

ОЦЕНА НА ЗАКОНОДАВНИТЕ И РЕГУЛАТОРНИ ОДРЕДБИ ПОВРЗАНИ СО РАБОТАТА НА ДРЖАВНИОТ ЗАВОД ЗА РЕВИЗИЈА (ДЗР)



Проект: Подобрување на финансиската отчетност и транспарентност во Македонија

Имплементира: Фондација за демократија на Вестминстер (Македонија) во соработка со Центар за економски анализи (ЦЕА) и Институт за комуникациски студии (ИКС)

Изготвил: Центар за економски анализи (ЦЕА)

Издавач:

Фондација за демократија на Вестминстер

За издавачот:

Фондација за демократија на Вестминстер
ул. Наум Наумовски - Борче 50/2-19
1000 Скопје
www.wfd.org

Автори:

Д-р Марјан Николов, постар експерт
Габриела Димовска, економист во ЦЕА

Центар за економски анализи - ЦЕА

бул. Јане Сандански 63/3
1000 Скопје
Република Македонија

info@cea.org.mk
www.cea.org.mk

Преведено од англиски на македонски јазик:

Конгресен сервисен центар



British Embassy
Skopje

Подготовката на овој материјал беше овозможена со поддршка од Британска амбасада Скопје, во рамките на проектот “Подобрување на финансиската отчетност и транспарентност во Македонија”. Мислењата и ставовите наведени во овој материјал не ги одразуваат секогаш мислењата и ставовите на Британската амбасада.

СОДРЖИНА

СПИСОК КРАТЕНКИ	4
1. ВОВЕД	5
2. ПРАВНА РАМКА	5
2.1. Недостатоци на правната рамка.....	7
2.1.1 Не е дефиниран како уставна категорија.....	7
2.1.2 Недоволна независност и самостојност.....	8
2.1.3 Финансиска независност.....	8
2.1.4 Недоволна законска рамка за регулирање на делувањето на државниот ревизор по основано сомнение за сторен прекршок или кривично дело.....	9
3. ПРАКТИЧНИ АСПЕКТИ И ПРОБЛЕМИ	10
3.1. Постапување по наодите/извештаите на ДЗР.....	11
3.2. Внатрешни и организациски процедури на органите овластени да постапуваат по наодите/извештаите на ДЗР.....	14
4. ТРАНСПАРЕНТНОСТ	16
5. МЕЃУНАРОДНА ПРАКСА	17
5.1 Меѓународна мрежа.....	17
5.2 Видови модели на врховна ревизија.....	17
5.3 Меѓународни искуства.....	19
6. ПРЕДЛОГ ПРЕПОРАКИ ЗА ПОДОБРУВАЊЕ НА РАБОТАТА НА ДЗР	22
РЕСУРСИ	23

СПИСОК КРАТЕНКИ:

ЕУ	Европска унија
ЕУРОСАИ	Европска организација на врховни ревизорски институции
ИНТОСАИ	Меѓународна организација на врховни ревизорски институции
ЗЈВФК	Закон за јавна внатрешна финансиска контрола
МФ	Министерство за финансии
ХСР	Холандски суд за ревизија
КФИЈС	Комитет за финансиските извештаи во јавниот сектор
РМ	Република Македонија
ВРИ	Врховни ревизорски институции
ДЗР	Државен завод за ревизија

1. ВОВЕД

Институционална трансформација на Државниот завод за ревизија (ДЗР) во Македонија датира од 1999 година, кога девет вработени од Дирекцијата за економско финансиска ревизија¹ беа префрлени во новоформираните ДЗР. Од своето основање до денес (првиот Закон за државна ревизија беше донесен во 1997 година²), ДЗР се развива во услови на интензивни процеси на реформа на системот на финансиска контрола и реформа на јавната администрација и интензивни активности и процеси на соработка со меѓународни институции за остварување на стратешките цели на државата за пристапување кон ЕУ и евроатланските интеграции.

ДЗР во рамките на својата дефинирана мисија има за цел обезбедување на објективни и навремени информации до надлежните државни органи и јавноста за наодите од извршените ревизии, како и преку јасни и ефективни препораки до корисниците на јавните фондови да придонесе за севкупно подобрување на управувањето со јавните финансии.

2. ПРАВНА РАМКА

Државниот завод за ревизија е врховна ревизорска институција во Македонија, која има за цел навремено и објективно да го информира Собранието, Владата, другите носители на јавни функции и јавноста за наодите од извршените ревизии. ДЗР обезбедува поддршка на Собранието при извршувањето на неговите надлежности, преку идентификација и презентација на неправилности и незаконско работење на ревидираните субјекти што се откриени преку извршените ревизии. Главните принципи на работата на ДЗР се: независност, објективност, компетентност, професионалност, тимска работа, транспарентност и интегритет. ДЗР е правно лице и е независен во вршењето на финансиските ревизии, ревизиите на регуларноста и успешноста. Раководител на ДЗР е Главниот државен ревизор, кој има заменик. Главниот државен ревизор и неговиот заменик се избираат од страна на Собранието.

Правната рамка на државната ревизија е регулирана со Законот за државната ревизија, кој од своето стапување во сила беше неколку пати изменет. Последниот Закон за државната ревизија беше донесен во мај 2010 година³. Законот ја дефинира позицијата, улогата и мисијата на ДЗР, неговата независност и самостојност, како и овластувањата на државните органи и институции, отстранувањето на незаконското и ненаменското користење на јавните средства, како и начините за следење на препораките на овластените државни ревизори презентирани во издадените ревизорски извештаи. Последниот Закон за државната ревизија од 2010 година беше изменет до сега шест пати. Првите и третите измени генерално се однесуваат на правниот статус на вработените и платите во ДЗР. Вторите и петтите измени се однесуваат на постапките за спроведување на стручниот испит за стекнување на звањето овластен ревизор и во најголема мера на прекршочните одредби. Четвртите и шестите измени се однесуваат на прекршочните одредби. Новиот Закон подразбира согласност со Декларацијата од Лима за упатствата за принципите на ревизијата и Декларацијата од Мексико за независноста на врховните ревизорски институции.

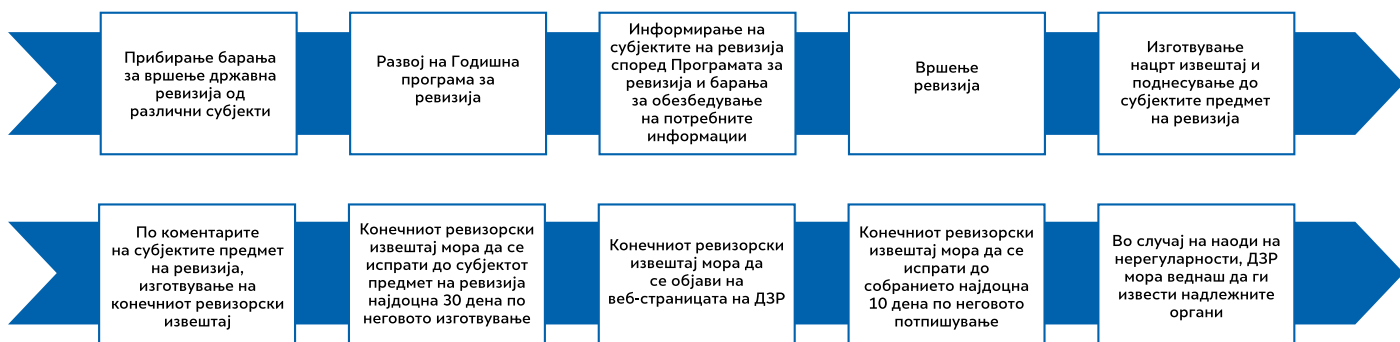
¹Од 1991-1998 Државната ревизија во РМ беше спроведувана од страна на Дирекцијата за економска и финансиска ревизија (трансформирана во Завод за платен промет во 1994 година).

²Службен весник на Република Македонија бр. 65/97.

³Службен весник на Република Македонија бр. 66/2010; 145/2010; 12/14; 43/14; 154/15; 192/15; 27/16.

Сумирано, процесот на планирање, извршување и известување за работата на субјектите на ревизијата е прикажан во следната табела:

Слика 1: Процес на вршење ревизија од страна на ДЗР

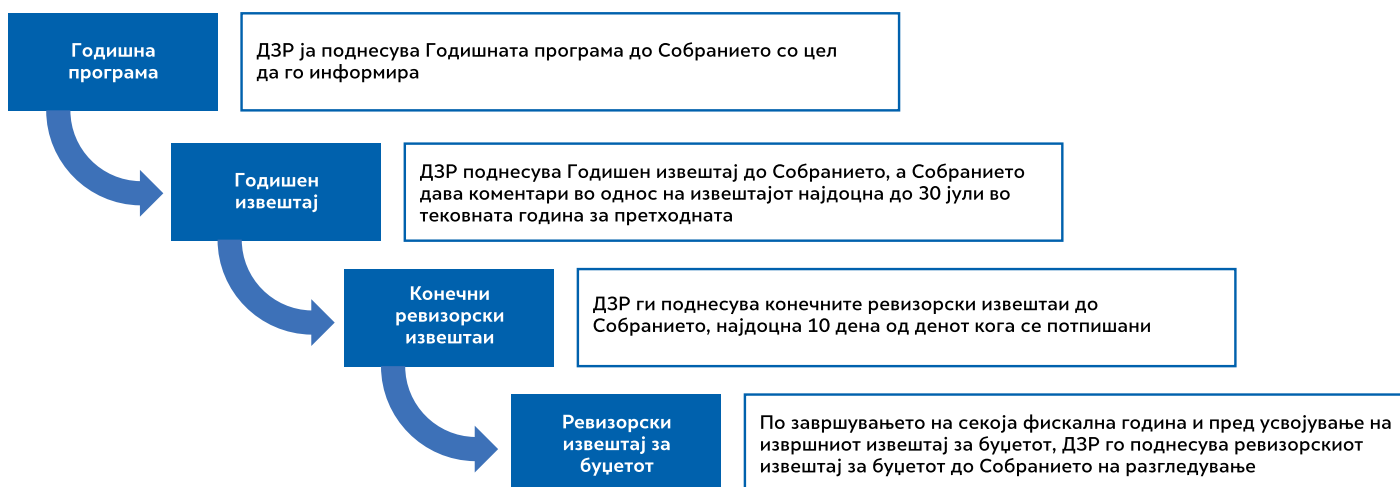


Извор: Закон за државната ревизија

Тука треба да се спомене дека критериумите и постапките за одлучување кое барање за вршење на ревизија да се прифати се само за внатрешна употреба и не се јавно достапни. Според Законот, мандатот на ДЗР за дополнителни активности по извршените ревизии завршува со доставување на ревизорскиот извештај до субјектот предмет на ревизија, Собранието и на крајот, до надлежните органи (доколку има сознанија за неправилности). Законот не предвидува никакви казни одредби за субјектите што во пропишаниот рок нема да преземат мерки по нацртот ревизорски извештај т.е. законот не предвидува извршни одредби за ДЗР по наодите.

Процесот на комуникација меѓу ДЗР и Собранието, ДЗР и Владата или Министерството за финансии, сублимиран и во согласност со Законот е како што следува:

Слика 2: Формална комуникација меѓу ДЗР и Собранието



Извор: Закон за државната ревизија

Комуникацијата меѓу ДЗР и Владата е дефинирана со Законот за државната ревизија и Деловникот за работа на Владата⁴.

⁴Деловник за работа на Владата на РМ. Повеќе на: http://arhiva.vlada.mk/files/delovnik_z_a_rabota.pdf

Слика 3: Формална комуникација меѓу ДЗР и Владата

<p>Поднесување на ревизорските извештаи до Владата</p>	<p>ДЗР ги поднесува ревизорските извештаи до Владата за субјектите што се во надлежност на Владата.</p>
<p>Разгледување на ревизорските извештаи од страна на Ревизорскиот комитет</p>	<p>Ревизорскиот комитет е професионално владино тело кое според Деловникот на Владата врши разгледување на ревизорските извештаи и поднесува писмени извештаи до Владата со мислења и предлози за преземените мерки во врска со наодите од ревизорските извештаи.</p>
<p>Генералниот секретар го информира ДЗР</p>	<p>Генералниот секретар на Владата го информира ДЗР во врска со заклучоците на Владата за преземените мерки во однос на наодите од ревизорските извештаи.</p>
<p>Поднесување соодветни ревизорски извештаи до Министерството за финансии</p>	<p>ДЗР го поднесува секој ревизорски извештај до Министерството за финансии во случај кога има наоди за финансиско работење на субјектот предмет на ревизијата. Соработката е дефинирана со Протоколот за соработка.</p>

Извор: Закон за државната ревизија и Деловник за работа на Владата

Соработката меѓу ДЗР и надлежните органи: Државната комисија за спречување на корупцијата, Јавното обвинителство и Министерството за внатрешни работи е овозможена и пропишана со Законот за државната ревизија (член 35). ДЗР е должен веднаш да ги извести надлежните органи кога има наоди за направен прекршок или кривично дело од страна на некои од ревидираните субјекти. Во рамките на соработката со овие органи, ДЗР треба редовно: (1) да доставува ревизорски извештаи, информации и материјали за наодите што покренуваат постапки во надлежност на Државната комисија за спречување на корупцијата, Јавното обвинителство на Република Македонија и Министерството за внатрешни работи; (2) да обезбедува информации и материјали за извршените ревизии по барање на овие органи; и (3) да добива повратни информации од овие органи во врска со претходно доставените информации, материјали и ревизорски извештаи.

Според Законот, не постојат натамошни одредби за активностите што треба да ги презема ДЗР, или дали треба да се обезбедат какви било информации или извештаи до ДЗР во вид на повратни информации, откако ДЗР ќе ги извести надлежните органи.

2.1 НЕДОСТАТОЦИ НА ПРАВНАТА РАМКА

Понатаму, ќе дадеме коментар за некои правни недостатоци поврзани со мисијата на ДЗР.

2.1.1 НЕ Е ДЕФИНИРАН КАКО УСТАВНА КАТЕГОРИЈА

И покрај напорите на Државниот завод за ревизија да има своја самостојност и независност утврдено со Уставот на Република Македонија, во согласност со меѓународните стандарди и добри практики во земјите на ЕУ, како и со препораките на Декларацијата од Лима за водечките принципи на ревизијата, ова прашање сè уште не е решено, иако претставува еден од главните предуслови за натамошно пристапување кон ЕУ.

Извештајот на ЕУ за напредокот од 2010 година⁵, во Поглавје 32 – Финансиска контрола, како и Листата на итни реформски приоритети⁶ даваат препорака ДЗР да биде утврдена со Уставот и да се обезбеди задоволително ниво на автономија на независноста, не само теоретски, туку и во пракса, со цел да дејствува ефективно и без политички притисок.

2.1.2 НЕДОВОЛНА НЕЗАВИСНОСТ И САМОСТОЈНОСТ

Според препораките на ЕУ, Владата на РМ достави Предлог за уставни амандмани до Народното собрание на 27.7.2014 година. Осмиот амандман се однесува на ДЗР и неговата уставна независност. Откако се предложени измените, не е завршен процесот на менување на Уставот поради политичката криза, како и поради недостаток на кворум за гласање за уставни измени⁷. Последната комисијска расправа на оваа тема се одржа во јули 2015 година⁸, кога беше потврдено дека процесот на изменување не е завршен. Независноста и автономијата на ДЗР се уредени само со закон.

Иако законската рамка ги уредува независноста и самостојноста на ДЗР, и му дава соодветна оперативна независност како што е потребното овластување за спроведување ревизии, со оглед на фактот дека ДЗР се придржува до истите прописи како и секој друг буџетски корисник, во пракса, независноста и самостојноста на институцијата се ограничени од правен и финансиски аспект. Ова го забавува процесот на динамичен развој на ДЗР и усогласувањето на неговото работење со најдобрите европски практики во однос на зголемената безбедност и отчетност на финансиското управување со јавните финансии.

2.1.3 ФИНАНСИСКА НЕЗАВИСНОСТ

Изменетиот закон за ДЗР има цел зајакнување на оперативната и финансиската независност на Државниот завод за ревизија и постигнување поголема ефективност и ефикасност во извршувањето на државната ревизија. Од графиконите подолу можеме да видиме дека од 2011 година се зголемува уделот на вкупниот буџет на ДЗР во централниот буџет. Мал дел од финансиските средства за работата на ДЗР е предвиден со вршење и наплатување комерцијални ревизии.



Графикон 1: Тренд на финансиските средства на ДЗР⁹
Извор: Годишен извештај на ДЗР, сопствени пресметки.

⁵Итни реформски приоритети за ПЈР Македонија. Европска комисија. Повеќе на: http://ec.europa.eu/enlargement/news_corner/news/news-files/20150619_urgent_reform_priorities.pdf Пристапено на 19.8.2016. http://ec.europa.eu/enlargement/news_corner/news/news-files/20150619_urgent_reform_priorities.pdf

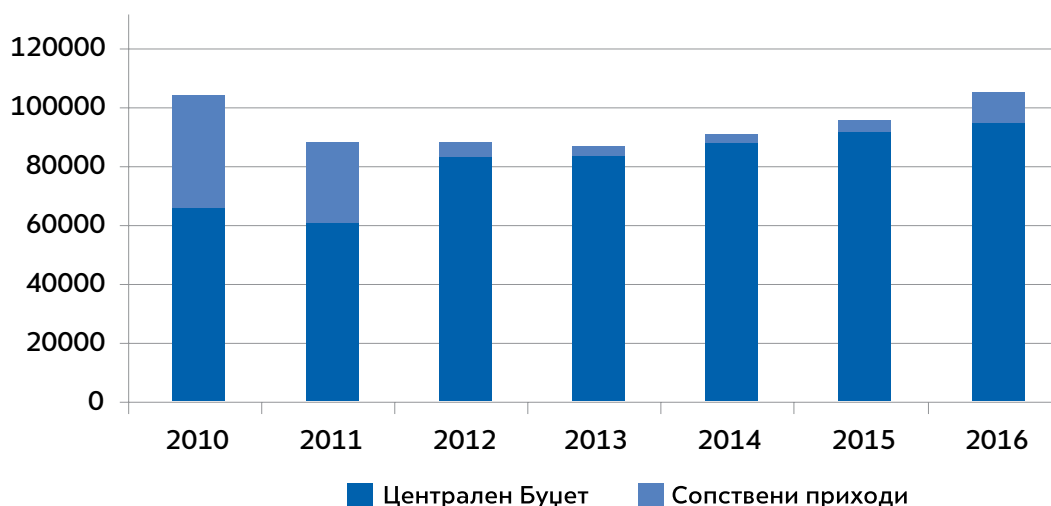
⁶Итни реформски приоритети за ПЈР Македонија. Европска комисија. Повеќе на: http://ec.europa.eu/enlargement/news_corner/news/news-files/20150619_urgent_reform_priorities.pdf Пристапено на 19.08.2016 год.

⁷Нови амандмани или нова неизвесност во Уставот? Статија на веб-порталот Правдико. Повеќе на: <http://www.pravdiko.mk/novi-amandmani-ili-nova-neizvesnost-vo-ustavot/> Пристапено на 22.8.2016.

⁸Комисија за финансии и буџет: Извештај од средбата на Комисијата бр. 54, 9.7.2015 год.

⁹Податоците за 2016 година се проектирани од Годишната програма на ДЗР.

ТРЕНД НА ИЗВОРИ НА ФИНАНСИРАЊЕ НА ДЗР



Графикон 2: Тренд на финансиските средства на ДЗР – апсолутни вредности
Извор: Годишен извештај на ДЗР, сопствени пресметки.

Последниот ПЕФА-извештај 2015¹⁰ забележува дека ДЗР ги нема потребните ресурси секоја година да спроведува целосна финансиска ревизија и ревизија на усогласеноста на сите субјекти предмет на ревизија, па затоа се стреми детално да опфати најголем дел од нив во текот на неколку години.

Имено: „Се испраќа консолидиран Годишен извештај за сите активности на ДЗР во текот на претходната година до Народното собрание во јуни секоја година. Исто така, ДЗР има обврска да спроведе годишна ревизија на извршувањето на Основниот буџет на централната власт, која ги исклучува фондовите за социјално осигурување, како и активностите финансирани од сопствени приходи или надворешни извори. Последната ревизија е ограничена на извештаите за приходите и расходите и не ги опфаќа средствата и обврските. Таа вклучува одредено тестирање на примероци на приходите, но трошоците се опфатени само на ниво на Трезорот, без какво било суштинско тестирање на трансакциите на ниво на буџетските корисници” – ПЕФА-процена за Република Македонија.

Последниот Извештај на Европската Комисија за Македонија бара да се зголеми обемот на ревизија на вкупните расходи за да се подобри отчетноста и транспарентноста на јавните финансии.

2.1.4 НЕДОВОЛНА ЗАКОНСКА РАМКА ЗА РЕГУЛИРАЊЕ НА ДЕЛУВАЊЕТО НА ДРЖАВНИОТ РЕВИЗОР ПО ОСНОВАНО СОМНЕНИЕ ЗА СТОРЕН ПРЕКРШОК ИЛИ КРИВИЧНО ДЕЛО

Постојната законска рамка не вклучува надлежност на ДЗР законски да дејствува и да наметнува санкции врз правното лице што не успеало да ги следи препораките на овластениот државен ревизор, или не успеало да обезбеди повратна информација до ДЗР во врска со статусот на препораката.

¹⁰ПЕФА-процена на ПЈР Македонија, од Џон Вигинс, Жан-Марк Филип, Бојан Погачар и Анто Бајо. Повеќе на: <https://pefa.org/sites/default/files/assessments/comments/MK-Dec15-PFMPR-Public.pdf> Пристапено на 22.8.2016.

Постојната законска рамка не ја дефинира јасно обврската на надлежните органи да постапуваат по известувањето на овластениот државен ревизор за основано сомнение за сторен прекршок или кривично дело, и на редовна основа да го известуваат ДЗР за преземените мерки додека не се донесе конечна одлука од страна на Јавното обвинителство или овластените судски органи по претходно известување на ДЗР.

Понатаму во Прогрес извештајот се укажува дека, како институционална рамка, инфраструктурата на информационата технологија на ДЗР е подобрена но меѓуповрзувањето со другите релевантни институции не е уште направено. Уште повеќе: режимот на спроведување дека треба дополнително да се подобри како и улогата на соодветните институции дека треба да се дообјаснат за да се обезбеди контрола над средствата и донациите кои ги добиваат и кои се сопственост на политичките партии.

3. ПРАКТИЧНИ АСПЕКТИ И ПРОБЛЕМИ

Во согласност со правната рамка утврдена со закон, Државниот завод за ревизија до правното лице предмет на ревизија и до надлежните органи¹¹ го издава и доставува следново:

- Прелиминарни ревизорски извештаи и
- Конечни ревизорски извештаи.

Ревидираните субјекти со закон се обврзани да го разгледаат доставениот ревизорски извештај и да постапуваат по препораките на овластениот државен ревизор, како и да обезбедат повратна информација за преземените мерки за отстранување на неправилностите во рок од 90 дена. Законот не утврдува натамошни обврски на ревидираните субјекти. Исто така, Законот не пропишува натамошни активности што ДЗР треба да ги преземе откако ревидираните субјекти нема да ги спроведат препораките на ДЗР.

Во согласност со обврските и роковите утврдени во Законот за државната ревизија, ДЗР изготвува Годишен извештај и го доставува до Собранието на Република Македонија.

Целите на доставувањето Годишен извештај до Собранието на Република Македонија се:

- Информирање на пратениците, релевантните партии и јавноста во врска со задачите и должностите спроведени од страна на Државниот завод за ревизија,
- Презентирање на утврдените неправилности од работењето на субјектите предмет на ревизија и од начинот на кој тие ги користат јавните средства,
- Презентирање на постојните системски слабости и судир на правни документи и други прописи, како и поттикнување на процесот на нивно отстранување,
- Подигнување на степенот на ангажираност на надлежните органи во процесот на следење на препораките на овластените државни ревизори, и елиминирање на несаканите ситуации,
- Интензивирање на процесите на идентификување на индивидуалното и лично ниво на одговорност за постојните недостатоци на работењето на субјектот на ревизија, како и за утврдената состојба од страна на овластениот државен ревизор за незаконското и ненаменското користење на јавните средства,
- Интензивирање на процесот на иницирање постапки од страна на надлежните институции во случај кога овластените ревизори ги известиле за основано сомнение за сторен прекршок или кривично дело,
- Подигнување на свеста за одговорно и ефикасно работење на лицата што управуваат со јавните средства,
- Обврска на правните лица за постојана јавност и транспарентност на јавните средства што ги користат.

¹¹Надлежни органи се: Собранието на РМ, Владата на РМ, Министерството за финансии, Јавното обвинителство на РМ, Државната комисија за спречување на корупцијата, крајните корисници и ресорните министерства и други органи што имаат надзорни функции во согласност со системските закони што ја регулираат соодветната област.

3.1 ПОСТАПУВАЊЕ ПО НАОДИТЕ/ ИЗВЕШТАИТЕ НА ДЗР

Динамиката на реализација на определениот обем на работа на ДЗР за одредена година е дефинирана во Годишната програма на ДЗР. Сите спроведени активности на ДЗР се образложени во Годишниот извештај.

Како што беше споменато претходно, ДЗР врши три вида ревизија: финансиска ревизија, ревизија на регулативата/усогласеноста, како и ревизија на успешноста. Според Законот, финансиската ревизија ја проверува точноста и потполноста на сметководствената евиденција и финансиските извештаи. Ревизија на регулативата/усогласеноста е процес на идентификување и оценување на усогласеноста на субјектот со законите, подзаконските и интерните акти. Ревизијата на успешноста ја оценува економичноста, ефикасноста и ефективноста на работењето и користењето на средствата во дефинираната област на активностите или програмите.

Во 2015 година, ДЗР изврши 53 ревизии, со што изготви 79 ревизорски извештаи. Сумирано, бројот на извршени ревизии и изготвени ревизорски извештаи по година е како што е наведено во следнава табела.

Табела 1. Број на извршени ревизии.

Година	# извршени ревизии					
	2015	2014	2013	2012	2011	2010
Финансиска ревизија и ревизија на усогласеноста	21	17	93	36	70	78
Тематска ревизија/посебна намена	1	-	3	8	-	2
Ревизија на успешноста/ЗЈВФК ¹²	13	80	-	-	-	-
Ревизија на успешноста	18	6	7	10	7	7
Вкупно извршени ревизии	53	103	103	54	77	87

Извор: Годишни извештаи на ДЗР

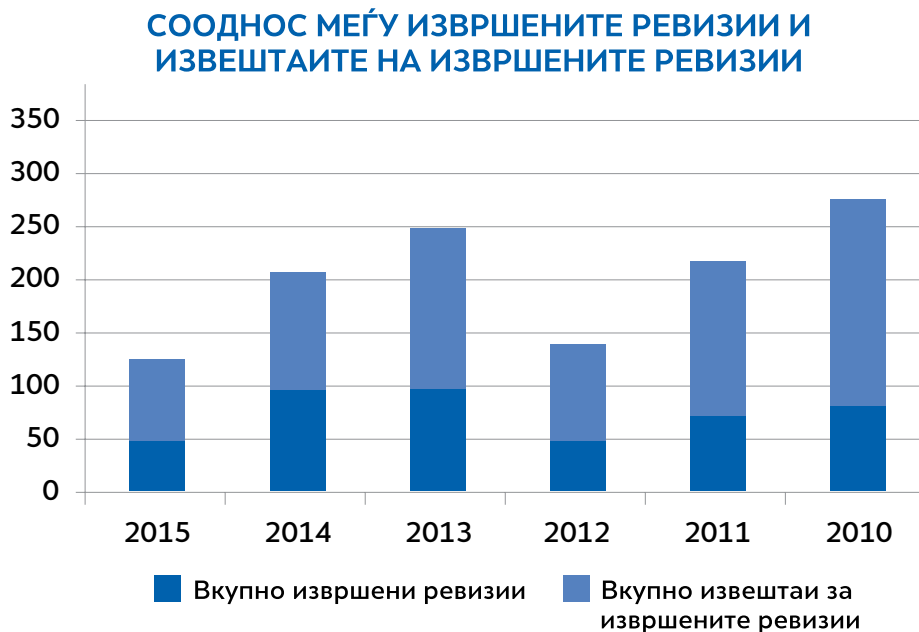
Табела 2. Број на изготвени ревизорски извештаи.

Година	# Изготвени ревизорски извештаи					
	2015	2014	2013	2012	2011	2010
Финансиска ревизија и ревизија на усогласеноста	47	30	145	75	144	193
Тематска ревизија/посебна намена	1	-	3	8	-	2
Ревизија на успешноста/ЗЈВФК	13	80	-	-	-	-
Ревизија на успешноста	18	6	7	10	7	7
Вкупно изготвени ревизорски извештаи	79	116	155	93	151	202

Извор: Годишни извештаи на ДЗР

¹²Закон за јавна и внатрешна финансиска контрола.

Повеќе на: http://finance.gov.mk/files/u249/JVFK_%D0%90%D0%BA%D0%B0%D0%B4%D0%B5%D0%BC%D0%B8%D0%BA%D0%B0_1.pdf



Графикон 3: Сооднос меѓу извршените ревизии и изготвените ревизорски извештаи
Извор: Годишни извештаи на ДЗР, сопствени пресметки.

Во однос на правните субјекти предмет на државна ревизија и конечните ревизорски извештаи во кои се вклучени наодите за слабостите и незаконското и ненаменското користење на средствата, како и препораките за нивно отстранување, може да се заклучи дека заложбите и ангажманот на правните лица и на надлежните државни органи биле недоволни; овој заклучок го потврдуваат следниве индикатори и факти:

Табела 3. Активности на ДЗР по година:

Година	Активности на ДЗР					
	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Извршена ревизија	202	77	54	103	103	53
Ревидиран субјект	169	148	128	170	168	410
# на наоди	1067	1213	793	1146	1231	858
# на препораки	927	725	599	719	833	700
# на последователни активности	122	118	84	57	70	11
# на спроведени препораки	430	354	303	254	353	147

Извор: Годишни извештаи на ДЗР.

Во согласност со својата законска обврска, Државниот завод за ревизија во изминатите години редовно ги поднесуваше конечните ревизорски извештаи до надлежните органи.

ПОЛЕ 1.

И покрај интензивните активности и напори од страна на Државниот завод за ревизија, ниту еден овластен државен орган не го посвети потребното внимание на доставените ревизорски извештаи. Извештаите не се разгледуваат и не се прават соодветни напори за отстранување на актуелната состојба, особено од страна на некои правни лица. Не постои законска обврска што ќе наложи делување по поднесените ревизорски извештаи до Народното собрание.

Беше изненадувачки фактот дека поголемиот дел од пратениците во Собранието не дојдоа да гласаат за задолжителната законска можност на Собранието да расправа за конечните ревизорски извештаи од Државниот завод за ревизија во 2010 година кога беше донесен новиот закон за ДЗР. Делувајќи како инструмент за ex post контрола на Собранието на РМ, ДЗР и конечниот извештај на ДЗР имаат смисла само ако за нив се расправа на комисиите на Собранието.

Единствената прилика кога Собранието и Владата на Република Македонија посветуваат некакво внимание на ревизијата е парламентарната расправа за Годишните извештаи за работата на ДЗР, а не за извештаите за ревидираните субјекти.

Исто така, на владина седница во септември 2007 година беше донесена одлука дека ќе се усвои предлогот за посебен Комитет за финансиските извештаи во јавниот сектор - КФИЈС во Собранието, но тоа не се случи. На истата владина седница беше основан Ревизорски комитет со мандат да расправа за извештаите на ДЗР и да предлага активности за спроведување на препораките на ДЗР. Ревизорскиот комитет досега нема одржано ниту една седница.

Оваа ситуација претставува пречка за македонскиот ДЗР експлицитно да ги презентира своите резултати во однос на ефикасноста, економичноста и ефективноста. На пример, Државниот завод за ревизија на Велика Британија во 2009 година објави дека заштедил 4,9 милијарди британски фунти (што во тоа време било еквивалентно на 140 нови болници) во последните 15 години. Или, Државниот завод за ревизија на Велика Британија објави во тоа време дека за секоја потрошена фунта за неговото работење, штеди 8 фунти за даночните обврзници на Велика Британија. Исто така, објави во тоа време дека над 90% од препораките на КФИЈС биле прифатени.

Табела 4. Број на доставени ревизорски извештаи:

Година	Број на доставени ревизорски извештаи						
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Вкупно
Собрание на РМ	180	151	93	155	116	79	774
Јавно обвинителство	16	8	3	14	1	6	48
Државна комисија за спречување на корупцијата	11	2	-	6	-	-	19

Извор: Годишни извештаи на ДЗР.

Според годишните ревизорски извештаи, Државниот завод за ревизија идентификува многу системски слабости, судир меѓу правните документи и прописи и организациски слабости. Сепак, тие и натаму се повторуваат во неколку годишни извештаи по ред. Ова значи дека не се прават напори од страна на надлежните органи за надминување на состојбите.

Преку воспоставување на посебен Комитет со конкретно ревизорско овластување (владин орган), или со користење на постојните Комисии за финансии и буџет, ДЗР ја нагласи потребата од воведување стандардна процедура за разгледување на ревизорските извештаи во Собранието. Преку комисиите, ДЗР е поткрепена со институционализирани контакти меѓу Владата и Собранието.

Од друга страна, Собранието на Република Македонија, во рамките на својот мандат, ја разгледува годишната сметка на Буџетот на Република Македонија за претходната година. Сепак, не го разгледува Конечниот извештај на ДЗР со цел да се утврди фактичката состојба и да се преземат соодветни мерки за отстранување на слабостите.

ДЗР и Секторот за јавна внатрешна финансиска контрола во Министерството за финансии потпишаа Протокол за соработка во 2006 година, а неговата цел е да се подобри системот за управување и контрола на јавните средства. Сепак, Протоколот сè уште не е спроведен во сите негови сегменти. Министерството за финансии во 2012 година го основаше Ревизорскиот комитет¹³ како консултативно тело чија цел беше да ја зајакне соработката со ДЗР и да го следи спроведувањето на препораките на ДЗР за буџетските корисници како субјекти предмет ревизија. Сепак, според претходно презентираната Табела 3, односите меѓу бројот на наоди и спроведени препораки не се значително променети од неговото воведување.

Во согласност со својот мандат, ДЗР доставува ревизорски извештаи до Јавното обвинителство по основано сомнение за сторен прекршок или кривично дело. Нивната соработка се интензивираше од 2007 година, кога ДЗР и ЈО потпишаа Протокол за соработка за превенција и репресија на корупцијата и судирот на интереси¹⁴ (со 9 други заинтересирани страни).

Според последниот Годишен извештај, Државниот завод за ревизија спровел различни активности за отстранување на состојбата на сомнителни активности од страна на субјектите предмет на ревизија (нови контакти, различни активности, тркалезни маси). ДЗР продолжи да ја подобрува својата работа преку развој и употреба на информатичката технологија за рационално и ефикасно искористување при ревизија. На тој начин, во 2015 година, ДЗР во целост ги спроведе апликациите: Тек на ревизиите на регулативата и успешноста, кои се водич во процесот на ревизија.

Прогрес извештајот на ЕК исто така укажува и дека: Ревизија на успешност треба да се унапреди. Што се однесува до влијанието на ревизиите, препораките на ДЗР често не се имплементираат од ревидираните субјекти. Резултати и натамошна активност од ДЗР препораките бараат и надзор од Собранието бидејќи тоа не дебатира по извештаите од ДЗР. Затоа подобро следење на ДЗР препораките ќе го зајакне надзорот на извршната власт и ќе обезбеди јавните ресурси да се употребуваат потранспарентно и со поголема отчетност.

3.2 ВНАТРЕШНИ И ОРГАНИЗАЦИСКИ ПРОЦЕДУРИ НА ОРГАНИТЕ ОВЛАСТЕНИ ДА ПОСТАПУВААТ ПО НАОДИТЕ/ИЗВЕШТАИТЕ НА ДЗР

Една од главните причини за недоволен ангажман на органите овластени да постапуваат по наодите/извештаите на ДЗР е недоволно дефинираната внатрешна структура. Имено,

¹³Службен весник на Република Македонија бр. 90/2009
Повеќе на: <http://www.slvesnik.com.mk/Issues/DB2C5103AB40DE4FBB7509FFF219D147.pdf> Пристапено на 19.08.2016.

¹⁴Протокол за соработка за превенција и репресија на корупцијата и судирот на интереси.
Повеќе на: http://www.dksk.org.mk/index.php?option=com_content&task=view&id=188 Пристапено на 28.08.2016.

Деловникот за работа на Собранието и на Владата на РМ¹⁵ и други интерни акти на надлежните органи не ги дефинираат процедурите и надлежностите на органите и телата, или оперативниот метод за спроведување на улогата на надзорните органи, и органите одговорни и овластени да преземаат мерки и активности за елиминирање на незаконското и ненаменското користење на јавните средства.

Останува фактот дека Комисијата за финансирање и буџет треба да биде надлежна за државните ревизорски прашања. Сепак, ова не е јасно дефинирано со Деловникот за работа на Собранието. Исто така, потребно е да се дефинира надлежноста на соодветната комисија на Собранието во зависност од областа на ревизија (на пр. ревизорскиот извештај по извршената ревизија на Министерството за култура треба да се разгледа и од страна на Комисијата за култура на Собранието).

Останува фактот дека Владата на РМ го измени својот Деловник за работа во септември 2007 година и го формираше Ревизорскиот комитет како постојано стручно тело за преглед на ревизорските извештаи и последователните ревизорски извештаи/извештаи за мерките што се преземени од страна на субјектите предмет на ревизија во согласност со препораките за отстранување на неправилностите вклучени во ревизорските извештаи. Ревизорскиот комитет доставува до Владата писмени извештаи, вклучително со мислења и препораки за преземените мерки по наодите во ревизорските извештаи, врз основа на кои Владата треба да дојде до соодветни заклучоци.

Не е доволно тоа што Владата го измени својот Деловник и го формираше Ревизорскиот комитет бидејќи не постојат знаци што укажуваат дека Комитетот има разгледано некој ревизорски извештај за извршените ревизии кај правните лица, ниту пак има доставено повратни информации до ДЗР во врска со начините за отстранување на системските слабости, особено затоа што таквите слабости се под исклучива надлежност и одговорност на Владата. Владиниот Деловник за работа определува дека Генералниот секретар ќе го извести ДЗР за заклучоците на Владата за преземените мерки од страна на субјектите предмет на ревизија врз основа на наодите во ревизорските извештаи¹⁶.

Табела 5. Категорија на статусот Преземени мерки по ревизорските препораки

Година:	Преземени мерки по ревизорските препораки					
	2015	2014	2013	2012	2011	2010
Спроведени препораки	147	561	254	303	354	440
Неспроведени препораки	38	175	27	30	45	64
Препораки што не можат да се спроведат	0	2	9	7	7	0
Нема повратни информации по препораките	137	95	132	20	45	19

Извор: Годишни извештаи на ДЗР.

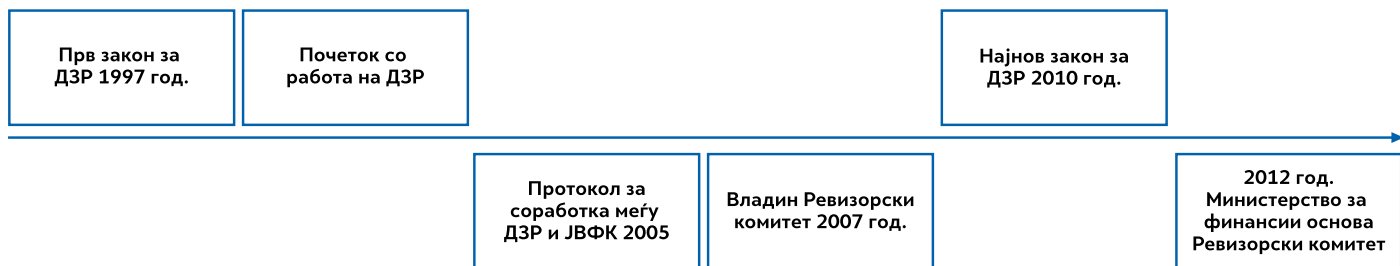
Од презентираната табела се гледа дека поради отсуството на јасно дефинирани обврски за спроведување на препораките на ДЗР, од година во година, се намалува бројот на препораки спроведени од страна на субјектите предмет на ревизија, а на сметка на тоа, се зголемува бројот на случаи без повратни информации по препораките.

Следниот дијаграм ги илустрира декларативните заложби за проширување на резултатите на ДЗР со цел да се постигне поголема ефикасност, економичност и ефективност. Сепак, досега без поголем успех.

¹⁵Деловник за работа на Собранието и Владата на РМ.

Повеќе на: <http://www.sobranie.mk/delovnik-na-sobranieto-na-republika-makedonija-precisten-tekst.nspх> Пристапено на 22.08.2016 год.

¹⁶Деловник за работа на Владата на РМ. Повеќе на: http://arhiva.vlada.mk/files/delovnik_za_rabota.pdf Пристапено на 22.8.2016.



Дијаграм 1: Институционална и правна надградба на ДЗР

4. ТРАНСПАРЕНТНОСТ

Транспарентното работење на ДЗР е една од петте стратешки цели дефинирани во Стратегијата за развој на ДЗР¹⁷. Според Годишниот извештај за 2015 година¹⁸, главната активност во процесот на транспарентноста била објавувањето на конечните ревизорски извештаи на веб-страницата, како суштински дел од „Годишната програма на ДЗР во 2015 година“.

Меѓународното буџетско партнерство преку својата алатка за мерење - Анкета за отворен буџет¹⁹, освен транспарентноста на Државниот буџет, исто така, во однос на транспарентноста го следи и ДЗР. Повикувајќи се на меѓународно прифатените критериуми развиени од страна на мултилатералните организации, Анкетата за отворен буџет користи пет показатели за мерење на надзорот на буџетот од страна на врховната ревизија. Резултатите од анкетата се дека надзорот на буџетот на ДЗР е соодветен. Со други зборови, ДЗР обезбедува соодветен надзор на буџетот. Според Законот, тој има право да врши ревизија секогаш кога смета дека е потребно. Покрај тоа, главниот на Врховната ревизорска институција не може да биде повлечен без законодавно или судско одобрување, со што се зајакнува неговата независност. Конечно, ДЗР обезбедил доволно средства за да го исполни својот мандат и да има соодветен систем за обезбедување квалитет.

Низ годините, ДЗР го има подобро надзорот на Државниот буџет, како што следува (доби резултат 100 од 100 бода во 2015 година):



Графикон 4: Степен на надзор на буџетот од страна на ревизорот (од вкупно 100 бода)
Извор: Отворен буџетски индекс

¹⁷Стратегија за развој на ДЗР. Повеќе на: http://www.dzr.mk/Uploads/Strategija_razvoj_2013_2017_001.pdf

¹⁸Годишен извештај на ДЗР за 2015 год. Повеќе на: http://www.dzr.mk/Uploads/3_Godisen_izvestaj_DZR_2015_WEB.pdf

¹⁹Меѓународно буџетско партнерство – Анкета за отворен буџет.

Повеќе на: <http://www.internationalbudget.org/opening-budgets/open-budget-initiative/open-budget-survey/country-info/?country=mk>

5. МЕЃУНАРОДНА ПРАКСА

5.1 МЕЃУНАРОДНА МРЕЖА

Со цел да се постигне постојан развој на работата на ДЗР, од особено значење е соработката меѓу ДЗР и меѓународните организации на врховните ревизорски институции (ВРИ). Оваа соработка има цел²⁰:

- размена на знаења, искуства, методолошки материјали, документи и информации со ВРИ, регионалните работни групи (ЕУРОСАИ итн.), професионалните организации и асоцијации;
- усогласување на методологијата за ревизија во согласност со меѓународно прифатените ревизорски стандарди;
- следење на тековните практики за развој на ревизорската професија;
- обезбедување информации за активностите, резултатите и ефектите од работата на ДЗР на меѓународни форуми; и
- градење на угледот и имиџот на ДЗР во очите на другите ВРИ и ревизорски организации во Европа и во светот.

ДЗР е член на ИНТОСАИ²¹ (Меѓународна организација на врховните ревизорски институции) од 2001 година и ЕУРОСАИ (Европска организација на врховните ревизорски институции) од 2002 година. Покрај тоа, Државниот завод за ревизија е член на работните групи на ЕУРОСАИ за ревизија на животната средина (од 2002 година) и ИТ (од 2005 година).

Надлежностите на ДЗР произлегуваат од основните принципи на Декларацијата од Лима и Мексико и Декларацијата од Токио, кои ги дефинираат основните правила и упатства за вршење ревизија, обезбедување независност, како и дефинирање на нивната улога во зголемувањето на отчетноста.

5.2 ВИДОВИ МОДЕЛИ НА ВРХОВНА РЕВИЗИЈА

ИНТОСАИ функционира на принципот според кој може да има само една ВРИ за секоја земја. Ако некоја земја има повеќе од една организација вклучена во јавна надворешна ревизија, тогаш државата е одговорна да утврди која организација сака биде регистрирана како ВРИ, што обично е органот со најсилни уставни гаранции за независност.

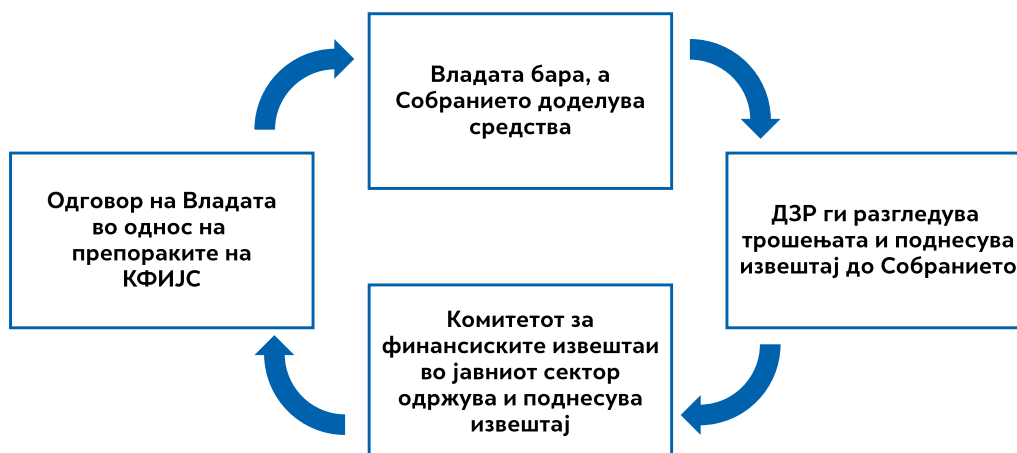
Постојат три широки модели на ВРИ. Постојат голем број варијации на овие три модели, а неодамнешните реформи во многу земји доведуваат до приближување на функциите, ако не и на структурата, на овие три модели. Трите главни модели се следниве:

- Вестминстерски модел, исто така познат како англосаксонски или парламентарен модел застапен во Обединетото Кралство и во повеќето земји од Комонвелтот, вклучувајќи многу земји во потсахарска Африка, неколку европски земји, како што се Ирска и Данска, и земјите од Латинска Америка како Перу и Чиле - честопати се нарекуваат државни заводи за ревизија. Под вестминстерскиот модел, работата на ДЗР (или на Врховната ревизорска институција - ВРИ) е суштински поврзана со системот на парламентарна отчетност. Неговите основни елементи се: одобрение на трошоците од страна на Собранието; изготвување годишни сметки од страна на сите владини институции и други јавни органи; ревизија на тие сметки од страна на ВРИ; поднесување ревизорски извештаи до Собранието за разгледување од страна на посебно наменет комитет - обично се нарекува Комитет за финансиските извештаи во јавниот сектор (КФИЈС); издавање извештаи и/или препораки од страна на КФИЈС; и одговор на Владата на извештаите на КФИЈС. Македонскиот ДЗР е развиен според вестминстерскиот модел.

²⁰ Повеќе на веб-страницата на Државниот завод за ревизија <http://dzt.mk/en/DesktopDefault.aspx?tabindex=0&tabid=1088>
Етички кодекс, Државен завод за ревизија.

²¹ Повеќе на: http://www.dzt.mk/Uploads/ISSAI_30_%20Kodeks_etika_INTOSAI.pdf Пристапено на 22.8.2016.

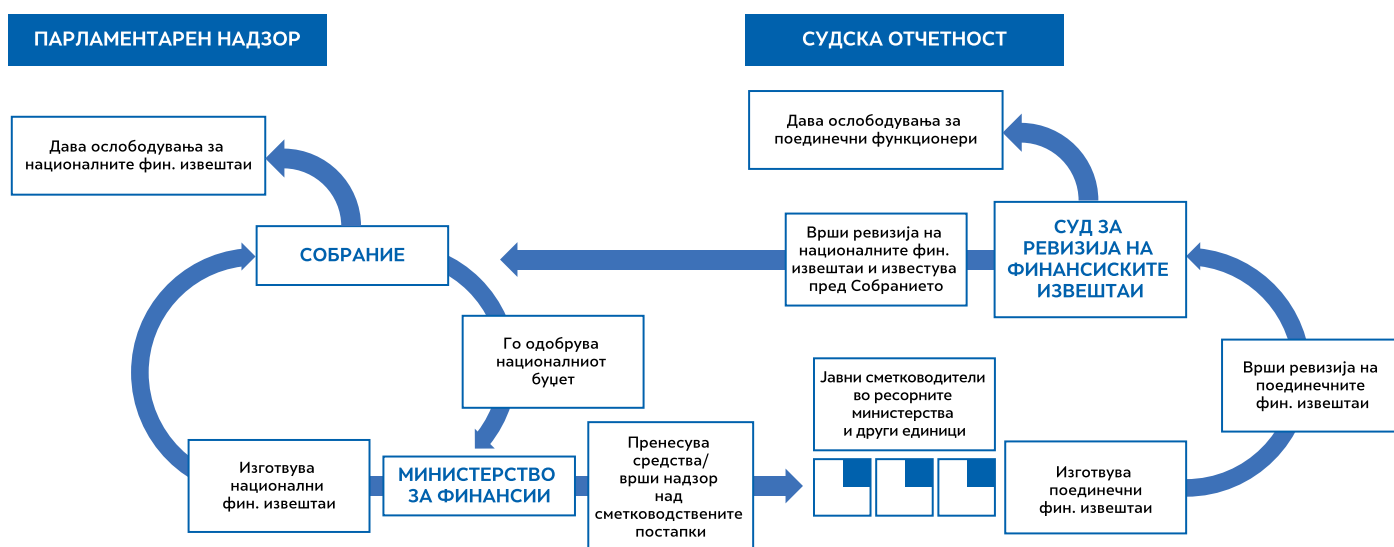
Слика 4: Вестминстерскиот модел за отчетност



Извор: Министерство за меѓународен развој (ДФИД)²²

- Судски или наполеонски модел, застапен во латинските земји во Европа, Турција, франкофонските земји во Африка и Азија, како и неколку земји од Латинска Америка вклучувајќи ги Бразил и Колумбија; честопати се нарекуваат судови за ревизија или судови за ревизија на финансиски извештаи. Во франкофонска Африка, овој модел може да коегзистира со општите државни инспекторати, а некои од нив можат да бидат назначени за ВРИ во земјата. Тие обично се дел од извршната власт, но се независни од конкретните министерства и сектори. Главен аспект на судскиот модел е тоа што релевантните владини функционери обично се лично одговорни за сумите доколку се направи неовластено или незаконско плаќање.

Слика 5: Судскиот модел



Извор: Министерство за меѓународен развој (ДФИД)²³

²²Брифинг на Министерството за меѓународен развој.

Повеќе на: <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.dfid.gov.uk/aboutDFID/organisation/pfma/pfma-externalaudit-briefing.pdf>

²³Брифинг на Министерството за меѓународен развој.

Повеќе на: <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.dfid.gov.uk/aboutDFID/organisation/pfma/pfma-externalaudit-briefing.pdf>

- Модел со одбор или колегиум, застапен во некои европски земји вклучувајќи ги Германија и Холандија, Аргентина, и азиски земји вклучувајќи ги Индонезија, Јапонија и Република Кореја. Основната структура на овој модел е слична на вестминстерскиот модел, а клучните разлики се во внатрешната структура на ревизорската институција. Со колегиумскиот систем, ВРИ добива одреден број членови кои го формираат нејзиниот колегиум или управен одбор и заеднички донесуваат одлуки. Колегиумските ревизорски тела вообичаено се дел од парламентарниот систем на отчетност. Извештаите и мислењата договорени од страна на колегиумот се доставуваат до Собранието, каде што обично има некаков вид Комитет за финансиските извештаи во јавниот сектор што ќе постапува по нив. Колегиумските органи немаат судски функции.

5.3 МЕЃУНАРОДНИ ИСКУСТВА

СЛОВЕНЕЧКИОТ СУД ЗА РЕВИЗИЈА²⁴

Во согласност со Уставот на Словенија, Судот за ревизија на Република Словенија е највисокиот орган за надзор на државните сметки, државниот буџет и сите јавни расходи во Словенија. Судот за ревизија е независен во извршувањето на своите должности и утврден е со Уставот и со закон.

Судот за ревизија не може да се категоризира во која било од трите гранки на власта - законодавната, извршната или судската. Неговиот независен статус е загарантиран со Уставот и законот во неколку погледи:

- Судот за ревизија ги извршува своите надлежности целосно независно. Тој е одговорен за усвојување на својата програма на работа. Врз основа на Законот за Судот за ревизија, ревизијата може да се врши по предлог на пратениците и работните тела на Народното собрание, Владата, министерствата и органите на локалната власт; од овие предлози, за својата годишна програма за работа, Судот за ревизија избира најмалку пет предлози од Народното собрание, од кои два мора да доаѓаат од опозициските пратеници, а најмалку два од работните тела на Народното собрание.
- За покривање на трошоците за своите активности, Судот за ревизија предлага финансиски план пред Народното собрание, со кој се одобруваат потребните средства за работа.

Јавната природа на работата што ја врши Судот за ревизија се обезбедува преку издавање Годишен извештај, кој се доставува до Народното собрание. За извештајот расправа комисија на Народното собрание, чија седница е отворена за новинарите и другите претставници на медиумите. Исто така, годишните извештаи се општо достапни на веб-страницата на Судот, а за одредени прашања и посебни прилики се организираат прес-конференции. Секогаш кога е соодветно, во медиумите се објавуваат изјави или информации, а важните мислења во врска со ревизорските прашања се достапни за објавување.

ХРВАТСКИОТ ДРЖАВЕН ЗАВОД ЗА РЕВИЗИЈА²⁵

Државниот завод за ревизија е структуриран како единствена институција со централна канцеларија во Загреб и 20 регионални канцеларии во окружните центри. Централната канцеларија во Загреб и регионалните канцеларии работат на целата територија на Република Хрватска.

²⁴Официјална веб-страница на Судот за ревизија на Р. Словенија. Повеќе на: <http://www.slovenia.si/slovenia/state/court-of-audit/>

²⁵Државен завод за ревизија на Хрватска, официјална веб-страница. Повеќе на: <http://www.revizija.hr/en/>

Активностите, задачите и одговорностите на Државниот завод за ревизија се дефинирани со Законот за Државниот завод за ревизија и во согласност со Повелбата за Државниот завод за ревизија. Канцеларијата ја предводи Главниот државен ревизор. Главниот државен ревизор има заменик и помошници што му помагаат во управувањето со канцеларијата и го координираат извршувањето на ревизиите и другите активности во соработка со раководителите на секторите и раководителите на регионалните канцеларии.

Државниот завод за ревизија има стручен совет, кој е советодавен орган на Главниот државен ревизор, и се состои од Главниот државен ревизор и до седум надворешни членови – признати стручњаци, назначени од страна на Главниот државен ревизор.

ХОЛАНДСКИОТ СУД ЗА РЕВИЗИЈА²⁶

Холандскиот Суд за ревизија, како „Висок државен совет“ претставува орган на централната власт создаден да осигури правилно функционирање на демократскиот систем. Високите државни совети се независни од владата.

Задачите, овластувањата и правниот статус на Судот за ревизија се утврдени во Уставот и Законот за владини финансиски извештаи од 2001 година. Тој е независна институција. Тоа значи дека Судот одлучува што ќе биде предмет на ревизија. Судот често добива барања за извршување ревизии од страна на пратеници, министри и државни секретари на кои им е потребно независно стручно мислење за одредено прашање. Но тие не можат да му наложат да постапува по барањата затоа што Судот за ревизија е независен. Во пракса, Судот обично ги исполнува барањата од страна на пратениците или владата доколку тоа претставува додадена вредност. Тој внимателно реагира на знаците и реакциите од општеството, јавноста, претпријатијата и организациите. Може да одлучи, на пример, и нив да ги вклучи во ревизиите.

ВРХОВЕН ЗАВОД ЗА РЕВИЗИЈА - РЕПУБЛИКА ЧЕШКА²⁷

Постоењето на ВЗР е заштитено со Уставот на РЧ и за разлика од минатото, неговиот мандат е замислен на сосема нов начин. ВЗР независно ги врши своите функции и не е зависен ниту од законодавната власт (парламентот), ниту од извршната власт (владата).

Уставот на Република Чешка, покрај законодавната, извршната и судската власт и другите уставни елементи, во посебно поглавје го дефинира и статусот на ВЗР како независно тело, со следните одредби:

- ќе врши ревизија на управувањето со државниот имот,
- неговиот Претседател и Заменик претседател ќе ги именува Претседателот на Републиката по предлог на Домот на пратеници со мандат од девет години,
- неговиот статус, надлежности и организациска структура ќе бидат утврдени со закон.

За да се обезбеди највисок можен степен на објективност при разгледувањето на ревидираната содржина и при донесувањето одлуки, за работењето на Заводот усвоен е колективниот принцип. Поради ова, колективните тела ги носат одлуките за планирањето и резултатите од ревизорската активност на ВЗР - според важноста и природата на ревизиите, или целиот 17-член одбор или сенати составени од три до пет члена. Одборот се состои од Претседател, Заменик претседател и 15 членови на Заводот. Членовите на Заводот се избираат од страна на Домот на пратеници на Собранието на Република Чешка; нивниот мандат трае непрекинато сè додека не достигнат возраст од 65 години, а нивниот статус може да се спореди со статусот на пратениците.

Институционалната независност на ВЗР е дополнета со соодветна финансиска независност. Единствените институции што го одредуваат се Домот на пратениците и државниот буџет.

²⁶Суд за ревизија на Холандија, официјална веб-страница. Повеќе на: <http://www.courtfaudit.nl/english>

²⁷Врховен завод за ревизија на Република Чешка, официјална веб-страница. Повеќе на: <http://www.nku.cz/en/default.htm>

СУДОТ ЗА РЕВИЗИЈА НА ФИНАНСИСКИТЕ ИЗВЕШТАИ - РОМАНИЈА²⁸

Врховната ревизорска институција на Романија, Судот за ревизија на финансиските извештаи, се базира на одредбите на романскиот Устав. Тој работи како поддршка на Собранието и својата дејност ја врши независно - функционално, оперативно и финансиски - од субјектите што ги испитува.

Судот за ревизија на финансиските извештаи е должен да врши контрола на воведувањето, управувањето и користењето на државните финансиски средства и оние на јавниот сектор. Во согласност со законот, судските спорови што произлегуваат од работата на Судот за ревизија на финансиските извештаи се решаваат од страна на специјализирани судови.

Судот за ревизија на финансиските извештаи доставува до Собранието, на годишна основа, извештај за националните сметки за управување со јавниот буџет на затворениот буџетски циклус, а исто така, ги идентификува утврдените неправилности.

По барање на Домот на пратениците или на Сенатот, овој Суд го испитува управувањето со јавните ресурси и известува за наодите.

Советниците за ревизија на финансиските извештаи се назначени од страна на Собранието со мандат од девет години, кој не може да се продолжи или обнови. Членовите на овој Суд се независни во извршувањето на својот мандат и не можат да бидат отстранети од функцијата за време на целиот мандат. Тие се предмет на неусогласеностите утврдени во Законот за судии.

Овој Суд се обновува со една третина од советниците за ревизија на финансиските извештаи што ги избира Собранието, на секои три години, под условите утврдени во органската пракса на Судот. Членовите на Судот за ревизија на финансиските извештаи можат да бидат повлечени од страна на Собранието, во случаи и под услови утврдени со закон.

Табела 1: Преглед на презентираниите ревизорски институции

Земја	Ревизорска институција	Правна регулатива	Комуникација	Видови ревизија што ги спроведува
Словенија	Суд за ревизија	Устав и закон	Судот за ревизија поднесува Годишен извештај до Собранието, а Собранието ги одобрува средствата потребни за работа	Правна, финансиска ревизија, ревизија на усогласеноста, успешности, ИТ
Хрватска	Државен завод за ревизија	Закон за Државниот завод за ревизија	Државниот завод за ревизија поднесува Годишен и ревизорски извештај до Собранието на годишна основа	
Холандија	Суд за ревизија	Устав и Закон за владини сметки	Односот меѓу холандскиот Суд за ревизија и Собранието е во врска со обезбедувањето контрола и размена на информации	Правна, финансиска ревизија, ревизија на ИТ успешности, ревизија на усогласеноста,
Република Чешка	Врховен завод за ревизија	Устав	Претседателот на Заводот ги доставува сите планови, барања и извештаи до Одборот на Заводот	Ревизија на правната усогласеност, финансиска ревизија
Романија	Суд за ревизија на фин. извештаи	Устав	Судот на сметки поднесува годишни сметки до Собранието на годишна основа	Ревизија на усогласеноста, ревизија на успешности, финансиска ревизија
Романија	Суд за ревизија на фин. извештаи	Устав	Судот на сметки поднесува годишни сметки до Собранието на годишна основа	Ревизија на усогласеноста, ревизија на успешности, финансиска ревизија

²⁸Суд за ревизија на фин.извештаи на Р. Романија, официјална веб-страница. Повеќе на: <http://www.curteadeconturi.ro/DefaultEN.aspx>

²⁹Повеќе информации во СИГМА документот бр. 33

[http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=ccnm/gov/sigma\(2002\)1](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=ccnm/gov/sigma(2002)1)

и Прегледот и споредбата на јавното сметководство и ревизорските практики во 27-те земји-членки на ЕУ

<http://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/study-on-public-accounting-and-auditing-2012.pdf/5ad43e2b-2ba7-4b05-afab-d690fc2ad9dd>

³⁰Сите законски прописи на Врховните ревизорски институции можат да се најдат на:

<http://www.eca.europa.eu/en/Pages/SupremeAuditInstitutions.aspx>

6. ПРЕДЛОГ ПРЕПОРАКИ ЗА ПОДОБРУВАЊЕ НА РАБОТАТА НА ДЗР

ПРЕПОРАКИ ЗА НОСИТЕЛИТЕ НА ОДЛУКИ:

1. Да се донесе измена на Уставот во првата следна прилика, да се вклучи државната ревизија како уставна категорија и да се дефинира ДЗР како независна и самостојна Врховна ревизорска институција во Република Македонија.
2. Да се усвои амандман на Уставот во првата следна прилика со кој ќе се обезбеди целосна финансиска независност на државната ревизија и да се создаде независен буџет на Државниот завод за ревизија што ќе биде одобрен од страна на Собранието на РМ по предлог на ДЗР и мислење на парламентарната Комисија за финансирање и буџет пред да се одобри буџетот на РМ.
3. Да се измени Законот за државната ревизија со цел да се регулира правниот статус на државните ревизори, и да се одредат одговорностите на надлежните органи во однос на препораките на овластените државни ревизори.
4. Подобрување на правата и надлежностите на Државниот завод за ревизија во Законот за државната ревизија, во случаи кога правното лице или овластениот орган не ги следат/ не постапуваат по препораките на овластените државни ревизори т.е. да се воведат извршни одредби за ДЗР.
5. Да се усвојат соодветни измени на одредени системски закони и да се одреди правната рамка и обврската на Собранието на РМ да ги разгледува Годишните извештаи на одредени корисници на јавни средства, заедно со извештајот од ревизијата, како и обврската да ги разгледува годишните сметки на Буџетот на РМ и наодите на ревизијата, во согласност со најдобрите практики во европските земји (во Холандија, државната ревизија има Ден на отчетноста, кога Собранието го разгледува и расправа за извештајот од извршената ревизија на Буџетот и буџетските корисници);
6. Воспоставување на одбор за ревизија или поткомитет за ревизија во рамките на Комисијата за финансирање и буџет, со улога да ги разгледуваат поединечните извештаи на ДЗР.

ПРЕПОРАКИ ЗА ЈАВНОСТА:

1. Подигање на свеста на граѓанските организации и медиумите за проверка на објавените ревизорски извештаи изготвени за институциите што се поврзани со нивната работа.
2. Зголемување на капацитетите на граѓанските организации и медиумите за читање на ревизорските извештаи и вршење притисок врз јавноста ако субјектот предмет на ревизија не презема мерки по препораките на ревизијата.
3. Подигање на свеста на граѓанските организации, медиумите и пошироката јавност за испраќање барања за вршење ревизија.

1. Официјална веб-страница на Судот за ревизија на Р. Словенија.
Повеќе на: <http://www.slovenia.si/slovenia/state/court-of-audit/>
2. Брифинг на Министерството за меѓународен развој.
Повеќе на: <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.dfid.gov.uk/aboutDFID/organisation/pfma/pfma-externalaudit-briefing.pdf>
3. Брифинг на Министерството за меѓународен развој.
Повеќе на: <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.dfid.gov.uk/aboutDFID/organisation/pfma/pfma-externalaudit-briefing.pdf>
4. Стратегија за развој на ДЗР.
Повеќе на: http://www.dzr.mk/Uploads/Strategija_razvoj_2013_2017_001.pdf
5. Стратегија за развој на ДЗР.
Повеќе на: http://www.dzr.mk/Uploads/Strategija_razvoj_2013_2017_001.pdf
6. Етички кодекс, Државен завод за ревизија.
Повеќе на: http://www.dzr.mk/Uploads/ISSAI_30_%20Kodeks_etika_INTOSAI.pdf
7. Етички кодекс, Државен завод за ревизија.
Повеќе на: http://www.dzr.mk/Uploads/ISSAI_30_%20Kodeks_etika_INTOSAI.pdf
8. Меѓународно буџетско партнерство – Анкета за отворен буџет.
Повеќе на: <http://www.internationalbudget.org/opening-budgets/open-budget-initiative/open-budget-survey/country-info/?country=mk>
9. Меѓународно буџетско партнерство – Анкета за отворен буџет.
Повеќе на: <http://www.internationalbudget.org/opening-budgets/open-budget-initiative/open-budget-survey/country-info/?country=mk>
10. Закон за јавна и внатрешна финансиска контрола.
Повеќе на: http://finance.gov.mk/files/u249/JVFK_%D0%90%D0%BA%D0%B0%D0%B4%D0%B5%D0%BC%D0%B8%D0%BA%D0%B0_1.pdf
11. Законските прописи на Врховните ревизорски институции можат да се најдат на:
<http://www.eca.europa.eu/en/Pages/SupremeAuditInstitutions.aspx>
12. Службен весник на Република Македонија бр. 90/2009.
Повеќе на: <http://www.slvesnik.com.mk/Issues/DB2C5103AB40DE4FBB7509FFF219D147.pdf>
13. Преглед и споредба на практиките на јавно сметководство и ревизија во 27-те земји-членки на ЕУ
<http://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/study-on-public-accounting-and-auditing-2012.pdf/5ad43e2b-2ba7-4b05-afab-d690fc2ad9dd>
14. ПЕФА-процена на ПЈР Македонија, од Џон Вигинс, Жан-Марк Филип, Бојан Погачар и Анто Бајо.
Повеќе на: <https://pefa.org/sites/default/files/assements/comments/MK-Dec15-PFMPR-Public.pdf>

15. Протокол за соработка за превенција и репресија на корупцијата и судирот на интереси.
Повеќе на: http://www.dksk.org.mk/index.php?option=com_content&task=view&id=188.
16. Деловник за работа на Собранието и Владата на РМ.
Повеќе на: <http://www.sobranie.mk/delovnik-na-sobranieto-na-republika-makedonija-precisten-tekst.nspх>
17. Деловник за работа на Владата на РМ.
Повеќе на: http://arhiva.vlada.mk/files/delovnik_za_rabota.pdf
18. Годишен извештај на ДЗР за 2015 год.
Повеќе на: http://www.dzr.mk/Uploads/3_Godisen_izvestaj_DZR_2015_WEB.pdf
19. Годишен извештај на ДЗР за 2015 год.
Повеќе на: http://www.dzr.mk/Uploads/3_Godisen_izvestaj_DZR_2015_WEB.pdf
20. Повеќе на веб-страницата на Државниот завод за ревизија
<http://dzr.mk/en/DesktopDefault.aspx?tabindex=0&tabid=1088>
21. СИГМА документ бр. 33
[http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=ccnm/gov/sigma\(2002\)1](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=ccnm/gov/sigma(2002)1)
22. Веб-страницата на Државниот завод за ревизија
<http://dzr.mk/en/DesktopDefault.aspx?tabindex=0&tabid=1088>
23. Извештај за напредокот на Македонија за 2010 год. Европска комисија.
Повеќе на: http://ec.europa.eu/enlargement/pdf/key_documents/2010/package/mk_rapport_2010_en.pdf
24. Итни реформски приоритети за Република Македонија. Европска комисија.
Повеќе на: http://ec.europa.eu/enlargement/news_corner/news/news-files/20150619_urgent_reform_priorities.pdf

CIP - Каталогизација во публикација
Национална и универзитетска библиотека "Св. Климент Охридски", Скопје

51.72.075.1:336.146(497.7)

НИКОЛОВ, Марјан

Оцена на законодавните и регулаторни одредби поврзани со работата на државниот завод за ревизија (ДЗП) / [автори Марјан Николов, Габриела Димовска]. - Скопје : Фондација за демократија на Вестминстер, 2017. - 28 стр. : граф. прикази ; 21 см

Публикацијата е во рамките на проектот: "Подобрување на финансиската отчетност и транспарентност во Македонија". - Библиографија: стр. 23-24

ISBN 978-608-4773-34-4

1. Димовска, Габриела [автор]

а) Државен завод за ревизија (Скопје) - Анализа на работењето
COBISS.MK-ID 102380554

