да се уверат ревизорите дека доказите се доволни и соодветни, да се разгледа првичната проценка на ризик и материјалност и да се дојде до заклучок дали ревизорските постапки се доволни или, пак, е потребно да се спроведат дополнителни ревизорски постапки. Ревизорите треба да ги оценат ревизорските докази врз база на нивното професионално расудување и да донесат заклучоци во врска со извршената ревизија.

Известување

Следната фаза е изготвување на ревизорски извештај врз база на донесените заклучоци и известување на засегнатите страни, пошироката јавност и лицата одговорни за управување.

Изразот „известување“ го опфаќа ревизорското мислење и други напомени (образложенија) на сетот финансиски извештаи и на конечниот ревизорски извештај по завршување на ревизијата на успешност.³⁶

Ревизорите се должни да изготвуваат ревизорски извештај во писмена форма. Извештаите треба да бидат фер и веродостојни, нивната форма и содржина зависат од карактерот на ревизијата, стандардите, законските барања и предвидените корисници. Извештаите, исто така, мора да бидат јасни и разбирливи, да ги содржат само потребните информации, да не содржат двосмислености, да се поткрепени со соодветни и доволни ревизорски докази.

³⁵Европски упатства за примена на ревизорските стандарди на ИНТОСАИ, 1998

³⁶https://finance.gov.mk/files/u10/Pisuvawe_revizorski_izvestai_0.pdf

Извештаите може да бидат во кратка форма и тие, генерално, имаат стандардизиран формат и се концизни и со долга форма каде што до детаљ се опишани наодите и заклучоците, опфатот на ревизијата, можни последици и препораки за преземање на корективни активности.

Елементи кои треба да ги содржи ревизорскиот извештај се:³⁷

1. наслов,
2. потпис и датум,
3. цели и делокруг,
4. комплетност,
5. адресат (примач),
6. утврдување на предметот на работата,
7. законска основа,
8. усогласеност со стандардите и
9. навременост.

Мислењето изразено во ревизорските извештаи може да биде:

1. безусловно мислење – мислење без резерва,
2. безусловно мислење со нагласување на одредено прашање,
3. мислење со резерва,
4. воздржување од давање мислење,
5. негативно мислење,

Накратко за мислењата

Безусловно мислење се дава од страна на ревизорот кога финансиските извештаи даваат вистинита и објективна слика во согласност со утврдената финансиска рамка за известување и се во согласност со законските барања и прописи.

³⁷Здружение на финансиски работници на локална самоуправа и јавни претрпијатија, (август, 2007)
Пишување ревизорски извештај

Безусловно мислење со нагласување на одредено прашање – нагласување на одредено прашање коешто не влијае врз мислењето на ревизорот.

Мислење со резерва се дава кога врз ревизорот влијаат одредени фактори како што се ограничување во делокругот на ревизорската работа или, пак, кога менаџментот не се согласува со сметководствените политики, нивната примена и адекватно обелоденување во финансиските извештаи.

Ревизорот се *воздржува од давање мислење* кога не може да обезбеди доволни и соодветни ревизорски докази поради органичување во делокругот на работата.

Негативно мислење – ревизорот не е во можност да изрази мислење за финансиските извештаи, што укажува дека финансиските извештаи не се прикажани правилно и ревизорот во извештајот ги наведува сите.

Со ревизорскиот извештај се овозможува раководителот да добие уверување за функционирање на институцијата, се откриваат нерегуларностите, недостатоците и се даваат препораки за подобрување на состојбата, се укажува на начинот на поефикасно, поекономично и поефективно работење и како да се намалат ризиците. Да напоменеме дека освен информациите кои се однесуваат за ревидираните финансиски извештаи се презентираат и други информации кои може да бидат од финансиска и нефинансиска природа. Овие информации се разгледуваат со ревидираните финансиски извештаи и ним им се придава голема важност, затоа што тие придонесуваат за подобрување на финансиската состојба и перформансите на субјектот, подобро се разбира работата на субјектот на ревизија, се подобруваат плановите и средствата за работа.

Откако ќе се издаде ревизорскиот извештај, следува **фазата на следење**. Врховните ревизорски институции ги следат мерките кои се преземени од страна на субјектите каде што се дадени препораки. Следењето вклучува дали се решиле проблемите откриени при ревизијата. Доколку се дојде до заклучок дека мерките се недоволи или незадоволителни, може да се јави потреба од креирање дополнителен извештај.

4.2. Анализа на ревизорските извештаи на Државниот завод за ревизија

Предмет: Анализа на конечните извештаи за извршена ревизија на Јавното претпријатие „Улици и патишта“ за четири години.

Цел на анализата: Согледување на значењето на државната ревизија и државните ревизори, посебен осврт кон препораките дадени од спроведената ревизија со цел подобрување на работењето на јавните институции и постапување по нив.

Табела бр. 10: Споредба на четири ревизорски извештаи на Јавното претпријатие „Улици и патишта“

Издаден извештај	24.10.2005	30.4.2009	4.8.2011	10.3.2017
Извршена ревизија на финансиски извештаи за	2004	2007	2010	2015
Ревизија на спроведување на препораки	2000	2004	2007	2010
Период на ревизија	21.7. – 29.7.2005 и 22.8 – 9.9.2005	12.12.2008 – 5.2.2009	7.3.2011– 29.4.2011	17.10.2016 – 29.12.2016
Изразено мислење	Воздржување од давање мислење за финансиските извештаи и негативно мислење за усогласеноста со законите и прописите	Негативно мислење	Негативно мислење	Негативно мислење за реалноста и објективноста на финансиските извештаи, а мислење со резерва за усогласеноста со законската регулатива, воспоставените политики и упатствата

Ревизијата на финансиските извештаи е извршена согласно со Законот за државна ревизија и годишната програма за работа на ДЗР. Извршена е ревизија на финансиските извештаи и ревизија на усогласеност.

Предмет се финансиските извештаи кои се засновани врз завршната сметка. Цел на ревизијата е обезбедување разумно уверување дека финансиските извештаи во сите материјални аспекти, обезбедени од грешки и измами соодветствуваат со законската регулатива, усогласеноста и финансиската рамка за известување.

Во овие извештаи одговорноста му припаѓа на раководството. Одговорноста на раководството е во дизајнирање, имплементирање и одржување на интерната контрола која ги подготвува финансиските извештаи кои треба да бидат ослободени од материјално погрешно прикажување и да бидат објективно изготвени и којашто избира соодветни сметководствени политики и прави соодветни сметководствени проценки. Исто така, одговорност на раководството е следење на законската регулатива, упатствата и воспоставените политики.

Ревизорите, пак, имаат одговорност во собирање соодветни и доволни ревизорски докази врз база на ревизорските проценки кои се поткрепа на заклучоците. Ревизорите имаат одговорност за изразување мислење за тоа дали финансиските извештаи во сите материјални аспекти се во согласност со законската регулатива, упатствата и воспоставените политики. Во текот на ревизијата да се применуваат Ревизорските стандарди на врховните ревизорски институции (ISSAI) и Кодексот на професионална етика.

Анализа на конечниот извештај за извршена ревизија на финансиските извештаи за 2004 година на Јавното претпријатие „Улици и патишта“

Препораки и констатации издадени по извршена ревизија на финансиските извештаи кои се однесуваат за 2004 година.

1. Неправилна примена на акти

Во овој дел дадени се препораки за:

- Препорака за изготвување на инвестициска програма за работа и развој која би била во согласност со Законот за јавни претпријатија бидејќи е констатирано дека претпријатијата немаат програма, што не е во согласност со Законот за јавни претпријатија и статусот на јавното претпријатие.
- Препорака до институцијата да ги надмири неплатените обврски кои произлегуваат од тековната или претходните години, како што се данок на додадена вредност, данок на добивка итн. Неплатен данок на добивка за 2002 година е 1.384.000 денари, во 2003 година е 4.159.000 денари и 2004 година е 3.659.000 денари, со што се скратуваат приходите на Буџетот за 9.202.000 денари, што не е во согласност со Законот за данок на добивка. Неплатен данок на додадена вредност за 2002 година – 6.720.000 денари, за 2003 г. – 8.214.000 и 2004 г. – 7.673.000 денари, со што се скратува Буџетот за 22.606.000 денари и е спротивно на Законот за данок на додадена вредност. Износот на *неплатено пензиско и инвалидско осигурување* го скратува приходот на Буџетот за 3.667.000 денари и е спротивно на *Законот за пензиско и инвалидско осигурување*. При ревизијата за спроведување препораки за финансиските извештаи за 2004 година е согледано дека износ од 2.890.000 денари е платен на име придонес за ПИО, но останатиот дел сè уште не е намирен, што укажува на дејствување по дадената препорака од 2004 година.
- Препорака до институцијата да се спроведат процедури со кои во време на исплата на платата би се исплатиле и придонесите и даноците кои претставуваат законска обврска. Институцијата ги скратила приходите на Буџетот за 419.000 денари во овој дел.
- Препорака до институцијата да се спроведе процедура со која би се утврдила одговорноста на лицата кои би можеле да ја задолжат институцијата и сето да биде во согласност со основачот, бидејќи ревизијата заклучува дека институцијата се задолжува без согласност на основачот, а тоа е спротивно на Законот за јавни претпријатија.

2. Неправилна примена на сметководствени политики и начела

- Препорака за воспоставување акти со кои би се следеле побарувањата и обврските, акти за отпишување и активности за навремено плаќање на обврските и наплата на побарувањата. Препораката се дава бидејќи институцијата има побарувања во износ од 4.331.000 денари и обврски од 10.015.000 денари кои се застарени но не отпишани, што не е во согласност со Законот за облигациони односи.
- Препорака за воспоставување на процедури со кои материјалите и ситниот инвентар би се евидентирале, начин на кој тие можат да се издаваат и признаваат и да се изготват нормативи за потрошувачка на горива и мазива. Ситниот инвентар директно се евидентира на трошок без притоа да се евидентира неговата употреба, немаат процедури со кои правилно би се постапувало со ситниот инвентар и тоа е спротивно на Законот за трговските друштва и Правилникот за содржината на одделни сметки во сметководствен план. За горивата и мазивата (износ 3.830.000 денари), нема нормативи и нема можност за нивно следење. Канцеларискиот материјал, приход од паркинг-услуги не е евидентиран правилно, бидејќи не постојат соодветни контроли.

3. Неправилности во билансот на состојба

- Препорака за усогласување на побарувањата и обврските. Од 45 конфирмации кои биле испратени на комитентите, одговорени биле 10 кои не ја потврдуваат состојбата, а 35 комитенти не одговориле.
- Препорака за имплементирање процедури за признавање на побарувањата и обврските и начин на кој повеќе исплатени средства би се регулирале. Во овој дел во договорите за цесија се пишувале различни износи од реалните износи, што е спротивно на Законот за облигационите односи. Исто така, имало неискажување на обврски за неисплатени надоместоци на членовите на одборите (управен и надзорен), во бруто-износ од 4.250.000 денари што е спротивно на Законот за трговски друштва. Одлуката за утврдување на висината на надомест на членови на управен одбор / одбор за контрола на материјално финансиско работење. Неискажување на обврската за неисплатени надоместоци придонела за финансиска загуба од 3.613.000

денари и обврска за плаќање данок на добивка во износ од 637.000 денари. Ова претставува ризик од нереално прикажување на информациите во финансиските извештаи и штета на институцијата.

4. Ненаменско и незаконско користење на средства

- Препорака во врска со јавните набавки, за правилно планирање, утврдување на приоритетите и потребите, начин на извршување на набавката, начин на избор на понудувач кој е најповолен и сето тоа да е документирано и во согласност со Законот за јавни набавки, бидејќи е констатирано дека институцијата ги нема преземено овие мерки и износ од 16.569.000 денари не е спроведен по постапка за јавна набавка. Износ од 856.000 денари бил искажан како трошок од мобилни телефони. Во институцијата нема соодветен акт со кој би се регулирал овој трошок по корисник. Износ од 463.000 денари бил исплатен како патен трошок од место на живеење до работно место што претставува незаконско трошење на средства.
- Препораки со кои ќе се преземат активности за воспоставување систем за следење на побарувањата, преземање мерки за ненаплатените побарувања. Да се открие кои се причините за отпис на побарувањата, зошто се ненаплатени и дали има некое одговорно лице. Материјална штета во износ од 1.846.000 денари е направена поради отпишување на ненаплатени побарувања постари од 3 години, ова е поради немање процедури за следење на побарувањата.

Ревизорско мислење

Ревизорите се воздржуваат од давање мислење за финансиските извештаи и негативно мислење за усогласеноста со законите и прописите за ревидираните извештаи кои се однесуваат за 2004 година.

Нагласени прашања

Надзорниот одбор дава заклучок за загуба во износ од 16.452.000 денари. Одговорноста ја снесуваат управниот одбор и раководството. Препорака да се усвои искажаната загуба и да се покрие од страна на Советот на Град Скопје.

Донесена е одлука од управниот одбор и Советот на град Скопје со која се прифаќа годишната сметка за 2004 година без да се утврдат причините за негативното работење на претпријатието.

Претпријатието работи со загуба од 16.425.000 денари од тековната година, од претходната е пренесена загуба во износ од 58.123.000 денари, плус ревизијата изнесува 78.161.000 денари. Потребно е да се преземат мерки со кои би се презела одговорност и причини за негативното работење и да се преземат мерки, програми, акти, процедури со кои ќе се надмине негативниот резултат од работењето на институцијата.

Анализа на конечниот извештај за извршена ревизија на финансиските извештаи за 2007 година на Јавното претпријатие „Улици и патишта“

1. Систем на интерни контроли

- Препорака за воспоставување стратегија за управување со ризици и активности со кои би се проценувале и контролирале настаните кои влијаат на остварувањето на целите на претпријатието, бидејќи ги немаат воспоставено.
- Препорака да се воспостават контролни постапки за процесот на јавни набавки и континуирано да се следи истото, бидејќи има ризик од неследење на закони и акти во делот на јавните набавки што не е во согласност со Законот за јавна внатрешна финансиска контрола и Законот за јавни набавки.

2. Неправилна примена на акти

- Препорака за следење на начинот на намирување на обврски кон Буџетот на РСМ. Претпријатието има обврска во износ од 78.694.000 денари за

неплатени даноци на добивка, данок на додадена вредност и персонален данок.

- Препорака за воспоставување контроли со кои би се исплаќале навремено задолжителните обврски за пензиско и инвалидско осигурување и да се намири заостанатиот долг. Обврската за придонеси за пензиско и инвалидско осигурување и вработување во износ од 4.248.000 денари не е намирена. Износ од 2.890.000 денари е платен на име придонес за ПИО, но останатиот дел сè уште не е намирен, за овој долг е дадена препорака во извршената ревизија на финансиските извештаи кои се однесуваат на 2004 година, што значи спроведувањето е во тек. Придонесот за вработување е платен.
- Препорака за изготвување на финансиски план (приходи и расходи), тримесечни извештаи (показатели за работењето од финансиска гледна точка) и изготвување на шестмесечни извештаи за финансиското работење на претпријатието кои треба да се поднесат до основачот на претпријатието и управниот одбор. Препораката е врз основа на неверодостојни и несоодветни документи во овој дел.
- Препорака за имплементирање процедури со кои би се одредиле начинот и лицата кои можат да го задолжат претпријатието во согласност со основачот. Препораката е дадена бидејќи претпријатието незаконски се задолжува, ненавремено ги намирува своите обврски и не е одобрено од основачот. Склучен е договор за краткорочен кредит на обртни средства на 27.12.2005 во износ од 12.200.000, со рок на отплата од 12 месеци, а истиот е вратен во месец мај 2007 година и договор за позајмица од 30.3.2007, во износ 11.990.000, исто така со рок на отплата од 12 месеци а истиот е вратен во јули 2008 година, ова не е во согласност со Законот.
- Препорака до градоначалникот на Град Скопје, за преземање мерки за актите во Законот за локална самоуправа и Закон за јавните претпријатија. Со ревизијата е констатирано дека на истиот ден се врши разрешување на директорот на претпријатието од градоначалникот и на истиот ден се избира, без притоа да има јавен конкурс. Во Централниот регистар не е

наведен вршителот на дејноста, т. е. директорот, што е спротивно на многу закони (Закон за Централен регистар, Закон за трговските друштва, Закон за податоците во електронски облик и електронски потпис итн.)

- Препорака за основачот на претпријатието да именува лица со соодветни квалификации, искуства и знаења во делот на управниот одбор и во одборот за контрола на материјално-финансиско работење, бидејќи е заклучено дека во управниот одбор има 5 членови со средна стручна спрема, а во одборот за контрола на материјално-финансиското работење има 2 лица со средна стручна спрема, што значи не се почитува Законот за јавните претпријатија и не се води сметка при изборот на членовите.

3. Неправилна примена на сметководствени политики и начела

- Препорака за евидентирање земјиште во согласност со Меѓународните сметководствени стандарди и препорака за воспоставување акти со кои би се приватизирало градежното земјиште. При ревизијата е констатирано дека според Законот за приватизација, претпријатието има обврски за приватизирање на градежното земјиште и тоа не е исполнето со што не е испочитуван законот и претставува ризик да не се стекне право на сопственост на земјиштето.
- Препорака за преземање активности од лицата кои ги водат трговските книги постојано да ги имплементираат сметководствените политики, да се врши редовно усогласување со пописната комисија, воспоставување акти за сомнителни и спорни побарувања. Препораките се дадени, бидејќи е заклучено дека сметководствените политики кои се однесуваат на признавање/ непризнавање на краткорочни побарувања не се во согласност со Меѓународните сметководствени стандарди и Правилникот за содржината на одделни сметки во сметководствен план. Во делот на сомнителни и спорни побарувања активностите кои се преземени не ја претставуваат реално состојбата во финансиските извештаи.
- Препорака за усогласување на состојбата со коминтентите (побарувања и обврски) Коминтентите во мал број одговараат на конфирмациите, од 39

испратени вратени се 13 од кои само 4 се потврдени, а другите 9 не се потврдени.

4. Ненаменско и незаконско користење на средства

- Препорака за континуирани обуки на вработените во делот на јавните набавки, (спроведување, подготвување, реализација). При ревизијата е констатирано дека во делот на јавните набавки не се почитува Законот за јавни набавки. При изработката и поднесувањето на годишната програма, претходно нема известување за потребните набавки кои би требало да се објават на веб-страницата за јавни набавки. Во одлуката за јавни набавки не се содржани износите, изворите и критериумите за средствата за понудувачите, тендерската документација, исто така, не ги содржи потребните информации за понудувачите, нема гаранции од понудувачите за средствата. Реализирани се јавни набавки кои не се во согласност со Законот за јавни набавки. Сето ова претставува ризик од незаконско и ненаменско трошење на средствата и дискриминација на понудувачите.

Ревизорско мислење

Ревизорите даваат негативно мислење за финансиските извештаи од аспект на нивната реалност и објективност и незаконско и наменско трошење на средствата во 2007 година, како и за неусогласеност со законите и прописите.

Нагласени прашања

Од Буџетот на Град Скопје е обезбеден износ од 151.190.000 денари за да се спроведе Програма за одржување и заштита на магистрални и собирни улици и за регулирање на режимот на сообраќајот на Град Скопје во 2007 година. За Програмата за одржување и заштита на магистралните и собирните улици на подрачјето на Градот Скопје во зимски услови, средствата за финансирање треба да потекнуваат од надоместокот за градска рента, но надоместокот е укинат со Законот за градежно земјиште објавено во „Службен весник на РМ“ во 2004

година. Ова претставува потреба надлежните лица на Град Скопје да преземат активности за да се усогласат програмите.

Претпријатието според финансиската состојба не е во можност да ги извршува своите должности без помош од други правни лица и потребно е да се најде решение со кое би се решила ваквата состојба.

По Решение за присилна наплата, средствата (градежни машини, транспортни средства и опрема) во износ од 59.487.000 денари претставуваат залог поради неплатен даночен долг и ова предизвикува ризик за неисполнување на дејноста на претпријатието (градење патишта, спортски терени, одржување патишта итн.) на подрачјето на Град Скопје.

За членовите на управните одбори, градоначалникот на Скопје утврдил месечни надоместоци во износ од 6.000 и 7.000 денари, а 4.000 до 5.000 денари за членовите во надзорниот одбор поради согледување на состојбата на јавните претпријатија која е неповолна. Без разлика на одлуката претпријатието „Улици и патишта“ утврдува паушал од 9.000 до 10.000 денари за управниот одбор, а од 6.000 до 7.000 денари за одборот за контрола на материјално-финансиското работење. Градоначалникот на Град Скопје по согледување на состојбата бара намалување на паушалите, но претпријатието донесува друга одлука со која ги зголемува паушалите на 18.000 до 20.000 на членовите на управниот одбор и 10.000 до 12.000 денари на членовите на одборот за контрола на материјално-финансиското работење.

Поднесен е приговор кон конечниот извештај за извршената ревизија на финансиските извештаи за 2007 година, и истиот не се прифаќа.

Анализа на конечниот извештај од извршена ревизија на финансиските извештаи за 2010 година на Јавното претпријатие „Улици и патишта“

1. Систем на интерни контроли

- Препорака до директорот на претпријатието да се изготват пишани процедури со кои би се регулирале безготовинското и готовинското плаќање, пресметка и исплата на плата, јавни набавки и залиха. Препораката е дадена бидејќи е констатирано дека претпријатието ги нема изготвено пишаните процедури со кои би се следела документацијата за следење на безготовинското плаќање. Во делот на готовинското плаќање нема контроли што ќе ги следи и тоа е спротивно на Законот за платен промет и Законот за јавна внатрешна финансиска контрола. Исто така, во делот на плати, залихи и јавни набавки не постојат пишани процедури за нивно следење, одговорностите и надлежните лица не се разграничени. Сето ова претставува ризик од неусогласеност со законските и подзаконските акти, некомплетно водење евиденција на документацијата и несоодветно постапување со истата.

2. Усогласеност со закони и прописи

- Препорака финансискиот план навремено да се носи, бидејќи со ревизијата е констатирано дека финансискиот план е усвоен во септември 2010 година. Програмата за одржување и заштита на магистрални и собирни улици за регулирање на сообраќајот во Градот Скопје е донесена во јануари 2010 година и претпријатието „Улици и патишта“ требало веднаш да го изготви финансискиот план, вака задоцнило 8 месеци и се извршиле набавки без утврдени извори на средства за финансирање, што е спротивно на Законот за јавни набавки.
- Препорака за имплементирање внатрешна ревизија во јавното претпријатие. Со ревизијата е констатирано дека јавното претпријатие нема систем за внатрешна ревизија што е спротивно на Законот за јавна внатрешна финансиска контрола.
- Препорака за спроведување на одлуките на Советот на Град Скопје. Констатирано е дека во 2010 година е добиена субвенција од Градот Скопје во износ од 30.000.000 денари за која требало да се изготви одлука за начинот на кој јавното претпријатие ќе ги троши средствата, а тоа не донело

таква одлука, што претставува ризик од незаконско и ненаменско трошење на средствата. Со ревизијата е констатирано дека јавното претпријатие склучува секој месец договори за дело за дополнително ангажирани работници кои се движат од 2 до 18 лица и покрај пополнетиот број според Правилникот за систематизација. Исплатени се 1.640.000 денари во бруто-износ по оваа намена. Ова е спротивно на Законот за агенциите за привремени вработувања.

3. Финансиски извештаи

- Препорака за извршување на целосен попис и пишани процедури за начинот на кој треба да функционира пописната комисија. Препораките се дадени поради нецелосно извршен попис за 2010 година. Пописот не содржи вредносни податоци, само назив и количина на средства, додека попис за побарувања и обврски воопшто не е извршен.
- Препорака за усогласување на побарувањата и обврските со комитентите и преземање активност за застарените побарувања. Ревизијата испратила конфирмации до комитенти од каде што заклучила дека многу побарувања на јавното претпријатие потекнуваат од годините од 1993 до 2006 година и претпријатието не презело никакви мерки да ги наплати истите, судски постапки итн. Ова е спротивно на Законот за облигационите односи.
- Препорака документацијата со сметководствените податоци благовремено да се евидентира. Со ревизијата е констатирано дека јавното претпријатие прима стока, но фактурите не се евидентирани сметководствено бидејќи некои не се доставени, а делот кој е доставен, исто така, не е фактуриран. Произлезени се обврски за плаќање во износ од 1.581.000 денари, кои не се фактурирани. По ревизијата дел од фактурите се примени, а дел од стоката е вратена бидејќи е фактурирана со цени кои се повисоки од оние кои се понудени. Сепак салдото до крајот на ревизијата е останато во истиот износ. Неисплатените обврски претставуваат ризик од поведување судски постапки спрема претпријатието и дополнителни трошоци за камати. Во овој случај се влошува финансиската состојба на претпријатието.

- Препорака за средување состојбите со комитентите, вршење пребивање на состојбата доколку има побарување и обврска, поголем исплатен износ кон комитент да се бара да се врати, фактурите да се евидентираат навремено. Со ревизијата е дојдено до заклучок дека има неевидентирани состојби за 772.000 денари на сметка аванси, кауции, резервни делови, депозити, амбалажа, автогуми и ситен инвентар. Ризик од нереално презентирање на информациите во завршната сметка е спротивно на Законот за трговските друштва.

4. Користење на средства согласно со законските прописи

- Препорака за тендерската документација да се усогласува со објавата за јавна набавка. Со ревизијата е констатирано дека тендерската документација за набавка на светлосна, вертикална и хоризонтална сигнализација (оддел сообраќај), не е во согласност со објавата во „Службен весник“ и објавата на веб-страницата на Бирото за јавни набавки. Имено, во тендерската документација се наведува како критериум економски најповолна понуда во делот цена и квалитет, а во објавата во „Службен весник“ критериум претставува најниска цена, како и на веб-страницата на Бирото за јавни набавки. Ова претставува спротивност на Законот за јавни набавки.
- Препорака – врз основа на најповолниот понудувач кој е избран да се склучуваат договорите. Ревизијата во делот на јавните набавки спроведува постапка за набавка на битумен. Понудувачите ги исполнувале условите за квалитет, но цената била различна. Најниската цена била 24,1 денар, додека највисоката цена 33 денари. Бидејќи критериум за најповолна економска понуда е според цената и квалитетот, во овој случај квалитетот од понудувачите е ист, само цената е различна, па се одлучува по цената. Избраниот понудувач во овој случај е понудувачот со најниска цена од 24,1 денар, но тој ја фактурирал испораката на битуменот по 33 денари, што е различно од понудата. Јавното претпријатие не реагираше во врска со цената. Ова неусогласување на фактурираната цена со понудената е спротивно на Законот за јавни набавки. Бидејќи станува збор за берзански

производ на кој му се менува цената, понудувачите побарале менување на тендерските услови, во поглед на менување на цената, додека претходно била прифатена понудата на јавното претпријатие. Ова е спротивно на Законот за јавни набавки, кој вели дека шест дена пред да истече рокот за пријавување на понудите може да се врши промена на тендерската документација

Ревизорско мислење

Негативно мислење за вистинитоста и објективноста на финансиските информации изразени во финансиските извештај и усогласеноста со законите и прописите за извршената ревизија за работењето на јавното претпријатие во 2010 година.

Спроведени корекции во текот на ревизијата

Во текот на ревизијата јавното претпријатие постапило по дел од сугестиите дадени од ревизорите:

- Погрешното евидентирање од 259.000 денари за градежни објекти било коригирано.
- Поради погрешно евидентирање на побарувањата (утужени) за износ од 8.850.000 денари била извршена корекција.
- Погрешно евидентирање на опрема добиена од Град Скопје исто така било коригирано.

Нагласени прашања

Од страна на Советот на Град Скопје се донесуваат програми за одржување на магистрални и собирни улици и за регулација на сообраќајот на Град Скопје кои се применуваат од Јавното претпријатие „Улици и патишта“. Договорот бил лимитиран на 120.000.000 денари за 2010 година. Износот бил искористен за намената, но по договорот сè уште се издавале налози за работа без анекси кон договорот. Поради оваа ситуација фактурите биле изготвувани во март 2011 година, што не се согласува со сметководственото правило за признавање на

трошоците и приходите во временскиот период во кои настанале. Во овој случај трошокот настанува во 2010 година, додека приходите се искажуваат во 2011 година. Ова е спротивно на Законот за вршење сметководствени работи.

Вложување од 685.000 денари во акции во деловна банка бил искажан во 2010 година од страна на ЈП „Улици и патишта“. Од Централниот депозитар за хартии од вредност било добиено известување дека хартиите од вредност биле префрлени на Министерството за финансии согласно со Одлука на Министерството за јавна берзанска аукција. Бидејќи јавното претпријатие нема евидентирано сопственост во Централниот депозитар, овој износ претставува повеќе искажани средства.

Вниманието ревизорите го задржуваат на:

- Јавното претпријатие „Улици и патишта“ е тужено од страна на 25 субјекти (9 физички лица за долг од кои 7 лица за износ од 2.113.000 денари и 2 лица без утврден износ и 16 правни лица за долг од 15.886.000 денари).
- Јавното претпријатие „Улици и патишта“ тужи 26 субјекти (25 правни лица за долг од 3.211.000 денари и води управен спор против Државната комисија по жалби за јавни набавки со цел да се поништи решение).

Анализа на конечниот извештај за извршена ревизија на финансиските извештаи за 2015 година на Јавното претпријатие „Улици и патишта“

1. Внатрешни контроли

- Препораки за подобрување на внатрешната контрола во магацинското работење во делот на евиденцијата на примени и издадени материјали, ситен инвентар, гориво и автогуми. Периодично да се усогласуваат физичката залиха со сметководствената евиденција. Препораките се дадени бидејќи при спроведената ревизија (тест-броења) на ставките во главниот магацин (21 ставка) е констатирано

дека материјалите на залиха не се означени, што претставува тешкотија за нивно идентификување, промените кои настануваат во залихата не се евидентираат во време во кое настанува промената. Ова не е во согласност со Процедурата за набавка и трошење на залихи.

2. Усогласеност со закони и прописи

- Препораки за утврдување и впишување на основачкиот влог на Јавното претпријатие „Улици и патишта“ во Централниот регистар. При ревизијата е констатирано дека основачкиот влог во судскиот регистар каде што е запишано претпријатието нема износ, исто така во Централниот регистар основачкиот влог на јавното претпријатие не е запишан, што претставува спротивност на Законот за трговските друштва и Законот за јавни претпријатија. Од сметководствената евиденција основачкиот влог е 23.185.000 денари, но постои ризик за нереално и необјективно прикажан основачки влог.
- Препорака за воведување на сметководствена евиденција на акциите по завршувањето на судската постапка. При ревизијата за финансиските извештаи за 2010 година било нагласено прашањето за *вложувањето од 685.000 денари во акции* од страна на „Улици и патишта“ за кое сега ревизијата дава препорака. Од Централниот депозитар било добиено известување дека хартиите од вредност биле префрлени на Министерството за финансии согласно со Одлука на Министерството за јавна берзанска аукција. Јавното претпријатие во 2009 година поднело тужба против Министерството за финансии, до денот на завршувањето на ревизијата прашањето е останато нерешено.
- Препорака за одговорните лица на јавното претпријатие да преземат мерки за побрзо одобрување на Правилникот за систематизација на работните места и тој да биде во согласност со Законот. Ревизијата

констатира неусогласеност на Правилникот за систематизација на работните места од 2013 година со Законот за вработените во јавниот сектор и Законот за јавни претпријатија. Нов правилник бил изготвен во 2015 и 2016 година, но од членовите на управниот одбор на претпријатието и Министерството за информатичко општество не бил одобрен.

- Препораки за воведување колективен договор на ниво на работодавач кој треба да биде во согласност со Правилникот за систематизација на работното место. Прекувремената работа, ноќната работа и работата за празник да бидат пријавени во Државниот пазарен инспекторат. Во 2008 година бил донесен Колективен договор на ниво на работодавач, неусогласен со Правилникот за систематизација на работните места. За исто работно место биле утврдени различни бодови и вработените добивале различна плата, што претставува нерамноправност. Со ревизијата е заклучено дека ноќната работа, работата на празник и прекувремената работа не е пријавувана во Државниот инспекторат на труд.

3. Финансиски извештаи

- Препорака за прегрупирање на амортизирани средства по аналитички категории, а за новите средства кои ќе се набавуваат да се групираат во соодветните категории. Препораката е дадена бидејќи не се правилно групирани материјалните средства, а со тоа годишната стапка на амортизација не е соодветна. На пример, виљушкери и мешалки биле евидентирани во компјутерска опрема, а не во опрема, со што наместо 10 % амортизација им се пресметувало 25 % како кај компјутерите. Ова е спротивно на МСС 16 од Правилникот за водење на сметководство и претставува ризик за неправилно искажување на трошоците за амортизацијата и сегашната вредност на материјалите.

- Препорака за евидентирање на ситниот инвентар (прием и издавање) во материјалната и сметководствената евиденција. При ревизијата е констатирано дека материјал набавен за секторот сообраќај не е сметководствено и материјално евидентиран во износ од 866.000 денари, што претставува неусогласеност со МСС 2 од Правилникот за водење сметководство и спротивност на Законот за трговските друштва. Оваа претставува ризик од нереално и необјективно прикажување на залихите во билансот на состојба. По укажувањето од страна на ревизорите е направено сметководствено евидентирање на залихата.
- Препорака за сметководствена евиденција на сомнителните и спорните побарувања. Пописот да се изврши квалитетно и во согласност со законските прописи и отпишување на побарувањата кои се застарени. Со ревизијата е заклучено дека за 54.512.000 денари побарувања од купувачите нема соодветна документација како поткрепа за веродостојноста на настаните. Ова претставува ризик од преценување на добивката, нереално и необјективно претставување на побарувањата од купувачите во извештаите. Старосната структура за дел од побарувањата не е утврдена од страна на пописната комисија, голем дел од побарувањата се застарени, потекнуваат од минати години. Законот за облигационите односи вели дека рок на застареност е 5 години и нема можност за наплата. Предлогот од пописната комисија за отпис на побарувања во износ од 34.528.000 денари не е прифатен од управниот одбор.

Ревизорско мислење

Ревизорите изразуваат негативно мислење за вистинитоста и објективноста на финансиските извештаи и мислење со резерва за усогласеноста со законите и прописите.

Во прилог да ги разгледаме табеларно дадените препораки по години и нивното спроведување.

Местото, улогата и функционирањето на врховните ревизорски институции, со посебен осврт на Државниот завод за ревизија на Република Северна Македонија

Табела бр. 11: Препораки и нивно спроведување за финансиските извештаи од 2004 г.

Ред. број	Препораки за 2004 година	Статус на спроведени препораки
1	Препорака за изготвување на инвестициона програма за работа и развој која би била во согласност со Законот за јавни претпријатија	Неспроведена препорака
2	Препорака до институцијата да ги намира неплатените обврски кои произлегуваат од тековната или претходните години, како што се данок на додадена вредност, данок на добивка итн.	Неспроведена препорака
3	Препорака за плаќање на износот на <i>неплатено пензиско и инвалидско осигурување</i>	Спроведување во тек
4	Препорака до институцијата да се спроведат порцедури со кои во време на исплата на платата и би се исплатиле и придонесите и даноците кои претставуваат законска обврска	Спроведување во тек
5	Препорака до институцијата да се спроведе процедура со која би се утврдила одговорноста на лицата кои би можеле да ја задолжат институцијата и сето да биде во согласност со основачот	Неспроведена препорака
6	Препорака за воспоставување акти со кои би се следеле побарувањата и обврските, акти за отпишување и активности за навремено плаќање на обврските и наплата на побарувањата	Спроведување во тек
7	Препорака за воспоставување процедури со кои материјалите и ситниот инвентар би се евидентирале, начин на кои можат да се издаваат и признаваат истите и да се изготват нормативи за потрошувачка на горива и мазива.	Спроведување во тек
8	Препорака за утврдување приход од паркинг-услуги кој не е евидентиран правилно, бидејќи не постојат соодветни контроли	Неспроведена препорака
9	Препорака за усогласување на побарувањата и обврските	Неспроведена препорака
10	Препорака за имплементирање процедури за признавање на побарувањата и обврските и начин на кој повеќе исплатени средства би се регулирале	Спроведување во тек
11	Препорака во врска со јавните набавки, за правилно планирање, утврдување на приоритетите и потребите, начин на извршување на набавката, начин на избор на понудувач кој е најповолен и сето тоа да е документирано и во согласност со Законот за јавни набавки	Неспроведена препорака
12	Препораки со кои ќе се преземат активности за воспоставување систем за следење на побарувањата, преземање мерки за ненаплатените побарувања. Да се открие кои се причините за отпис на побарувањата, зошто се ненаплатени и дали има некое одговорно лице.	Спроведување во тек

Местото, улогата и функционирањето на врховните ревизорски институции, со посебен осврт на Државниот завод за ревизија на Република Северна Македонија

Табела бр. 12: Препораки и нивно спроведување за 2007 година

Р.бр.	Препораки за 2007	Статус на спроведени препораки
1	Препорака за воспоставување стратегија за управување со ризици и активности со кои би се проценувале и контролирале настаните кои влијаат на остварувањето на целите на претпријатието	Неспроведена препорака
2	Препорака да се воспостават контролни постапки за процесот на јавни набавка и континуирано да се следи истото	Спроведување во тек (нецелосно спроведена препорака)
3	Препорака за следење на начинот на намиравање на обврските кон Буџетот на РСМ.	Спроведена
4	Препорака за воспоставување контроли со кои би се исплаќале навремено задолжителните обврски за пензиско и инвалидско осигурување и да се намири заостанатиот долг	Спроведување во тек
5	Препорака за изготвување на финансиски план (приходи и расходи), тримесечни извештаи (показатели за работењето од финансиска гледна точка) и изготвување на шестмесечни извештаи за финансиското работење на претпријатието кои треба да се поднесат до основачот на претпријатието и управниот одбор.	Спроведена
6	Препорака за имплементирање процедури со кои би се одредиле начинот и лицата кои можат да го задолжат претпријатието во согласност со основачот.	Спроведена
7	Препорака до градоначалникот на Град Скопје, за преземање мерки за актите во Законот за локална самоуправа и Закон за јавни претпријатија.	Спроведена
8	Препорака за основачот на претпријатието да именува лица со соодветни квалификации, искуства и знаења во делот на управниот одбор и во одборот за контрола на материјално-финансиско работење	Спроведена
9	Препорака за евидентирање земјиште во согласност со Меѓународните сметководствени стандарди и препорака за воспоставување акти со кои би се приватизирало градежното земјиште	Спроведување во тек
10	Препорака за преземање активности од лицата кои ги водат трговските книги постојано да ги имплементираат сметководствените политики, да се врши редовно усогласување со пописната комисија, воспоставување акти за сомнителни и спорни побарувања	Делумно спроведена
11	Препорака за усогласување на состојбата со комитентите (побарувања и обврски)	Спроведување во тек
12	Препорака за континуирани обуки на вработените-делот на јавните набавки	Спроведена

Местото, улогата и функционирањето на врховните ревизорски институции, со посебен осврт на Државниот завод за ревизија на Република Северна Македонија

Табела бр. 13: Препораки и нивно спроведување за 2010 година

	Препораки за 2010
1	Препорака до директорот на претпријатието да се изготват пишани процедури со кои би се регулирало безготовинското плаќање, готовинското плаќање, пресметка и исплата на плата, јавни набавки и залиха.
2	Препорака финансискиот план навремено да се носи
3	Препорака за имплементирање внатрешна ревизија во јавното претпријатие.
4	Препорака за спроведување на одлуките на Советот на Град Скопје.
5	Препорака за извршување на целосен попис и пишани процедури за начинот на кој треба да функционира пописната комисија
6	Препорака за усогласување на побарувањата и обврските со комитентите и преземање активност за застарените побарувања
7	Препорака документацијата со сметководствени податоци благовремено да се евидентира
8	Препорака за средување состојби со комитентите, вршење пребивање на состојбата доколку има побарување и обврска, поголем исплатен износ кон комитент да се бара да се врати, фактурите да се евидентираат навремено
9	Препорака тендерската документација да се усогласува со објавата за јавна набавка
10	Препорака – врз основа на најповолниот понудувач кој е избран да се склучуваат договорите

Во извештајот за извршената ревизија на финансиските извештаи за 2010 година за резултатите од спроведените препораки е констатирано делумно спроведување на препораките.

Табела бр. 14: Препораки за финансиските извештаи од 2015 година

Ред. бр.	Препорака за 2015 година
1	Препораки за подобрување на внатрешната контрола во магацинското работење во делот на евиденцијата на примени и издадени материјали, ситен инвентар, гориво и автогуми.
2	Препораки за утврдување и впишување на основачкиот влог на Јавното претпријатие „Улици и патишта“ во Централниот регистар
3	Препорака за воведување на сметководствена евиденција на акциите по завршувањето на судската постапка.
4	Препорака одговорните лица на јавното претпријатие да преземат мерки за побрзо одобрување на Правилникот за систематизација на работните места и тој да биде во согласност со Законот
5	Препораки за склучување колективен договор на ниво на работодавач кој треба да биде во согласност со Правилникот за систематизација на работното место. Прекувремената, ноќната и работата за празник да бидат пријавени во Државниот пазарен инспекторат.
6	Препорака за прегрупирање на амортизирани средства по аналитички категории, а за новите средства кои ќе се набавуваат да се групираат во соодветните категории
7	Препорака за евидентирање на ситниот инвентар (прием и издавање) во материјалната и сметководствената евиденција
8	Препорака за сметководствена евиденција на сомнителните и спорните побарувања. Пописот да се изврши квалитетно и во согласност со законските прописи и отпишување на побарувањата кои се застарени

Заклучок од анализата на ревизорските извештаи за Јавното претпријатие „Улици и патишта“

За 2004 година по спроведената ревизија на финансиските извештаи се дадени 12 препораки од кои 6 не се спроведени, а 6 препораки се во тек. Додека за 2007 се дадени 12 препораки од кои по 7 е постапено, 4 се во тек и една

препорака не е спроведена (препораката за изготвување стратегија за управување со ризици). Дадените препораки за 2010 година се делумно спроведени. Од ова можеме да заклучиме дека Јавното претпријатие „Улица и патишта“ со текот на години почнува да ги имплементира дадените препораки, но со оглед на мислењата кои се дадени од страна на ревизорите претпријатието мора во целост да постапува по дадените препораки, со цел да го подобри своето работење.

Ревизорските мислење според извршената ревизија на финансиските извештаи за 2004 година, 2007 година, 2010 година и 2015 година укажуваат на невестинито и необејктивно презентирање во сите материјални аспекти на финансиските извештаи и финансиската состојба на Јавното претпријатие „Улицы и патишта“. Во поглед на усогласеноста со законите и регулативата, укажуваат на неусогласеност со законите и прописите констатирано од ревидираните активности, информации и трансакции во финансиските извештаи. Ова подразбира дека Јавното претпријатие „Улицы и патишта“ мора во целост да ги имплементира дадените препораки од извршената државна ревизија со цел подобрување на своето работење, оправдување на средствата доделени од Буџетот со цел нивно користење за правилни намени, на ефикасен, економичен и ефективен начин и, исто така, оправдување на средствата пред граѓаните на Република Северна Македонија кои ги уплаќаат во Буџетот како даночни обврзници.

Од извештајот, исто така, може да ја согледаме улогата и значењето на државната ревизија во откривање на неправилности во јавниот сектор, помошта од ревизијата за подобрување на работењето на јавниот сектор и искористување на јавните средствата за правилни намени. Во заклучокот на магистерскиот труд ќе образложиме многу повеќе за државната ревизија.

Заклучок

Растечката свест за работењето на врховните ревизорски институции во последните години е сè поголема, што укажува на важноста и значењето на овие институции. Со цел подобрување на државната ревизија, потребно е врховните ревизорски институции во сите земји да ги применуваат ревизорските стандарди (ИССАИ) поставени од Меѓународната организација на врховните ревизорски институции (ИНТОСАИ) и да даваат свои препораки за подобрување на работата, да ги разменуваат своите искуства, да се развиваат, постојано да учат и да се усовршуваат.

ИНТОСАИ со своите глобално прифатени професионални стандарди го претставува најдобриот начин за промовирање на квалитетни ревизии. Членовите на ИНТОСАИ со својата соработка овозможуваат хармонизирање на примената на стандардите.

ИНТОСАИ се соочува со предизвици предизвикани од глобализацијата и оваа организација треба да одговори со зајакнување и подобрување на ефикасноста на функционирање на самата организација, со мотивирање на ВРИ во учеството и соработката во извршување на ревизии на меѓународни организации, да обезбеди механизми со кои ќе се подобри комуникацијата меѓу самите ВРИ, да се поттикне еднакво учество на сите ВРИ, да се промовира потребата од независност на ВРИ, да се применува Кодексот на професионална етика итн.

ИНТОСАИ постојано се развива и ја усовршува својата работа со што придонесува за подобрување на работењето на врховните ревизорски институции низ целиот свет.

ВРИ со својата работа придонесуваат за подобрување на работењето на јавните институции преку извршените ревизии. Тоа е така бидејќи ревизорите имаат пристап до сите информации на институциите и тие можат одблиску да го

согледаат нивното работење и оневозможуваат злоупотреба на должноста на јавните службеници.

ВРИ се од големо значење и во борбата со корупцијата и откривањето на измамите во јавните институции. ВРИ се во тесна соработка со институциите надлежни за спроведување постапки во случај на корупција, како што се: Министерството за внатрешни работи, Државната комисија за спречување корупција и Јавното обвинителство.

Државниот завод за ревизија на Република Северна Македонија е член на ИНТОСАИ и е на добар пат да се развива во современа и квалификувана институција. Државниот завод за ревизија ги имплементира ИССАИ стандардите, работи според Кодексот на професионална етика и се карактеризира со професионализам и кредибилитет и овозможува извршување на ефикасни ревизии.

Државната ревизија која ја извршува ДЗР има за цел испитување на државните расходи како финансиски трансакции во поглед на законско и наменско трошење на средствата и давање оценка за квалитетот на остварените програми. И оттаму произлегува важноста на државната ревизија која е неопходна за да се контролираат јавните средства кои ѝ се доверени на државата.

ДЗР се финансира од Буџетот на Република Северна Македонија и ревизорските извештаи ги доставува до Собранието, Владата на Република Северна Македонија и други надлежни институции што укажува на соработката со институциите од кои се финансира тој, и на кои им ги доставува извештаите и многу е важно да ја нагласи неопходноста за независност и објективност во работењето.

Државните ревизори кои работат во Државниот завод за ревизија е потребно да поседуваат соодветни квалификации за вршење на својата должност, постојано да учат и да се усовршуваат, професионално да ја извршуваат својата работа, да бидат независни од субјектот предмет на ревизија и од надворешни влијанија, објективно и чесно да ја извршуваат својата должност.

Најважно е државната ревизија да придонесе средствата кои се доверени на државата да се користат на економичен, ефикасен и ефективен начин, што значи со нив да се располага на најдобар можен начин и, исто така, да помогне со давање совети на Владата и јавните институции во решавање на проблемите со кои се соочуваат.

Во современото општество парламентарната контрола на извршната власт е една од основните карактеристики на парламентарната демократија. За да може парламентот – Собранието да ја врши контролната функција врз работата на извршната власт на располагање има приличен број на различни инструменти, но една од позначајните која во последните дваесетина години е во постојан подем во РСМ и е предмет на истражување во овој магистерски труд е улогата и значењето на врховната ревизорска институција во спроведувањето на парламентарната – собраниска контрола.

Несомнено презентираниите истражувања во овој магистерски труд покажуваат дека парламентарната – собраниската контрола врз работата на извршната власт и спречување на нејзина злоупотреба се врши, покрај другите начини и форми на вршење на парламентарна контрола и преку ревизија на финансиското работење на субјектите на државната ревизија кои управуваат со јавните средства кои им се доверени од државата.

Врховната ревизорска институција во РСМ – Државниот завод за ревизија на РСМ, чија цел е навремено да го открие и да го утврди евентуалното постоење на незаконски постапки во трошењето на јавните финансиски средства, отстапувањата од прифатените стандарди и непочитувањето на законите, ефективност, економичност и ефикасност во финансиското управување со цел да може да се преземе корективна акција, да се спречат поголеми прекршоци, со својата целокупна активност несомнено придонесува за ефикасна парламентарна – собраниска контрола врз извршната власт, преку која, пак, се обезбедува унапредување на работата на извршната власт, нивна поголема одговорност во трошењето на јавните средства и управувањето со јавниот имот.

Правилното, економично и ефикасно користење на јавните средства е предуслов за правилно управување со јавните финансии, а еден од најважните механизми за тоа е државната ревизија или ревизијата на јавниот сектор. За да може државната ревизија да биде ефикасна поддршка на парламентарната – собраниската контрола, таа мора задачите од својот делокруг на работење, т. е. надлежностите кои со закон ѝ се определени да ги извршува професионално, независно, непристрасно и објективно во согласност со прописите и општо-прифатените стандарди и принципи на ревизијата.

Врховната ревизорска институција во РСМ – Државниот завод за ревизија на РСМ преку своите објективни, независни и навремени извештаи за правилно и законито трошење на средствата на даночните обврзници, од една страна обезбедува целосно информирање на Собранието, даночните обврзници и другите заинтересирани страни, а, од друга страна, пак, влијае на јакнењето на одговорноста на извршната власт во поглед на трошењето на јавните средства и управувањето со јавните добра. Оттаму една од главните функции е да ја промовира и поддржува јавната одговорност. Всушност во онаа мера во која работата на врховната ревизорска институција – Државниот завод за ревизија во РСМ дава придонес во парламентарната (собраниска) контрола, во таа мера таа претставува и унапредување на управувањето со јавните средства, како и промовирање и поддршка на одговорноста на извршната власт и ефикасност во борбата против корупцијата.

За да одговори на овие задачи, врховната ревизорска институција – Државниот завод за ревизија во РСМ треба да биде институционално независна. Правната рамка за независност на оваа институција во РСМ е воспоставена со Уставот и Законот за државната ревизија со кои, всушност, се обезбедува независност на Државниот завод за ревизија во РСМ, како највисок орган на државната ревизија на јавните средства во РСМ и подлежи на надзор од Собранието на РСМ, кому и му одговара за својата работа.

Со Уставот на РСМ и Законот за државната ревизија е обезбеден висок степен на независност на оваа институција, со што се обезбедени основните

услови за владеење на законот и демократијата. Но, како и во други држави, Државниот завод за ревизија во РСМ како врховна ревизорска институција во РСМ нема апсолутна независност, бидејќи и таа е составен дел на државата како целина.

Ревизијата на јавниот сектор е првенствено насочена на контрола на извештаите кои извршната власт ги поднесува на Собранието на РСМ, а се однесуваат на трошењето на јавните средства и управувањето со јавниот имот, законитоста на нивното работење, економичноста, ефикасноста и ефективноста на собирањето и трошењето на финансиските средства кои се во надлежност на државните органи и институции.

Евидентно од изложеното во магистерскиот труд, Државниот завод за ревизија на РСМ, преку своите извештаи за спроведените ревизии влијае на зголемување на одговорноста на извршната власт, на законската распределба на буџетските средства, на унапредување на ефикасноста и рационалното трошење на јавните средства, на ефективното управување со јавниот имот, а преку тоа влијае и на спречување на корупцијата како и на зголемување на веројатноста за откривање на корупција. Вистинскиот придонес на оваа институција во борбата против корупцијата не е можно точно да се измери, но со сигурност може да се каже дека со целокупната своја активност, особено преку своите објективни, независни и навремени извештаи за констатирани состојби во поглед на правилно и законито трошење на средствата во јавниот сектор ја промовира јавната одговорност на извршната власт во трошењето на јавните средства и управувањето со јавните добра.

Тука несомнено се поставува прашањето на меѓусебниот однос помеѓу Државниот завод за ревизија и Собранието на РСМ, имајќи предвид дека извештаите од извршените ревизии се доставуваат до Собранието на РСМ. Државниот завод за ревизија како врховна ревизорска институција во РСМ е инструмент преку кој Собранието ја контролира Владата и јавната управа. Од друга страна, пак, колку извештаите од извршените ревизии доставени од Државниот завод за ревизија ќе имаат ефект, зависи од способноста и

капацитетот на Собранието колку врз основа на тие извештаи ќе може да презема мерки и да бара објаснувања од извршната власт како ги троши јавните средства и како ги извршува препораките од извршената ревизија. Ова, секако, укажува дека и покрај независноста на врховната ревизорска институција, сепак е многу важен односот ,т.е. заинтересираноста на Собранието за резултатите на ревизијата, особено ако има констатирани слабости и содржани препораки, што, секако, претставува основна претпоставка за обезбедување корективни дејства во насока на отстранување на недостатоците констатирани со извршените ревизии.

Врз основа на изложеното може да се заклучи дека Државниот завод за ревизија на РСМ преку неговата досегашна активност на навремено и објективно информирање на Собранието, Владата, другите носители на јавни функции и јавноста за ревизорските наоди, дава свој придонес во подобрување на ефикасноста на собраниската контрола на извршната власт во трошењето на јавните средства и управувањето со јавниот имот.

БИБЛИОГРАФИЈА

А) Книги

1. Adams, R.: Auditing-ACCA, The Chartered Association of Certified Accountants, Longman, 1989.
2. Adams, Roger: „Audit Risk,, Current Issues in Auditing, Accounting & Finance Series, Paul Charman Publishing Ltd., London, 1991.
3. Agron G. A.: Financial Management, Allyn and Bacon, Boston, 1999
Andrew D. Chambers, Georges Selim, G. Vinten, “Internal Auditing” Pitman Publishing, London, 1993.
4. Andrič Mirko: “Interna revizija” SDK 189/93, Služba društvenog knjigovodstva Jugoslavije, Beograd, 1993
5. Andrič Mirko: „Revizija računovodstvenih iskaza”, Ekonomski fakultet, Subotica, 1996
6. . Андриќ д-р М., Љубисављевиќ м-р С., Кремановиќ м-р Е.: Ревизија, Суботица, 1997.
7. Auditing Handbook 1993, Volume 2 of the Accounting and Auditing Handbook 1993, The Institute of Chartered Accountants in Australia, Prentice Hall, 1992
8. Ацески д-р Благоја: „Сметководствен менаџмент“, Економски факултет – Прилеп, 1997
9. Ацески д-р Благоја, Трајкоски д-р Бранко: „Интерна и екстерна ревизија“, Економски факултет – Прилеп, 2004
10. Бенедик д-р Звонимир: Контрола, ревизија и анализа послованја радних организација, Осијек, 1975.
11. Бандин Јелена: „Рачуноводство“, Економски факултет, Суботица, 1995

12. Божиновска д-р Зорица: „Концепти, средства и постапки за ревизија – можност за нивна примена во ревизорската практика на Република Македонија“ – докторска дисертација, одбранета на Економски факултет – Скопје, 1999
13. Божиновска д-р Зорица: Меѓународните ревизорски стандарди – импулс за развој на домашната ревизорска професија, Економија и бизнис, јануари 1999
14. Божиновска д-р Зорица: „Ревизија“, Економски факултет – Скопје, 2001
15. Василева Трендафилка, Ѓеоргиевска Костадинка, Богдановска Валентина, и Пирковски Крсте: „Нови законски прописи со практични примери во 2009“
16. Vinasco Rocco R.: International Auditing, CT Publishing, Redding, California, 1995
17. Витанова д-р Гордана, Финансиски пазари и институции, Економски факултет, Прилеп, 2003.
18. Виторови д-р. Богољуб, Андриќ д-р. Мирко, Основи ревизије, Београд, 1996.
19. Вујевиќ, Кузман; Планирање, анализа, ревизија, контролинг. Ријека, Велеучилиште, 2009.
20. Gleim, Irvin N., NJilliam A. Hillison: Auditing & Szstems Objektive – LQuestions and Edzplantations, Gleim Publications, USA, 1995.
21. Garrison H. Ray: managerial Accounting, Sixth edition, Irwin, 1991
22. Д-р Б. Виторовиќ: Улога интерне ревизија у управљању предузећем, списание „СДК“ бр.104, Београд, 1993
23. Димитрова Јанка: Теоретско-методолошки аспекти на независните ревизорски тестови и нивната функција во имплементирањето на фундаменталните концепти на ревизијата, Магистерски труд, Економски факултет, Прилеп, 2005.
24. Димитрова м-р Јанка: Информативната функција на ревидираните финансиски извештаи при мобилизација на капитал преку емисија на хартии од вредност, Докторска дисертација, Економски факултет, Прилеп, 2011.

25. Димков д-р Димо: Принципите на економијата во претпријатијата, Економски факултет, Прилеп, 2000.
26. Димков д-р Димо: Менаџерска економија, Економски факултет, Прилеп, 2004.
27. Драгојевиќ д-р Драгутин: Интерна ревизија као фактор унапречења менџмента у корпоративним организацијама, Аудитинг - Ревизија 3/97. ДСТ доо Београд, 1997.
28. Dan, Gaz M., NJazne C. Alderman, Alan J. NJinters: Auditing, The Druden Press, Forth NJorth, 1996.
29. D. Solomons, "Making Accounting Policy", Oxford University Press, 1986
30. D. R. Carmichael, John J. Willingham: „Поим и методи на ревизијата: водич во современата ревизорска теорија и пракса“
31. Dodge Roy: Foundation of cost and Management Accounting, Chapman & Hall, London, 1994
32. Drucker Peter: Menadžment za budućnost, Privredni pregled, Beograd, 1995
33. Едуард Блашко: „Сувремене методе обрачуна трошкова и нџихов значај за контролупословања“, симпозиум „Улогарачуноводства у контроли пословања“, Партизанскиеводе, 1973
34. Емилија Антевска: „Интерна ревизија базирана на проценка на ризикот“, Зборник на трудови од XII симпозиум, Сојуз на сметководители, финансисти и ревизори, Струга, 2000
35. Eugene F. Brigham, Lous C. Garenski: Financial management, Theory and Practice, Seventh edition, The Dryden Press, Hareourt Brace College Publishers, New York, 1994
36. Zagar Mr. Katerina, Zagar Mr. Lajoš: Računovodstveni standardi, finansijski izveštai i revizija, Progres, Zagreb, 1993
37. Здравкоски д-р Здравко: „Трошоци, цени и деловни резултати (фактори и

- практика)“, Метафора, Прилеп,1996
38. International Auditing Guidelines and Statements on Auditing, IFAC, New York, INTOSAI Auditing Standards, International Organization of Supreme Audit Institutions, June,1992
 39. Ivanovič d-r Zoran: „Finansijski menadžment“, Sveučilište u Rijeci,2000
 40. Jack C. Robertson & Frederick G. Davis, “Auditing”, Fifth edition, Homewood,1988
 41. Jack C. Robertson & Frederick G. Davis, “Auditing”, Irwing, Homewood, Illinois, 1998
 42. Jovič d-r Srboljub: „Bankarstvo“, Naučna knjiga, Beograd,1990
 43. Jurkovic d-r Pero: „Poslovne finansije“, Narodne novine, Zagreb,1990
 44. Kell, NJalter G., Richard E. Ziegler, NJilliam C. Boznton: Modern auditing, John NJilez & Sons, Nenj Zork, 1983.
 45. Коваћевић др. Радмила: Ревизија у тржишном господарства, информатор Загреб, 1993.
 46. Крајцевич Ф., Линдеман П., Нагел К.: Ревизија и контрола код конвенционалне и аутоматске обрада података, Информатор, Загреб, 1972.
 47. Krasulja d-r Dragan: „Poslovne finansije“, Ekonomski fakultet, Beograd,1989
 48. Krasulja d-r Dragan: „Poslovne finansije“, VI izdanje, Ekonomski fakultet , Beograd, 1994
 49. Krasulja d-r Dragan, Ivanisevc d-r Milorad: „Poslovne finansije“, Ekonomski fakultet, Beograd,2000
 50. Larson, Miler, Financial Accounting, Firth Edition, Chapman & Hall, London,1996
 51. Lawrence, Sawyer „Sawyer’s Internal Auditing“, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida,1996

52. Љубомир Станоевиќ: Интерна ревизија, СДК, 185-186/93, Београд, 1993
53. Markoski d-r Slobodan, „Troškovi u poslovnom odlučivanju“, Naučna knjiga, Beograd,1991
54. Марковски д-р Слободан и Недев д-р Блажо: „Сметководство на деловниот менаџмент“, Економски факултет, Скопје,1995
55. Мартиќ С.: Контрола и ревизија, Универзитет у Београду – Економски факултет, Београд,1997
56. „Меѓународни сметководствени стандарди“, превод од англиски јазик, Комисија за сметководствени стандарди, Скопје,1997
57. „Меѓународни стандарди за ревизија“, Комисија за ревизорски стандарди, Скопје, 1998
58. Meigs, Thomas E: Modern Analytical Auditing, Practical Guidance for Auditors and Accountants, Quorum Books, USA,1989
59. Mileusnić Nenad: „Menadžment preduzeća“, Savez računovođa i revizora Srbije, Beograd,1998
60. Millins L.J. “Management and organizational behavior, Pitman, London,1990
61. Милован Станишиќ, Интерна контрола и ревизија, Белград 2014
62. Муриќ, м-р Рефика „Интерна ревизија“, Pro agens, Скопје,2005
63. Николиќ, Д.: „Улога независне ревизије у контексту процене вредности предузеќа код власничке трансформације“, Новац и развој, бр. 4, Служба за платни промет, Београд,1994
64. Николовски д-р Пеце: „Анализа и ревизија на финансиските извештаи на препријатијата во Република Македонија во функција на економската ефикасност“, докторска дисертација, одбранета на Економскиот факултет – Прилеп, септември, 2003

65. Николовски д-р Пеце: „Организација на ревизијата на финансиските извештаи“, Економски факултет – Прилеп, 2004
66. Николовски д-р Пеце: „Фискална ревизија“, Економски факултет – Прилеп, 2007
67. Николовски д-р Пеце: „Интерна и екстерна ревизија“, Економски факултет – Прилеп, 2009
68. Петровиќ Марко: Осма директива савета Европске економске заједнице, Аудитинг - Ревизија 1/96 Мегатренд, Београд, 1996.
69. Превала д-р Шабан: „Финансирање на бизнисот“, Агенција Академик, Скопје, 1996
70. Prof. d-r Ivo Spremič, m-r Josko Kovač: Sustav interne revizija, XXX simpozij Hrvatske zajednice racunovođa i finansijskih djelatnika na temu “ Računovodstvo, poslovne finansije i revizija”, Zagreb, 1995
71. Prof. d-r I. Spremič, “Interna revizija”, spisanie Hrvatskog udruženja revizora, Revizija br.1/98
72. Richiute, David, N: Auditing - Concepts and Standards, South Western Publishing, CO, Cincinnati, Ohio, 1992
73. Robert K. Elliot: The future of audits, Journal of Accountancy; Vol 178, No.3 AICPA, new York, September, 1994
74. Родиќ д-р Јован, Марковиќ д-р Иван: „Пословне финансије“, Современа администрација, Београд, 1982
75. Родиќ д-р Јован, „Теорија и анализа биланса“, Економика, Нови Сад, 1990
76. Родиќ д-р Јован. „Пословне финансије“, Економика, Београд, 1991
77. Русевски А. д-р Трајко, „Финансиско сметководство“, II издание, Скопје, 1994
78. Русевски А. д-р Трајко, „Биланс на успех во теоријата и практиката“, НИО

Студентски збор, Скопје, 1989

79. Русевски А. д-р Трајко, „Книговодство и сметководство“, Сојуз на СФР на РМ, Скопје, 1995
80. Sawyer, Lawrence, B: The Practice of Modern Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors, inc.1993
81. Slovič d-r Dragoslav: „Savremeni Finansijski menadment“, Ekonomika, Beograd, 1991
82. Stamp, E. M. Maurice: International auditing standards, Prentice Hall – International, London,1997
83. Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, The Institute of Internal Auditing, Florida,1995
84. Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, Homewood,1999
85. Stankovič Lj.: primena medunarodnih revizorskih pravila, SDK, 189/93, Služba drustvenog knjigovodstva Jugoslavije, Beograd,1993
86. Станоевски д-р Станоил: Контрола и ревизија, економски факултет Скопје, 1998.
87. Stevanovič d-r Nikola: „Обрачун троškova“, Ekonomski fakultet, Beograd,1991
88. Спасов д-р Синиша: „Финансиски менаџмент“, Економски факултет – Скопје, 1993
89. Спремиц Л.: Ревизија као подршка предузетништва, Хотелска кућа, Опатија, 1994.
90. Стојановиќ проф. Тодор: „Анализа на работењето на претпријатијата“, Скопје, 1990
91. Tadijančević d-r Stjepan: „Računovodstvo za menadere“, Progres, Zagreb,1993
92. Трајкоски д-р Бранко: „Финансиско управување во организациите на здружен

- труд“, Универзитет во Битола, Економски факултет – Прилеп, 1984
93. Трајкоски д-р Бранко: „Деловни финансии финансиски менаџмент“, Економски факултет – Прилеп, 1997
94. Трајкоски д-р Бранко и Трајкоска дипл. ек. Гордана: „Финансиско работење на претпријатијата“, Универзитет во Битола, Економски факултет – Прилеп, Прилеп, 1990
95. Трајкоски д-р Бранко и Трајкоска д-р Гордана, Управување со обртните средства, Економски факултет, Прилеп, 1999.
96. Трајкоски д-р Бранко: „Финансиски систем“, Економски факултет – Прилеп, 1996
97. Трајкоска д-р Гордана: „Финансиската структура и профитабилноста на претпријатијата“, Економски факултет – Прилеп, 1998
98. Flint, D., Philosophy and Principles of Auditing, Macmillan, 1988.
99. Hermanson, Accounting Principles, 5th edition, Irwin, 1992
100. Carmichael R.D. M. Venis: Auditing Standards and Procedures Manual 1990, Wiley, New York, 1989
101. Carmichael R.D. J.J. Willingham: Auditing Concepts and Methods, McGraw – Hill Book Company, New York, 1999
102. Crnobrnja d-r Jelena: „Finansijska analiza sa knjigovodstvom“, Ekonomski fakultet – Beograd, Beograd, 1988
103. Chambers, A.D. Internal Auditing – Theory and Practice, Pitman, London, 1991
104. Cvetanovič M. “Uloga interne revizije u upravljanju preduzečem”, XXII Simpozium- Uloga računovodstva I revizije u upravljanju preduzečem u tržišnoj privredi, Zbornik radova, Zlatibor, 1991
105. Шуклев Бобек: „Стратегиски менаџмент“, Економски факултет, Скопје, 1997

Б) Закони, списанија, прирачници и зборници

1. Закон за внатрешна ревизија во јавниот сектор „Службен весник на РМ“ 69/2004
2. Закон за државна ревизија, „Службен весник на РМ“ 65/97
3. Закон за ревизија, „Службен весник на РМ“ 65/97
4. Закон за финансиско работење
5. Закон за платен промет, „Службен весник на Република Македонија“ бр. 32/2001 и 50/2001
6. Меѓународни стандарди за финансиско известување (ICFI)
7. Меѓународни ревизорски стандарди за Меѓународната организација на сметководители (IFAC).
8. Меѓународни стандарди за внатрешна ревизија
9. Прирачник за внатрешна ревизија
10. Прирачник за корпоративно управување
11. Зборник на Сојуз на сметководители, финансисти и ревизори на Р. Македонија
12. Зборник на Сојуз на економисти на Р. Македонија
13. Уредба за начинот на пресметување на амортизацијата, „Службен весник на Република Македонија“ бр.64/02 и 98/02
14. Европски упатства за примена на ревизорските стандарди на INTOSAI-1998 година
15. Закон за финансиската инспекција во јавниот сектор („Службен весник на

Република Македонија“ бр.82/2013).

16. Закон за ревизија („Службен весник на РМ“, бр.158/10 и135/11)
17. Закон за државна ревизија (“Службен весник на РМ”, бр. 66/2010,145/2010)
18. Извештај на независниот ревизор за финансиските извештаи на ЈП Стежево Битола
19. Кодекс на етика наINTOSAI
20. Кодекс за деловна етика и однесување – Скопје, декември, 2006 година
21. Меѓународни ревизорски стандарди (Службен весник бр. 92 од28.10.2005)
22. Прирачник за ревизија – Институт на Организацијата за внатрешни ревизори 2002 година
23. Правилник за начинот на вршење на државната ревизија (“Службен весник на РМ бр.158 од15.11.2011”)
24. Правилник за начинот на извршување на внатрешната ревизија и начинот на известување за ревизијата (“Службен весник на РМ бр.90/09)
25. Правилник за ревизорските стандарди за државната ревизија бр.08-11410/2
26. Прирачник - Вовед во ревизорски извештаи
27. Програма за полагање испит за стекнување на звање овластен државен ревизор („Службен весник на РМ“, бр. 165 од25.12.2012”)
28. Стратегија за развој на Државниот завод за ревизија 2013 – 2017 – Скопје 2012 година
29. Basic principles in government auditing ISSAI100
30. Bibliography of congress themes - November2013
31. Implementation Guidelines for Performance Auditing,INTOSAI
32. Peer Review на Државниот Завод за ревизија - Конечен извештај на Судот за ревизија на Сојузна Република Германија
33. 60 years INTOSAI, 50 years General Sekretariat - International Organization of Supreme Audit Institutions,2013

B) Веб-страници

- www.dzr.mk
- <http://www.finance.gov.mk/mk/node/vnatresnarevizija>
- www.intosai.org
- www.issai.org
- www.aaipa.gov.mk
- www.aicpa.org
- www.eca.europa.eu
- <http://www.revizija.com.mk/>
- <http://www.iaa.org.uk/>
- <http://www.iaa.org.au/bwWebsite/default.aspx>
- www.eferenceforbusiness.com/encyclopedia/Inc-Int/InternalAuditing.html
- www.finance.gov.mk
- www.iorm.org.mk
- www.iam.org.mk