МЕЃУНАРОДЕН СЛАВЈАНСКИ УНИВЕРЗИТЕТ
СВЕТИ НИКОЛЕ
РЕПУБЛИКА СЕВЕРНА МАКЕДОНИЈА



ФАКУЛТЕТ ЗА ЕКОНОМИЈА И ОП
СТУДИСКА ПРОГРАМА:
МЕНАЏМЕНТ НА ЧОВЕЧКИ РЕСУРСИ ВО МАЛИ И СРЕДНИ ПРЕТПРИЈАТИЈА

МАГИСТЕРСКА РАБОТА

ОРГАНИЗАЦИСКА СТРУКТУРА НА ВНАТРЕШНА РЕВИЗИЈА ВО ЈАВЕН СЕКТОР ВО РСМ

СТУДЕНТ: ФИЛИП СТЕФАНОВСКИ
БРОЈ НА ИНДЕКС: М221003
МЕНТОР: ПРОФ.Д-Р ПАВЛИНА СТОЈАНОВА

Св. Николе 2023

Содржина

ВОВЕД 1

I. ТЕОРЕТСКИ ДЕЛ 3

1. ВНАТРЕШНА РЕВИЗИЈА КАКО ДЕЛ ОД СИСТЕМОТ ЗА ЈАВНА ФИНАНСИСКА КОНТРОЛА 3

1.1. Задачи и основни цели на внатрешната финансиска контрола 3

1.2. Фази на имплементација 11

1.3. Внатрешна ревизија 15

1.3.1. Историски осврт на поимот внатрешна ревизија 19

1.3.2. Видови на внатрешна ревизија 21

1.3.3. Значење и цели на внатрешната ревизија 24

2. МОДЕЛИ НА СТРУКТУРНА ОРГАНИЗИРАНОСТ НА ВНАТРЕШНАТА РЕВИЗИЈА 31

2.1. Централизиран модел на внатрешна ревизија 36

2.2. Децентрализиран модел на внатрешна ревизија 39

2.3. Модифициран модел на внатрешна ревизија 43

2.4. Предности и недостатоци на моделите на организирање на внатрешната ревизија 46

2.3. Останати модели на внатрешна ревизија 51

3. ВНАТРЕШНАТА РЕВИЗИЈА И ЈАВНИОТ СЕКТОР ВО РСМ 59

3.1. Карактеристики и специфичности на јавниот сектор во РСМ 60

3.2. Краток историски осврт на развојот на внатрешната ревизија во јавниот сектор во РСМ 65

3.3. Регулаторна рамка 66

3.4. Организациска поставеност на внатрешната ревизија во јавниот сектор во РСМ 68

4. МЕТОДОЛОШКИ ПРИСТАП ВО ИСТРАЖУВАЊЕТО 72

4.1. Вовед во истражувањето 72

4.1.1. Предмет на истражувањето 73

4.1.2. Проблем на истражувањето 74

4.2. Цели на истражувањето 74

4.3. Техники на истражувањето и мерни инструменти 75

4.4. Хипотетска рамка 75

5. АНАЛИЗА НА ИСТРАЖУВАЊЕТО 76

5.1. Квантитативна анализа на истражувањето 76

5.2. Квалитативна анализа и доказ на хипотези 90

ЗАКЛУЧОК 93

БИБЛИОГРАФИЈА 96
Прилог 103

АПСТРАКТ

Ревизијата, во суштина, е независно испитување и последователно давање мислење за финансиските извештаи на една организација. Може да се каже дека внатрешната ревизија континуирано се менува и се развива, а полето на активност постојано се проширува и добива на значење. Затоа, во согласност со современите деловни трендови, кои вклучуваат флексибилност, иновации, информации и комуникација, тимска работа, децентрализација, имплементацијата на соодветна организациска структура на внатрешната ревизија како дел од системот за јавна финансиска контрола е од суштинско значење особено во јавните сектори т.е. организации од јавен интерес кои се одликуваат со свои специфичности и карактеристики. Целта на ова истражување е да се согледа организациската поставеност на внатрешната ревизија во јавниот сектор во РСМ.

Клучни зборови: Внатрешна ревизија, организациска структура, јавен сектор, РСМ

Abstract

An audit, in essence, is an independent examination and subsequent rendering of an opinion on the financial statements of an organization. It can be said that internal audit is changing and developing, and the field of activity is constantly expanding and gaining importance. In accordance with certain business trends, which include flexibility, innovation, information and communication, teamwork, decentralization, implementation of an appropriate organizational structure of the internal audit as of the public financial control system is essential characteristics in the state sectors, etc. is. organizations of public interest are distinguished by their specificities and characteristics. The purpose of this research is to perceive the organizational setting of the internal audit in the public sector in RNM.

Keywords: Internal audit, organizational structure, public sector, RNM

ВОВЕД

Внатрешната ревизија е професија која во последните педесет години добива на значење во научните стручни кругови, односно во повеќето големи и организациски сложени компании, државни институции и единици на локална и регионална самоуправа кои се повеќе работат во турбулентен и неизвесен амбиент што ја зголемува потребата и значењето на постоењето на соодветна структурна организираност на системот. Оттаму и произлегува предметот на истражување на овој труд: Организирациска структура на внатрешната ревизија во јавниот сектор во РСМ.

Текстот на овој магистерски труд е поделен во пет глави, со додаток на вовед, заклучок и прилози од истражувањето. Воведниот дел на трудот е во функција на запознавање со проблематиката и потребата од истражување од ваков тип.

Во првата глава, насловена како *Внатрешна ревизија како дел од системот за јавна финансиска контрола* ќе бидат објаснети сите сегменти кои учествувале во создавањето на хипотетската рамка, односно на анализата во истражувањето која ќе се спроведе во интерес на докажување на поставените хипотези. На самиот почеток, во *Внатрешна ревизија како дел од системот за финансиска контрола* ќе се анализираат значењето, целите и задачите на системите за внатрешна финансиска контрола и фазите на имплементирање на ефективен систем за јавна финансиска контрола. Понатаму, ќе се анализа улогата на внатрешната ревизија како значаен дел од системот за јавна финансиска контрола. Во овој дел, ќе биде даден историски осврт на поимот внатрешна ревизија и во продолжение ќе бидат разработени видовите на внатрешна ревизија. На крајот на овој дел, ќе биде претставено значењето на внатрешната ревизија која игра голема улога во резултатите и ефективноста на една институција.

Во втората глава на магистерскиот труд насловена како *Модели на структурна организацираност на внатрешната ревизија*, ќе биде даден детален литературен осврт на постоечките меѓународни и национални модели на структурна организираност на внатрешната ревизија. При освртот на моделите на структурна организираност на внатрешната ревизија, ќе бидат разгледани централизираниот, децентрализираниот и модифицираниот модел на внатрешна ревизија. Во последниот дел, ќе биде даден и краток осврт на предностите и недостатоците кои ги имаат анализираните модели.

Во третата главај, ќе бидат толкувани внатрешната ревизија и јавниот сектор во РСМ. Најпрво, ќе бидат анализирани карактеристиките и специфичностите на јавните институции во РСМ. Во продолжение, ќе биде елаборирана поврзаноста на внатрешната ревизија со јавниот сектор во РСМ, односно ќе биде направен историски осврт на развојот на внатрешната ревизија во јавниот сектор на РСМ и постоечката регулаторна рамка, од аспект на меѓународните ревизорски стандарди и националното законодавство. На крајот на овој дел, особено внимание ќе биде посветено на организациската поставеност на внатрешната ревизија во јавните сектори на РСМ.

Во четвртата глава на магистерскиот труд насловена како Методолошки пристап во истражувањето ќе бидат наведени и елаборирани предметот, проблемот на истражување, појавата на истражување, целите на истражувањето, техники на истражувањето и мерни инструменти. Понатаму, ќе биде разработена хипотетската рамка во која една генерана хипотеза ќе биде поделена на две поединечни хипотези.

Петтата глава на трудот, насловена како Анализа на истражувањето ќе биде поделена на два дела: Квантитативна анализа и Квалитативна анализа и доказ на хипотези. Во квантитативната анализа ќе бидат претставените сите добиени податоци кои укажуваат добиените резултати.

Во заклучниот дел на магистерскиот труд ќе бидат истакнати резултатите и заклучоците до кои ќе се дојде од спроведеното истражување и анализа.

На крајот на магистерскиот труд, ќе биде прикажана библиографија на странска и домашна литература користена при создавањето на магистерскиот труд.

Во прилог на трудот се сместени истражувачките инструменти кои ќе бидат користени во текот на истражувањето.

I. ТЕОРЕТСКИ ДЕЛ

1. ВНАТРЕШНА РЕВИЗИЈА КАКО ДЕЛ ОД СИСТЕМОТ ЗА ЈАВНА ФИНАНСИСКА КОНТРОЛА

1.1. Задачи и основни цели на внатрешната финансиска контрола

За да зборуваме за внатрешната ревизија, најпрво е потребно да зборуваме за системот за внатрепна финансиска контрола кој постои на ниво на организациите и да ги разбереме неговите основни принципи и структура.

Една од основните претпоставки за успешно деловно опкружување е здравото, висококвалитетно финансиско известување, а за него може да се зборува само кога постои функционален и избалансиран систем на корпоративно управување. Одлучувачки елемент кој влијае на подобрувањето на економската ефикасност и раст, како и на растот на довербата на инвеститорите, е корпоративното управување, кое вклучува збир на односи меѓу раководството на компанијата, одборот на директори, акционерите и другите заинтересирани страни (Alic,2010).

За да се постигне висококвалитетно корпоративно управување, а со тоа и управување со ризик на компанијата, потребно е добро разбирање на системот за внатрешна контрола и како тој функционира во пракса. Причината за тоа лежи во фактот што методот на управување со ризик зависи од ефективноста на системот за внатрешна контрола, односно дека квалитетот на корпоративното управување зависи од способноста на организацијата да ги препознае ризиците кои влијаат или би можеле да влијаат на нејзиното работење (Martić,2009).

Секоја организација, без разлика дали е профитна или не, постои за да создаде вредност за своите засегнати страни. Вредноста се остварува, зачувува и зголемува со воспоставување на систем на внатрешни контроли. Комплексноста и меѓусебната поврзаност на компонентите на внатрешната контрола се прикажани на следната слика.

Внатрешните контроли се инкорпорирани во деловните процеси и се одвиваат низ организациските единици. Елементите на системот за внатрешна контрола се:

1. контролна средина,
2. систем за проценка на ризик,
3. контролни активности,
4. информациско-комуникациски систем и
5. систем за надзор.

Квалитетот на системот за внатрешна контрола најмногу зависи од општиот однос на менаџментот кон постоењето и почитувањето на јасни деловни правила. Овој општ став на управување се нарекува контролна средина. Контролната средина е основата на која почива целата структура на внатрешните контроли. Го поставува општиот тон на организацијата и влијае на сериозноста со која контролите се прифаќаат од сите вработени. Тој е основа за сите други компоненти на внатрешните контроли, бидејќи обезбедува работна дисциплина и соодветна структура на деловните активности во согласност со поставените цели и препознаените ризици кои можат да ги загрозат тие цели.

Поставените цели на бизнисот лесно можат да бидат загрозени од многубројни фактори, на некои може да влијае менаџментот, а на некои воопшто нема влијание. Затоа, реализацијата на поставените цели е многу зависна од тоа како менаџментот ги препознава, оценува и управува со ризиците на кои е изложена организацијата во своето работење.

Односот помеѓу целите, ризиците и контролите на примерот на програмата за структурно финансирање е прикажан во Табела 1.

Табела 1. Врска помеѓу целите, ризиците и контролите .

Цели	Ризици	Контрола
Регулаторната усогласеност	Неразбирање на правилата за структурно финансирање	Обука на вработените
Јасна документација и процедури	Празнини во информациите, затворени текови во обелоденувањето на информациите	Организација на ефикасен систем за известување
Јасни сеопфатни и соодветни барања	отсуство или некомплетност на потребната документација.	Изработка на стандардизирана форма на барање за финансирање
Прифаќање само изводливи проекти	Прекумерните барања ги одвраќаат потенцијалните корисници на средствата	Обезбедена техничка помош на потенцијалните корисници на средства од развојните програми
Комплетност на поднесената документација	Доставените барања или придружната документација не се целосни	Стандардизиран образец за поднесување барања за средства за развојна програма
Веродостојност на доставените податоци	Неизводливост на проектот, измама	Проверка на идентитетот и кредибилитетот на посредникот преку кој се доделуваат средства на крајните корисници

Извор: Адаптирано според International Good Practice Guidance (2012)

Системот на внатрешна финансиска контрола може да се дефинира како процес воспоставен и имплементиран од одборот на директори, раководството и другиот персонал на компанијата за да се обезбеди разумно уверување во однос на постигнувањето на целите во следните категории: операции за ефикасност и ефективност, веродостојноста на финансиското известување, усогласеноста со постојните закони и прописи и заштита на средствата од неовластено присвојување, користење или отуѓување. Арбаб (2008) тврди дека финансиската супервизија зазема големо значење во процесот на управување и е еден од најважните столбови на овој процес и мора да го контролира процесот на организирање на начин што ги прави ефективна алатка во развојот и насочувањето на административната активност.

Системот за внатрешна контрола се состои од сите мерки и методи кои се применуваат во компанијата со цел да се обезбедат нејзините средства од проневера и неефикасност, да се подобри точноста и веродостојноста на сметководствените и оперативните податоци, да се задржи деловната политика на компанијата и да се оцени ефикасноста на деловното работење.

Примарната цел на внатрешната контрола е да обезбеди (слика 1) (Arena, 2007):

- веродостојност и интегритет на податоците;
- усогласеност со политиките, плановите, процедурите, законите и прописите;
- чување на средства;
- економично, ефикасно и ефективно користење на ресурсите

Слика бр.1. Цели на системот за внатрешна контрола



Извор: Адаптирано според Arena (2007)

Потребни се информации на сите нивоа на организацијата:

- ➔ финансиски информации,
- ➔ деловни информации,
- ➔ информации за усогласеноста и
- ➔ информации за надворешни настани, активности и услови.

Наведените информации мора да бидат утврдени, добиени и пренесени во форма и временска рамка што ќе им овозможи на корисниците да ги исполнат своите должности и обврски. Најважен систем за внатрешна контрола е сметководствениот систем на една компанија со помош на кој се обработуваат трансакциите заради водење финансиска евиденција.

Целиот процес мора да се следи и, доколку е потребно, да се менува, а тоа се постигнува преку постојани активности за следење и надзор, посебни проценки или комбинација од двете постапки. Од аналитичка гледна точка, внатрешната контрола може да се подели на две широки категории на надзорни дејствија: административна контрола и сметководствена контрола. Неопходно е следење на системите за внатрешна контрола - процес преку кој се оценува квалитетот на функционирањето на системот во одреден период.

Буџетот најчесто се дефинира како систематско прикажување (шема) на приходите и расходите на една држава за одреден плански период, односно за една буџетска година и во најопшта смисла, буџетот претставува список на планирани приходи и расходи на поединци, компании, организации, локални самоуправи или државата за одреден временски период, обично една година. Неговото одобрување е потребно однапред (се носи однапред пред почетокот на буџетската година). Без такво одобрение, не може да се трошат средства во рамките на буџетот. Треба да се нагласи дека јавните потреби на државата не се финансираат од буџетот, како што се потребите за финансирање на здравствена заштита, пензиско и инвалидско осигурување, невработеност, образование и сл., кои се финансираат по основ на различни придонеси (Carcello et al., 2018).

Основен инструмент за финансирање на јавните расходи во сите современи земји е буџетот, а во некои земји тој е единствен. Може да се каже дека она што е пазарот во приватниот сектор, буџетот е во јавниот сектор. Во буџетската теорија постојат бројни дефиниции за буџетот, бидејќи тој е сложена финансиска институција, со чија помош државата остварува многу економски, финансиски, политички и социјални цели. Структурата на државниот буџет најчесто се определува од општествено-економските и политичките односи во земјата, односно првенствено зависи од структурата на економијата.

Буџетот е еден од важните инструменти за распределба на економските ресурси. Буџетската политика исполнува важна развојна функција на економијата во современите финансии. Буџетот, исто така, со својата политика влијае на создавање стабилни услови за деловно работење, го поттикнува економскиот раст. Зајакнувањето и стабилноста на економијата, на овој начин, го поттикнува регионалниот и глобалниот економски развој. Ефективноста на буџетската политика се забележува како дел од фискалната политика. Под самата ефикасност на фискалната политика се подразбира постигнување на стабилизација на економијата и поставените цели.. По правило, буџетот мора да биде избалансиран, т.е. буџетските приходи мора да бидат еднакви на буџетските расходи.

Современата теорија на приход исто така верува дека буџетот може да биде дефицит (буџетски приходи помали од буџетски расходи). Економската функција на буџетот произлегува од инструментите што ги користи државата за постигнување на економските цели преку приходните и расходните политики, каде што вкупната јавна потрошувачка е

поврзана со економската политика на државата за дистрибуција и прераспределба на општествениот производ, што значително влијае на производството, потрошувачката и цените на инвестициите во сите други ресурси (Detter, 2015).

Контролата и ревизијата на буџетот се важен сегмент од извршувањето на буџетот, па затоа се и еден вид надзор над реализаторите на буџетот. Бидејќи извршувањето на буџетот се врши во текот на една буџетска година, потребно е да се обезбеди законитост во извршувањето на буџетот.

Финансиската економија не може да се замисли без контрола врз неа. Евиденција за милијарди јавни средства, точна и навремена наплата на државните приходи, нивно планирано и економично искористување, сето тоа ја диктира потребата од контрола на работата на сите органи на кои им е доверено реализација, ракување и трошење на јавните средства и управувањето со имот.

Финансиската контрола во нејзините различни форми вклучува контрола на сите средства наменети за буџетски и вонбуџетски потреби. Има исклучоци. Одредени фондови не подлежат на редовна контрола: случајот со доверливи средства што ги чуваат некои секретаријати. Финансиската автономија во оваа смисла е обезбедена и од буџетите на сопствените расходи на парламентот.

Со оглед на сложеноста на финансиската економија, големиот број на вработени во буџетската процедура, фазите низ кои минуваат буџетските средства кога се собираат и трошат, станува јасно дека контролата над работата на таков комплициран механизам не може да му се довери на некое монистичко контролно тело. Контролата, за да биде ефективна, треба да биде повеќеслојна и да се спроведува во различни моменти од буџетскиот циклус, за да ги опфати сите органи ангажирани во извршувањето на буџетот и сите фази низ кои минуваат финансиските ресурси (Geissdoerfer et al., 2017).

За да биде ефективна буџетската контрола, потребно е контролата да се врши во одреден временски период и во процес на извршување на буџетот, со цел да се опфатат сите тела за извршување на буџетот и сите фази низ кои минуваат средствата од јавни приходи, трансформирани во јавни расходи.

Општи очекувања на јавноста се лицата кои се компетентни да ги вршат работите и услугите од интерес да ги користат средствата економично, ефективно и ефикасно и да бидат одговорни и одговорни за извршувањето на доверените задачи во согласност со

закон и релевантни стандарди. Една од општите цели на државната политика се однесува на давање јавни услуги и квалитет прифатлив за потрошувачите, корисниците и ориентиран кон резултати. Затоа, неопходно е да се усвои систематски пристап за мерење на перформансите, кој може да вклучи соработка со други институции во јавниот или приватниот сектор за ефективно и ефикасно извршување на програми и проекти од јавен интерес и подобрување на управувањето со јавните средства (Eulrich, 2018).

За да може оваа одговорност да се спроведе во пракса, субјектите треба да воспостават и одржуваат соодветни решенија и начини за управување со средствата што се на располагање.

Концептот на јавна внатрешна финансиска контрола (ЈВФК) е развиен од страна на Европската комисија со цел да обезбеди структуриран и оперативен модел кој ќе им помогне на националните влади во редизајнирање на нивната внатрешна контрола, а особено да го подобрат нивниот систем за контрола во јавниот сектор во согласност со меѓународните стандарди и најдобрата практика на ЕУ. ЈВФК е концепт и стратегија развиена од Европската комисија со цел да им помогне на земјите кандидати во реформирањето на нивните системи за внатрешна финансиска контрола во јавниот сектор.

Врз основа на признати стандарди и добра европска практика, терминот „јавна внатрешна финансиска контрола“ (ЈВФК) го зема предвид целокупниот интегриран систем воспоставен од владите или законодавните тела со цел контрола и ревизија на буџетските средства и фондови на Европската Унија. Целта на овој систем е да обезбеди усогласеност со законодавството, економично, ефикасно и ефективно управување со јавните фондови (државни фондови и фондови на Европската унија) и да обезбеди транспарентност со цел да се обезбеди нивна контрола.

Рамката на ЈВФК ги вклучува сите мерки неопходни за контрола на сите јавни приходи, расходи, средства и обврски и обезбедува најдобро можно управување со средствата и обврските. Оваа рамка, исто така, ги опфаќа сите системи и процедури за внатрешна контрола во јавните институции и помага да се создаде безбедна средина за јавните средства, така што тие да се користат на начин кој е законски планиран. ЈВФК се состои од следните елементи. Концептот е важен за воведување повисоки стандарди за контрола на јавните расходи, со поголем акцент на „вредноста за парите (економија, ефикасност и ефективност) различна од традиционалните системи, кои даваат поголем

акцент на регуларноста, а ги има во идните земји-членки.

Внатрешната финансиска контрола е општ систем на финансиска контрола што се спроведува внатрешно од страна на владата, односно нејзините организации, со цел да се осигура дека финансиското управување и контролата на нејзините буџетски центри (вклучувајќи ги и странските фондови) се во согласност со релевантните прописи. описот на буџетот, и принципите на добро финансиско управување, транспарентност, ефикасност, ефективност и економичност.

Внатрешната финансиска контрола во јавниот сектор ги опфаќа сите мерки преку кои се контролираат државните приходи, расходи, средства и обврски и претставува внатрешна контрола во поширока смисла. Тоа вклучува, но не е ограничено на, финансиска контрола и внатрешна ревизија.

Постојат 3 елементи на внатрешна финансиска контрола во јавниот сектор кои функционираат заедно во постигнување разумно уверување дека внатрешните контроли функционираат соодветно и ефикасно:

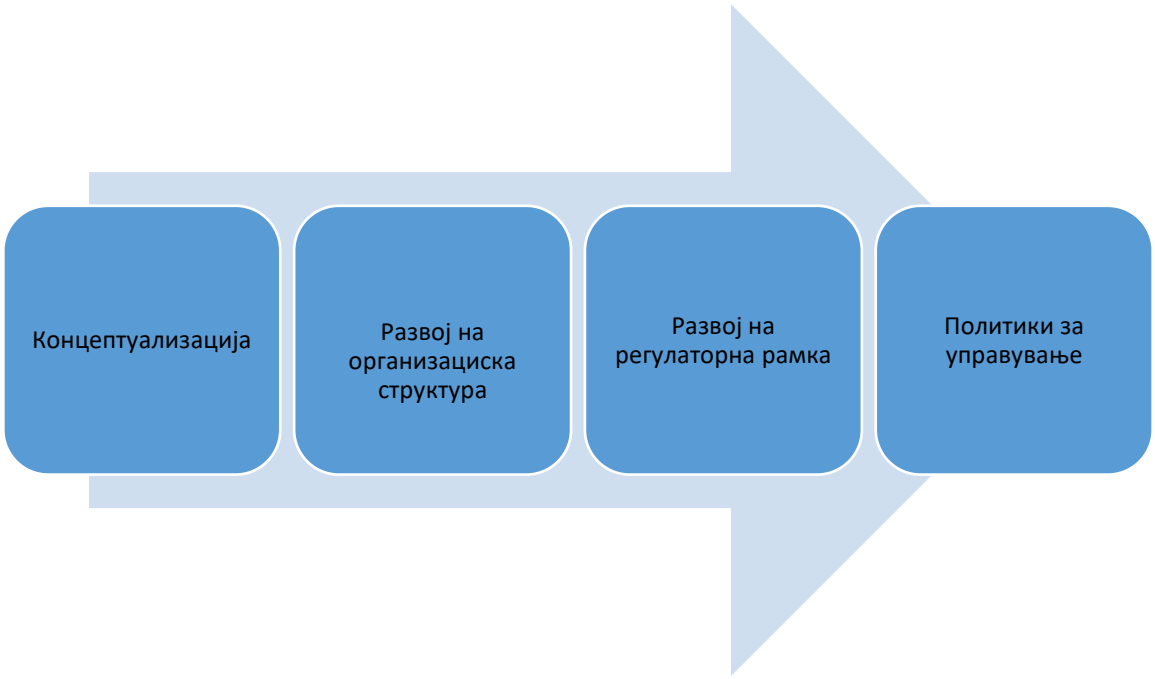
1) силен систем на финансиско управување и контрола за спроведување на задачите на планирање, програмирање, буџетирање, сметководство, известување, архивирање и следење;
2) функционално независна и објективна внатрешна ревизија која го поддржува менаџментот и обезбедува разумно уверување дека советите и управувањето со ризикот, контролата и процесите се воспоставени правила и стандарди, како и на принципите на добро финансиско управување за подобро постигнување на целите и
3) Централна единица за хармонизација во Министерството за финансии кое е одговорно за развивање и спроведување на усогласена методологија и стандардизирано управување со квалитетот и финансиска контрола и внатрешна ревизија.

1.2. Фази на имплементација

Имплементацијата на системот за јавна внатрешна финансиска контрола, која е задолжителна за сите земји членки или кандидати на ЕУ, се одвива во неколку фази, односно групи активности, и тоа (Слика 2):

1) Фаза на концептуализација
2) Развој на организациска рамка (структура)
3) Развој на регулаторна рамка
4) Воспоставување политики за управување со човечките ресурси

Слика 2. Фази во процесот на имплементација на Системот за јавна внатрешна финансиска контрола



Извор: Адаптирано според PIFC (2010)

1) Фаза на концептуализација

Првиот чекор, односно процесот на концептуализација е долг но неопходен процес којшто претставува еден од условите за успешно спроведување и имплементирање на системот за внатрешна финансиска контола во било која организација. Овој чекор е најважната фаза, бидејќи се потпира на наоди од анализата на недостатоци помеѓу постоечките системи за внатрешна контрола во државата и меѓународните стандарди и препораки врз кои ќе се засноваат идните активности и чекори. Во оваа фаза, најпрво е потребно Централната единица за хармонизација да изготви стратешки документ кој понатаму ќе претставува столб за сите иднидни активности. При изготвувањето на овој документ, потребно е да се вклучени што е можно поголем број од корисниците на овој систем, да постои отворена дискусија и дебата во којашто ќе бидат вклучени корисниците, и да сеиздвојат релевантните предлози и мислења кои понатаму би биле инкорпирани во овој документ. Конечниот стратешки план треба да претставува реален план, во кој ќе се прецизира кои главни одлуки треба да се донесат, по кој редослед треба да бидат донесени и во која временска рамка. Стратешкиот план може да биде подоцна ажуриран, во зависност од резултатите од имплементацијата (World of PIFC, 2010).

2) Развој на организациска структура

Земајќи го предвид времетраењето на процесот за целосно спроведување на системот за јавна внатрешна финансиска контрола и обемот на задачата за усогласување на методологиите и стандардите на сите нивоа на власт, од витално значење е да се има Централна единица за хармонизација која ќе биде овластена да управува со развојот и подобрувањето на активностите во една земја. Оваа единица треба да биде лоцирана во Министерството за финансии и директно да му одговара на министерот.

Централната единица за хармонизација го поддржува развојот на два елементи на ЈВФК. Прво, го иницира процесот на воспоставување функционално независни служби за внатрешна ревизија поврзани со министерствата и агенциите за приходи и трошење на сите владини нивоа. Овие ревизорски служби треба да известуваат до највисокото раководно ниво: до министерот во владините министерства и до директорот/раководителот во јавните агенции. Пониските нивоа на власт (региони, општини) треба да ги „отсликуваат“ принципите и поставеноста на контролата на ЈВФК, земајќи ги предвид економичноста и ефикасноста при тоа. Второ, единицата треба да го

поддржи највисокото раководство во министерствата и јавните агенции за дизајнирање, воспоставување, спроведување и водење на финансиски услуги со процедури кои се во согласност со стандардите за внатрешна контрола. Важен аспект на менаџерската одговорност е воведувањето на проценка на ризик и управување со ризик. Ова се алатки кои ќе им помогнат на менаџерите да добијат подобро уверување за соодветното функционирање на нивните финансиски услуги и да ги постигнат своите цели. Второ, Централната единица треба да го поддржи највисокото раководство во министерствата и јавните агенции, и да даде насоки при дизајнирање, воспоставување, спроведување и водење на финансиски услуги кои се во согласност со стандардите за внатрешна контрола. Важен аспект на менаџерската одговорност е воведувањето на проценка на ризик и управување со ризик. Ова се алатки кои ќе им помогнат на менаџерите да добијат подобро уверување за соодветното функционирање на нивните финансиски услуги и да ги постигнат своите цели (World of PIFC, 2010).

При воспоставување на организациската структура, важно е да се направи дистинкција помеѓу Централната единица за хармонизација и Единицата за внатрешна ревизија на Министерството за Финансии. Единицата за внатрешна ревизија на Министерството за финансии е одговорна за преземање на внатрешни ревизии на системите во Министерството за финансии, додека Централната единица за хармонизација е должна за правилната имплементација и управување со ЈВФК во целиот јавен сектор.

3) Развој на регулаторна рамка

Врз основа на заклучоците и препораките од Акцискиот план, следната фаза ќе биде изготвување сеопфатна нова легислатива. Добра практика е да се направи примарен рамковен закон кој ги опфаќа главните принципи на ЈВФК, или вграден во поширок Закон за јавни финансии или во посебен Закон за ЈВФК. Секундарното законодавство за имплементација ќе биде изготвено во согласност со одредбите на рамковниот акт и каде што е потребно ќе биде разработено во регулативи или директиви што понатаму може да се ажурираат. Сепак, треба да се нагласи дека улогата на ЦЕХ не е да врши ревизија на службата за внатрешна ревизија. ЦЕХ треба да го надгледува спроведувањето на ЈВФК и потоа да ја следи усогласеноста со моделот на ЈВФК, додека службата за внатрешна

ревизија треба да дава мислење за процесите за управување со ризик, контрола и управување на организацијата (World of PIFC, 2010).

4) Воспоставување политики за управување со човечките ресурси

Ниту една имплементација не е успешна доколу истата не вклучува и соодветна средина за обуки на лицата вклучени во дизајнирањето, воспоставувањето и имплементацијата на овој систем.

За таа цел, треба да се формираат одржливи институции за обука со цел да се задоволат почетните и тековните потреби за обука. Обуката на менаџерите, внатрешните ревизори и персоналот на финансиските служби за новите принципи, задачи и одговорности треба да започне што е можно поскоро – идеално на почетокот на дискусиите за ЈВФК или барем веднаш штом ќе биде усвоен Акцискиот план (World of PIFC, 2010).

1.3. Внатрешна ревизија

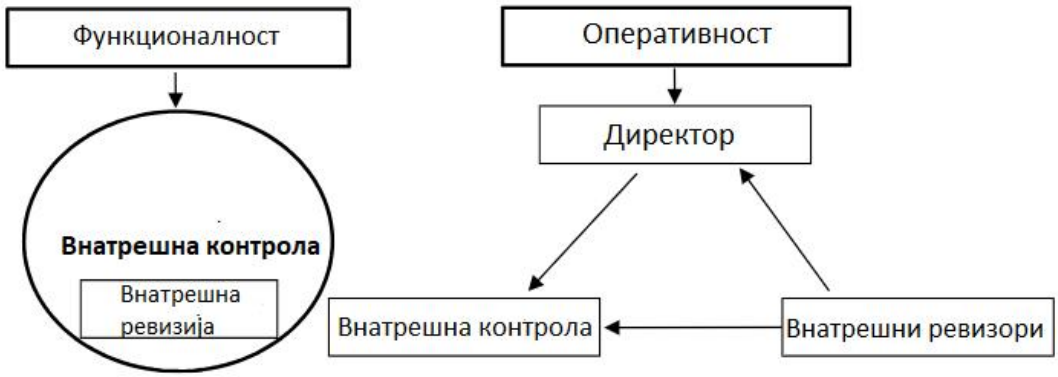
Внатрешната ревизија е дефинирана од OECD како „независна, објективно уверувачка и консултантска активност дизајнирана да додаде вредност и да ги подобри операциите на организацијата“ (OECD, 2011). Таа ѝ помага на организацијата да ги реализира своите цели преку воведување ефикасен, добро организиран пристап за проценка и зголемување на ефективноста на процедурите за управување со ризик, контрола и управување.

„Внатрешната контрола“ и „внатрешната ревизија“ се длабоко блиски и нормално поврзани термини, кои често се користат наизменично. Сепак, постојат функционални и оперативни разлики помеѓу внатрешната ревизија и внатрешната контрола. Внатрешните контроли се позиционирани системи за да се обезбеди добро финансиско управување и испорака на услуги додека внатрешната ревизија е монитор на тие аранжмани.

Процедурите за внатрешна контрола имаат за цел да обезбедат генерички гаранции за ублажување на можните ризици преку ex ante мониторинг на трошоците додека внатрешните ревизори се вклучени во ex post усогласеноста, перформансите и финансиските ревизии.

Карактеристиката што најмногу ја разликува внатрешната од внатрешната контрола е тоа што внатрешната ревизија дејствува независно од администрацијата и аранжманот за внатрешна контрола. На Слика 3 се прикажани оперативните и функционалните врски во внатрешната ревизија и внатрешната контрола, а во табелата 1 е прикажана паралелата помеѓу внатрешната ревизија и внатрешната контрола (Glover, 2010).

Слика 3. Оперативни и функционални врски во внатрешната ревизија и внатрешната контрола



Извор: Адаптирано според Glover (2010).

Внатрешната ревизија се смета како надзор на внатрешната контрола и функционирање како „полиција“ во корпоративното управување, така што некои фактори неизбежно предизвикуваат незадоволство од внатрешната контрола, па дури и судир, што не е поволно за развојот на компанијата (Nie, 2017).

Внатрешната ревизија може ефикасно да го провери работењето на внатрешната контрола, особено измамата, која дозволува внатрешната контрола и внатрешната ревизија на спротивни цели (Zou, 2019). Внатрешната ревизија има за цел да ја потврди внатрешната контрола, да ги надгледува проценките како и да предложи модификации.

Ревизијата, во суштина, е независно испитување и последователно давање мислење

за финансиските извештаи на една организација (Healy. 2001). Во самите меѓународни ревизорски стандарди (МСС) не постои специфична дефиниција за поимот ревизија (ревизија се однесува на ревизија на финансиските извештаи - изразување мислење на независен ревизор за тоа дали финансиските извештаи се презентирани во согласност со општоприфатените сметководствени стандарди), но во рамките на МСС 200 (точка 2) се прецизира дека целта на ревизијата на финансиските извештаи е да му овозможи на ревизорот да изрази мислење за тоа дали финансиските извештаи се подготвени, во сите материјално значајни аспекти, во согласност со одредена рамка за финансиско известување.

Ревизијата се однесува на ревизија на финансиските извештаи - изразување на мислењето на независниот ревизор за дали финансиските извештаи се правилно презентирани во согласност со општо прифатените сметководствени стандарди. Во процедурална смисла, ревизијата е систематски процес на објективно собирање и евалуација на докази кои се однесуваат на претпоставки за економски дејствија и настани, со цел да се утврди степенот на усогласеност помеѓу тие претпоставки и утврдените критериуми и резултатите од испораката до заинтересираните страни.

Ревизијата се врши по точно утврден ред и план. Во процесот на ревизија ревизорот ја испитува сметководствената евиденција користејќи општоприфатени техники и процедури кои себдефинирани со стандардите за ревизија. Ревизијата, со други зборови, мора да биде планирана на таков начин што оној што ја врши ревизијата може целосно да ги следи и анализира сите суштински докази за ревизијата. Ревизијата мора да се спроведе на објективен начин. Ревизијата е процес на независен, објективен и вештачење и оцена на докази. Ревизорот мора да биде искрен и не смее да биде пристрасен (Klic, 2021).

Може да се каже дека внатрешната ревизија континуирано се менува и се развива, а полето на активност постојано се проширува и добива на значење. Затоа, во согласност со современите деловни трендови, кои вклучуваат флексибилност, иновации, информации и комуникација, тимска работа, децентрализација, IIA ја формира дефиницијата за внатрешна ревизија за 21 век, која гласи: „Внатрешната ревизија е независна и објективна гаранција и советодавна активност водена од филозофијата на додадена вредност со намера да се подобри работењето на организацијата. Тоа и помага на организацијата да ги исполни своите цели преку систематски и дисциплински пристап за проценка на

ефективноста на управувањето со ризикот, контролата и корпоративното управување на организацијата.”

Клучните карактеристики и принципи може да се извлечат од дефиницијата поставена на овој начин, т.е:

- Независност и објективност
- Проценка и подобрување (бизнис, управување со ризик, контрола и управување)
- Систематски и дисциплиниран пристап

Концептот на независност и објективност е вграден во дефиницијата за внатрешна ревизија. Тоа значи дека работата што ја вршат ревизорите и извештаите што тие ги објавуваат може да се сметаат за веродостојни. Внатрешната ревизија треба да биде независна, а внатрешните ревизори да бидат објективни при извршувањето на својата работа. Внатрешните ревизори се независни доколку можат да дадат непристрасни и објективни мислења. Сè што негативно влијае на способноста на ревизорот да биде непристрасен и објективен, всушност ја загрозува неговата независност (Hoos et al., 2018).

Внатрешната ревизија е надзорна активност базирана во рамките на организацијата. Повеќето големи компании и организации имаат свој стручен кадар познат како внатрешни ревизори. Нивната примарна цел е да ја проценат ефективноста и ефикасноста на деловното работење. Нивното внимание е насочено кон проценка на веродостојноста на системот за внатрешна контрола. Добар дел од нивната работа е поврзана со деловната ревизија. Во повеќето земји, работата на внатрешните ревизори е добро вклучена во процесот на ревизија на финансиските извештаи.

Внатрешната ревизија е составен дел од системот за внатрешна контрола на компанијата. Од гледна точка на менаџментот, внатрешната ревизија е независна контролна функција организирана во рамките на една компанија која има задача да ја истражува и проценува соодветноста и ефективноста на другите контроли. Во оваа смисла, внатрешната ревизија вклучува (Milichamp & Taylor, 2012):

- критичко испитување на кредибилитетот, комплетноста и валидноста на оперативните и финансиските информации;
- критичко испитување на вградените механизми со цел да се обезбеди усогласеност со усвоените политики, планови, процедури, закони и внатрешни правила, чие

отстапување може да има негативно влијание врз деловното работење и информации;

- проценка на економичноста и ефикасноста со која се искористени сите ресурси;
- критичко испитување на постигнатите резултати во однос на поставените планови.

За да може внатрешната ревизија успешно да ја исполни својата цел, внатрешниот ревизор мора да ги има на располагање потребните информации.

1.3.1. Историски осврт на поимот внатрешна ревизија

Ревизијата има своја историја во голема мера одредена од историјата на сметководството, бидејќи последното се метаморфозирало и кулминирало со развојот на светската економија.

Салехи (2008) забележал дека иако античките култури на Месопотамија, Египет, Грција и Италија покажуваат докази за високо развиени економски системи, сепак економскиот факт за време на овие периоди бил ограничен на евидентирање на поединечни трансакции. Дополнително, историските извори за развојот на внатрешната ревизија покажуваат дека во античка Грција постоела последователна контрола на финансиските трансакции во државни и други ризични институции. Во оваа смисла, т.н. „логистика“ во Атина во тоа време ги прегледувала операциите на сметководителите во врска со ракувањето со финансиските средства. Овој преглед се вршел во одредени интервали во текот на годината и нужно на крајот на годината. Во познатата Римска Република бил развиен комплексен систем на внатрешна ревизија како форма на контрола врз внатрешните контроли.

Развојот на внатрешната ревизија во раниот развојен период бил прилично бавен. Се појавувало сè поголема потреба за тоа, бидејќи претприемачите немале можност директно да ја спроведат последователната контрола. Главната преокупација на внатрешната ревизија во тој период било да ја испита точноста и регуларноста на книговодството, како и можните злоупотреби, проневера и други облици на присвојување на имотот на сопственикот. Дополнително, бавниот развој на внатрешната ревизија во

раниот развоен период се карактеризира со неразвиено банкарство, претприемништво, мали бизниси итн. Развојот на банките и зголемувањето на големината на компаниите предизвикаа потреба од зајакнување на внатрешната ревизија.

Со преминот од 19 век во 20 век, се зголеми бројот и големината на компаниите, а со тоа и сложеноста на нивното управување. Како императив за опстанок и развој на бизнисот, потребата од висококвалитетни и навремени информации се наметнува како главен инпут за квалитетно деловно одлучување.

Развојот на модерната внатрешна ревизија започнува првенствено во САД, Велика Британија и Германија, каде што големите компании воспоставуваат сопствена ревизија. На самиот почеток на развојот, внатрешната ревизија беше само дополнување на надворешната ревизија, а внатрешните ревизори беа вклучени во процесот на проверка на финансиските извештаи само за да се намали обемот на работа на надворешните ревизори. За жал, и денес сè уште има компании кои имаат воспоставено внатрешна ревизија исклучиво со цел да ги намалат трошоците за надворешна ревизија (Ibukun et al., 2011).

На самиот почеток, во т.н во првата развојна фаза, внатрешните ревизори се подредени на сметководителите и вршат само едноставни контроли на документацијата. По одредено време, иако сè уште е во сметководствената единица на компанијата, внатрешните ревизори постепено се развиваат и почнуваат да ја оценуваат документацијата, процедурите и деловните книги со спроведување едноставни ревизорски тестови.

Значителна промена во развојот на внатрешната ревизија беше направена со одвојување на внатрешната ревизија од одделот за сметководство и организирање на посебен оддел за внатрешна ревизија. На овој начин, внатрешната ревизија ја проширува својата дејност и на други функции во компанијата, оддалечувајќи се од исклучиво финансиските области. Внатрешните ревизори повеќе не се фокусираат само на проблемите поврзани со сметководството и финансиите, туку преку стекнување знаење од други клучни области на менаџмент (менаџмент, статистика, контрола) го прошируваат својот фокус на други ризични деловни области. Врз овие основи, внатрешната ревизија почна да се развива во посебна професија каква што ја знаеме денес.

Бидејќи не можеме да зборуваме за развој на која било професија без професионална институција која го промовира, штити и насочува нејзиниот развој, важно

е да се спомене првиот Институт за внатрешни ревизори (IIA, Iinstitute of Internal Auditing), основан во 1941 година во државата Њујорк. . Со текот на времето, IIA станува врховна светска институција со најсилно влијание во формирањето на стандардите и принципите на внатрешната ревизија. Следуваше формирање на други државни институти, британски (1952), па германски (1958), па швајцарски (1980) итн. Здружението на Внатрешни Ревизори на Македонија е основано како непрофитна организација во 2008 година.

1.3.2. Видови на внатрешна ревизија

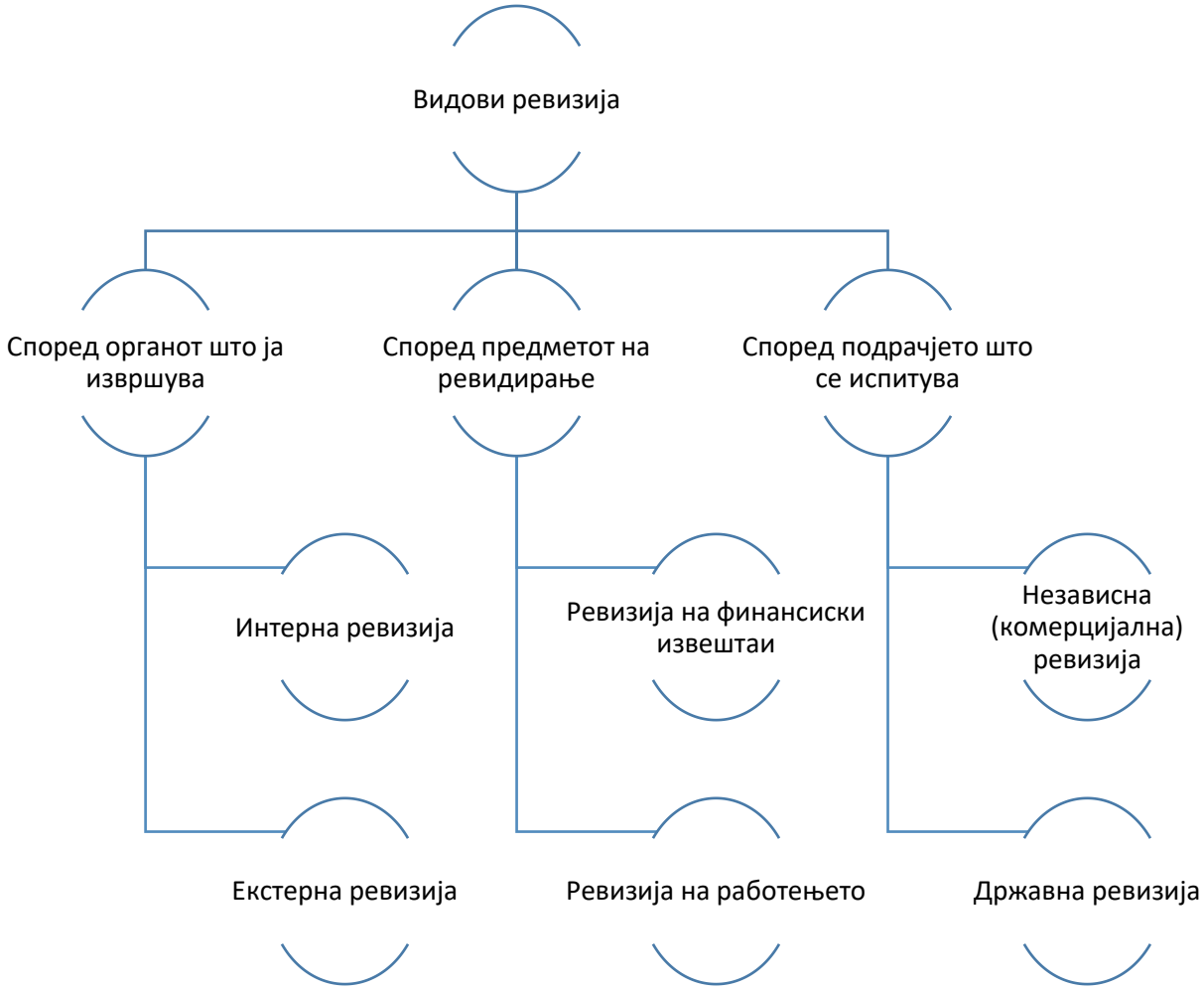
Ревизорската функција отсекогаш се сметала за составен дел од владиното финансиско управување и сè повеќе како инструмент за подобрување на перформансите на владиниот сектор. Ревизијата опфаќа широк опсег на активности кои имаат различни цели.

Традиционално, тоа е механизам за уверување на владата или нејзините министерства (внатрешна ревизија) и законодавниот дом (надворешна ревизија), дека јавните средства се примаат и трошат во согласност со одобрените средства и другите релевантни закони (ревизија на усогласеноста), и дека пријавеното користење на средствата од страна на владата правично и точно ја претставува нејзината финансиска состојба (финансиска ревизија). Ревизорската функција еволуираше во многу земји за да има посеопфатен поглед на економските и социјалните импликации на владините операции - честопати наречени „вредност за пари“ или ревизија на успешност.

Авторите ги класифицираат видовите на ревизија на различни начини, па затоа разликуваме различни критериуми за класификација. Имено, постојат следните видови ревизија (Diamond, 2020) (слика 4):

1) Ревизија според органот што ја извршува;
2) Ревизија според предметот на ревидирање;
3) Ревизија според подрачје на испитување.

Слика 4. Видови на ревизија.



Извор: Адаптирано според Diamond (2010)

Според слика 4. гледаме како разликуваме внатрешна и надворешна ревизија според телото што ја спроведува ревизијата. Исто така, според предметот на ревизијата

правиме разлика помеѓу ревизијата на работењето и ревизијата на финансиските извештаи, а според областа (интересот) на ревизијата, комерцијална или независна ревизија и државна ревизија извршена врз основа на налог на државниот главен ревизор.

Внатрешната ревизија е независна функција конституирана во компанијата. Примарна цел на внатрешните ревизори е проценка на целокупното работење на компанијата и соодветно на тоа, увид во сметководствениот систем и системот на внатрешни контроли, како и испитување на финансиски и други деловни информации за потребите на управувањето. Внатрешната ревизија ја вршат ревизори вработени во компанијата, а клиент на ревизорската служба е самиот клиент, односно неговата сопствена компанија. Постапката за оценување на работењето на компанијата е дефинирана со стандардите за внатрешна ревизија, етичкиот кодекс за внатрешните ревизори и внатрешните правила. Внатрешната ревизија се состои од различни методи и процедури кои се применуваат во финансиската ревизија, деловната ревизија и менаџмент ревизијата. Финансиската ревизија е првенствено фокусирана на ревизија на книговодството и точноста на завршените книжења (Khatib, 2010).

Деловната ревизија се разви од финансиската ревизија, а нејзината основна цел е да ја провери ефикасноста на оперативниот бизнис на компанијата и ефективноста на организацијата со цел да се најдат и имплементираат подобри решенија. Деловната ревизија се однесува на сите деловни функции во компанијата, на пр. набавки, производство, продажба, кадровски, финансиски итн., како и информативни функции. Ревизијата на менаџментот е претежно ориентирана кон иднината и затоа претставува алатка за врвниот менаџмент. Нејзината основна задача е да ја максимизира ефикасноста и ефективноста на компанијата.

Надворешната ревизија е постапка на проверка и евалуација на финансиските извештаи и консолидираните финансиски извештаи на страната што е предмет на ревизија, како и на податоците и методите што се користат при подготовката на финансиските извештаи, врз основа на кои се дава стручно и независно мислење за вистинитоста и објективноста на финансиската состојба, деловните резултати и паричните текови. Надворешната ревизија е наменета првенствено за надворешни корисници. Карактеристиките на надворешната ревизија се (Moller, 2009):

- последователно испитување, првенствено на финансиските извештаи, а со тоа и индиректно на работењето на компанијата,
- целта на ревизијата е да се утврди дали презентираните финансиски извештаи покажуваат реална и објективна финансиска состојба и резултат од работењето на компанијата,
- објективноста и реалноста на финансиските извештаи се утврдуваат според однапред одредени сметководствени принципи, усвоени сметководствени политики и законски политики;
- извештајот на ревизорот за основните финансиски извештаи се заснова на објективни докази и се доставува до заинтересираните корисници,
- ревизијата ја вршат независни експерти надвор од компанијата

Ревизијата на финансиските извештаи е процес на испитување и оценување на реалноста и објективноста на финансиските извештаи, односно на вистинитоста и правичното прикажување содржани во финансиските извештаи. Критериуми за оценување на реалноста и објективноста како и обично се законски прописи и сметководствени начела и сметководствени стандарди, а самата постапка за оцена се спроведува во согласност со ревизорските стандарди. Ревизијата на финансиските извештаи е најзначајниот сегмент од целокупната ревизорска активност. Како по правило, тоа го вршат професионални, независни ревизорски друштва овластени за оваа работа.

Без разлика на видот на ревизијата, за компанијата е најважно навистина самостојно, објективно и со висок професионализам да го испитува и оценува работењето на компанијата, ефективноста на внатрешните контроли и постигнувањето на општите цели, што во голема мера зависи од организациската положба на одделението за внатрешна ревизија и начинот на кој се управува со него.

1.3.3. Значење и цели на внатрешната ревизија

Внатрешната ревизија е инструмент за управување и помага во навремено откривање на слабостите во функционирањето на системот за внатрешна контрола, спречување на злоупотреби и незаконски присвојувања и истовремено сугерира мерки и активности за

отстранување на откриените слабости во системот на внатрешни контроли.

Внатрешната ревизија е независна активност која обезбедува објективни професионални мислења на менаџерите на организацијата, со главна цел зголемување на вредноста и подобрување на перформансите на организацијата.

Значењето на внатрешната ревизија се согледува во постигнувањето на поставените стратешки цели и задачи преку воведување систематски и дисциплиниран пристап во работата и евалуација и зголемување на ефикасноста на сите процеси поврзани со управувањето со ризикот, контролата и управувањето. Како што е наведено во ЈВФК, внатрешната ревизија треба да ја врши овластена функционално независна единица во рамките на организацијата. Ова значи дека одделот или единицата лоцирана во организацијата треба да биде независна од секоја активност што ја ревидира и дека извештаите за спроведената внатрешна ревизија треба да се доставуваат директно до менаџерите на организацијата.

Она што е карактеристично кога станува збор за внатрешната ревизија е тоа што таа како независна функција во организацијата врши професионална и систематска проценка на функционирањето на системот за финансиско управување и контрола, при што врши ревизија на сите функции и процеси на оперативните и внатрешните контроли. .

Ефикасноста на деловното работење на организацијата во голема мера зависи од функционирањето на финансиското управување и контрола, и поради оваа причина главниот фокус на внатрешната ревизија е токму на функционирањето на овој систем, а раководителот на институцијата е одговорен за неговото воспоставување. Тоа значи дека внатрешната ревизија не е одговорна за воспоставувањето и развојот на системот за финансиско управување и контрола, туку таа се фокусира на анализа на функционирањето на тој систем, а врз основа на овие анализи дава совети и препораки до раководителите, посочува слабостите и недостатоците што ги констатирала, а се со цел што поефикасно да работи.институција, а раководителот, од друга страна, е одговорен за спроведување на препораките доставени од внатрешната ревизија во извештајот (Dimitrović, 2016).

Ефективната ревизорска активност на јавниот сектор го зајакнува владеењето преку материјално зголемување на способноста на граѓаните да ја држат својата влада одговорна. Ревизорите вршат особено важна функција во оние аспекти на управувањето

кои се клучни во јавниот сектор за промовирање на кредибилитет, правичност и соодветно однесување на владините службеници, притоа намалувајќи го ризикот од јавна корупција.

Следниве елементи на принципите на управување се релевантни и за организациите од приватниот и јавниот сектор, иако тие се опишани со термини што се применуваат за владата:

Поставување насоки. Доброто владеење воспоставува политики за водење на активностите на организацијата. Во јавниот сектор, политиката може да биде насочена преку широки национални цели, стратешки планови, цели за изведба, законодавни насоки, назначени надзорни организации или комисии за законодавен надзор. Политиките на владата - или барем нејзините приоритети - генерално може да се најдат во нејзиниот буџет, кој распределува ограничени ресурси за одредени активности.

Владеење на етика и интегритет. Доброто владеење вклучува јасно артикулирани етички вредности, цели и стратегии; и внатрешна контрола. Треба да ги усогласи политиките и процедурите за да поттикне однесување кое е во согласност со етичките и интегритетните вредности на владината организација. Важен елемент неопходен за да се постигне однесување кое е во согласност со добрата етика и интегритет е поставувањето и спроведувањето јасни линии на одговорност што ги прави луѓето одговорни да ја направат вистинската работа.

Надгледување на резултатите. Доброто владеење бара континуиран надзор за да се осигури дека политиката се спроведува како што е планирано, стратегиите се исполнети и целокупното работење на владата ги исполнува очекувањата и потребите во рамките на политиката, законите и регулативите.

Известување и отчетност. Бидејќи владините организации дејствуваат како „агенти“ за да ги користат ресурсите и овластувањата за да ги постигнат поставените цели, владите мора да одговорат за тоа како ги користеле ресурсите и што постигнале. Соодветно на тоа, доброто владеење бара редовно финансиско известување и известување за успешноста кое е потврдено за точноста од независен ревизор. Одговорноста, исто така, подразбира наметнување казни или санкции против оние кои погрешно ги применале ресурсите за цели различни од наменетите.

Поправен курс. Кога организацијата не ги постигнала своите цели за финансиски или оперативни перформанси, или кога ќе се откријат проблеми во работењето или

користењето средства, системот за добро управување ќе ја идентификува причината за проблемите, ќе ги одреди корективните активности потребни и следење за да се утврди дали тие активности се спроведени ефективно.

Наодите и препораките на ревизорите претставуваат критични инпути за доброто владеење што може да ги наведе организациите да преземат брзи и соодветни корективни активности за да ги отстранат идентификуваните слабости и недостатоци. Ревизијата е еден од основните елементи на структурата на силно управување на организацијата во јавниот сектор. Како таков, тој придонесува за подобро управување со организацијата преку следење, испитување и предвидување.

Успехот на државната власт првенствено се мери со нејзината способност да успешно обезбедува услуги за сите граѓани и ги спроведува планираните програми на начин што обезбедува еднаков однос со сите граѓани. Според тоа, ревизорите во јавниот сектор треба да имаат овластување и способност да го проценат интегритетот на финансиските и програмските активности, како и ефективноста и ефикасноста на тие расходи и програми.

Од ревизорите во јавниот сектор се очекува секогаш да ги штитат основните вредности на државата затоа што им служи на сите граѓани. Ревизорите им помагаат на носителите на одлуки во вршењето надзор со проценка дали владините субјекти го прават она што се очекува од нив, трошат средства за намената и во согласност со законите и останатата регулатива. Ревизијата одговара на прашањата: „Дали политиките беа спроведени според планираното? и „Дали менаџментот спроведува ефективни контроли за да ги минимизира ризиците?

Ревизијата во јавниот сектор придонесува за подобрување на структурата на управување на една организација преку евалуација на извештаите за програмите и за финансискиот успех на работата на поединечни субјекти со испитување дали се придржуваат до правилата и поставените цели. Поради својата независност од субјектот на ревизијата, ревизијата како функција на „надзор“ придонесува и за зајакнување на јавната одговорност на сите субјекти во јавниот сектор (Baltaci & Yilmaz, 2006).

Менаџментот има обврска да ги процени ризиците и да воспостави ефективни контроли со цел да ги постигне целите и да ги намали ризиците. Во нивната функција за надзор, ревизорите од јавниот сектор оценуваат и известуваат за успехот на овие напори.

Надзорот, исто така, ја опишува улогата на ревизорите во јавниот сектор во откривањето закани, корупција, вклучително и измамнички, неодговорни или навредливи дејствија и други злоупотреби на моќ и ресурси што им се доверени на јавни службеници.

Ревизорите ја следат ефективноста на структурата за внатрешна контрола воспоставена од раководството за да ги утврдат условите што ја поттикнуваат соработката. Во многу делови од светот, ревизорите од јавниот сектор се исто така одговорни за пренос на информациите за корупција во организациите за кои работат. Ревизорите ја вршат својата работа систематски и објективно со цел да добијат детално разбирање за природата на бизнисот и да извлечат заклучоци врз основа на собраните докази. Ваквиот пристап и дава можност на ревизијата да стекне објективна слика за проблемите, ресурсите, улогите и одговорностите, да го пренесе ова знаење во форма на препораки и со тоа да ги поттикне заинтересираните страни да ги набљудуваат нивните проблеми и програми од нова гледна точка. На овој начин, ревизијата придонесува за зголемување на успехот на оние програми кои се предмет на ревизија и во исто време може да ја подобри способноста на владата за поуспешно решавање на слични проблеми.

Ревизорите, исто така, и помагаат на организацијата да гледа напред, со тоа што ги препознаваат трендовите и привлекуваат внимание на новите предизвици, пред да се појават проблеми. Ревизорската активност може да фрли светлина на новите предизвици, како што се оние предизвикани од демографските промени, промените во економските услови и промените во системите за заштита. Ревизорите исто така можат да ги препознаат ризиците и можностите кои се јавуваат поради забрзаниот развој на науката и технологијата, сложеноста на современото општество и промените во економските односи. Овие прашања често претставуваат долгорочни ризици и може да ги надминат мандатите на кои се избрани најголемиот број функционери. Затоа се случува, иако се важни, да не станат предмет на поголемо внимание, особено во услови кога оскудните ресурси доведуваат до краткорочни цели и кога се користат за решавање на итни прашања.

Вообичаениот ревизорски пристап при спроведувањето на ревизијата се заснова на проценка на ризикот, дозволувајќи им на ревизорите да се фокусираат на најкритичните области на деловното работење во организацијата, што им дава можност да и помогнат на организацијата да го намали нивното влијание или подобро да го проценат опсегот на прифатливите ризици. Ревизијата заснована на ризик обезбедува корисни и вредни

информации за организацијата што ѝ овозможуваат подобро да управува со своите ризици. Предвидувачката ревизија помага да се одговори на прашањето: „Кои се политиките или како да се имплементираат што ќе ги задоволат идните потреби или ќе ги ублажат ризиците? Кога ревизијата се фокусира на трендовите и гледа напред, таа помага во донесувањето одлуки. Ревизорите во јавниот сектор имаат клучна улога во помагањето на раководството да го разбере и иницира процесот на сопствена проценка на ризикот.

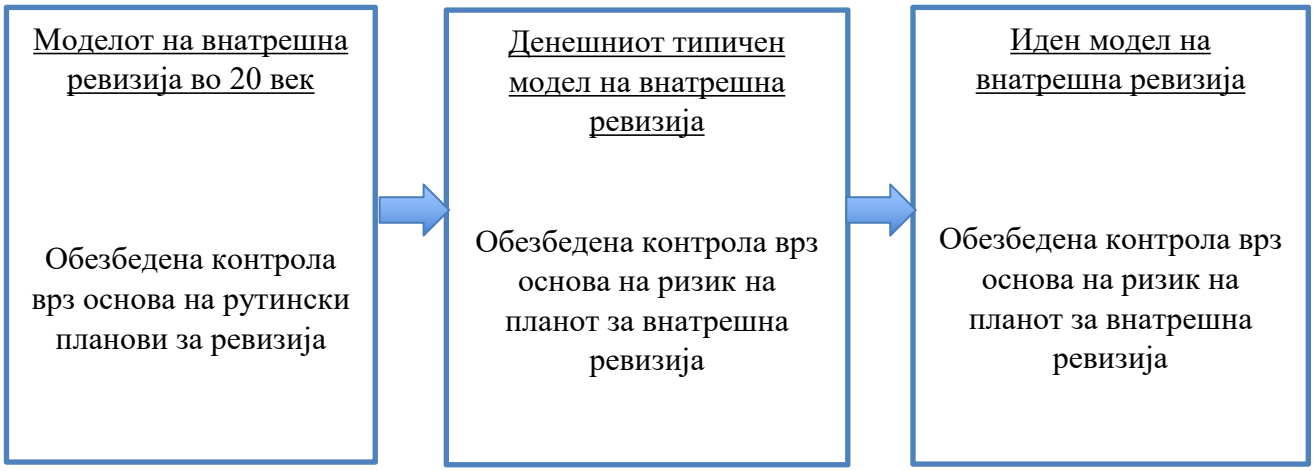
Дополнително, прегледот на проценката на ризикот од страна на раководството дава можност да ревизорските ресурси се користат ефективно, со посочување на областите на најголема изложеност. Со исполнување на секоја од горенаведените ревизорски улоги, ревизорите ги штитат основните вредности на државата.

Со обезбедување на услуги за мониторинг, испитување и прогнозирање, ревизорите во јавниот сектор ја зголемуваат довербата на јавноста дека јавниот бизнис на менаџментот и службениците се води јасно, чесно и чесно, дека се почитуваат принципите на еднаквост и коректност, придржувајќи се до највисоките стандарди на интегритетот.

Од сето ова можеме да заклучиме дека улогата на внатрешната ревизија се менувала со текот на времето, во согласност со промените и проблемите со кои се соочуваат организациите. Деловното работење е трајно изложено на бројни ризици, од кои организацијата сака да се заштити. Ризикот може да се дефинира како можноста за економски штетен настан. Деловните цели на организациите можат да бидат загрозени со реализација на различни видови ризици, па затоа тие преку функцијата на внатрешна ревизија се обидуваат да ги контролираат и спречат деловните ризици.

Традиционалната улога на внатрешната ревизија се однесуваше на проверка на усогласеноста на различни активности и деловни сегменти на организацијата со законските прописи. Меѓутоа, внатрешната ревизија еволуираше во една од најважните функции на една модерна организација, насочена кон подигање на квалитетот на управувањето со системот за ризици и целокупното работење. Споменатата еволуција може да се прикаже графички како на слика 5.

Слика 5. Еволуција на внатрешната ревизија



Извор: Адаптирано според Lukić (2010).

2. МОДЕЛИ НА СТРУКТУРНА ОРГАНИЗИРАНОСТ НА ВНАТРЕШНАТА РЕВИЗИЈА

Организацискиот статус на внатрешната ревизија зависи од внатрешни и надворешни фактори, кои се дефинирани со целите и областите на работа на внатрешната ревизија. Стабилна средина одговара на бирократски организации со централизирани овластувања, со тесен опсег на контрола, формална координација и помал број на организациски единици и тимови. Во динамично опкружување, преовладуваат органски или адаптивни структури со децентрализирани овластувања, со флексибилно однесување, иновации, широк опсег на контрола и висок степен на департментализација.

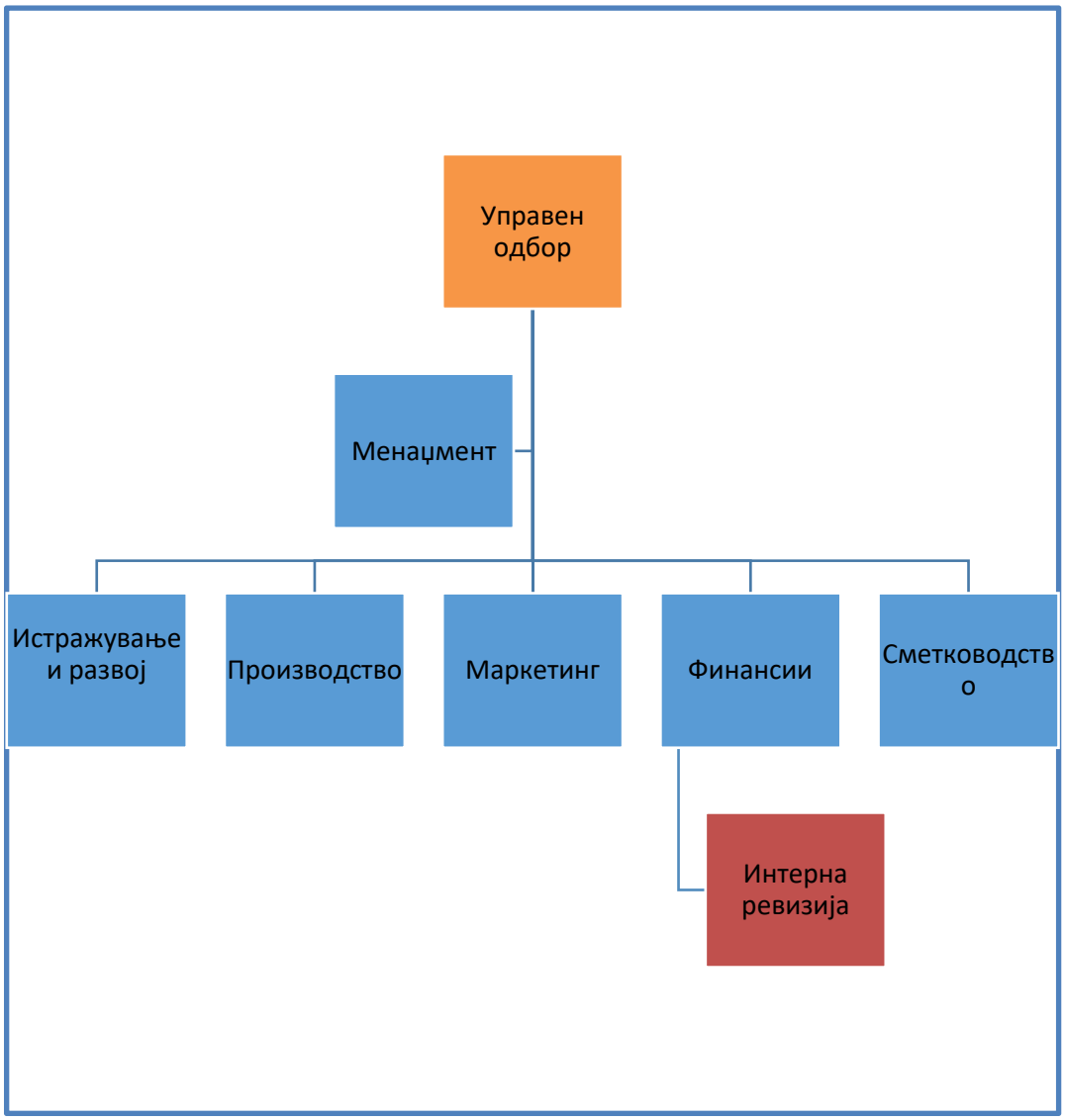
Во поглед на поширока карактеризација, моделите на внатрешна ревизија варираат многу помеѓу земјите, но сепак може да се идентификуваат два традиционални модели или пристапи меѓу европските земји.

Овие можат да се окарактеризираат како централизиран пристап наспроти децентрализираниот пристап. Овие пристапи се нарекуваат „пристап на трета страна *ex-ante"*, пронајден во такви земји како Франција, Португалија и Шпанија, изведен од правната традиција заснована на Наполеоновиот законик како спротивно на „пристапот на одговорност на менаџментот" кој се наоѓа во земји како Холандија и Обединетото Кралство.

Според традиционалниот пристап, внатрешната ревизија е организациска сместени во рамките на одделот за финансии, сметководство, контрола и слично. Извештајот и за својата работа му го доставува на раководителот на организациската единица во која се наоѓа. Не делува независно и објективно.

Организациската локација на внатрешната ревизија во традиционалниот пристап може шематски да се прикаже на Слика 6.

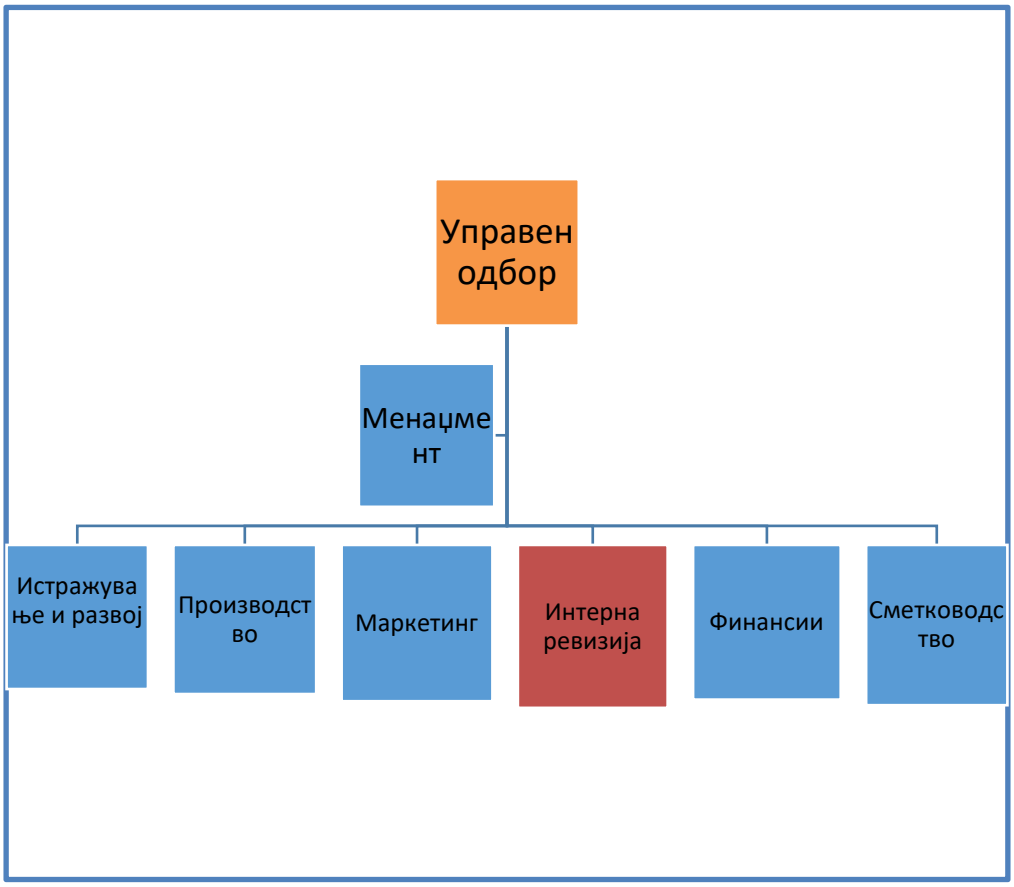
Слика 6. Традиционална организација на внатрешната ревизија



Извор: Адаптирано според Arbab (2008)

Со текот на времето, внатрешната ревизија станува независна организациска единица. Таа директно одговара на раководството, односно на надзорниот одбор и на нив поднесува извештај. Целосниот, бесплатен и неограничен пристап до сите активности и членови на организацијата е оневозможен. Внатрешната ревизија како независна организациска единица е шематски прикажана на слика 7.

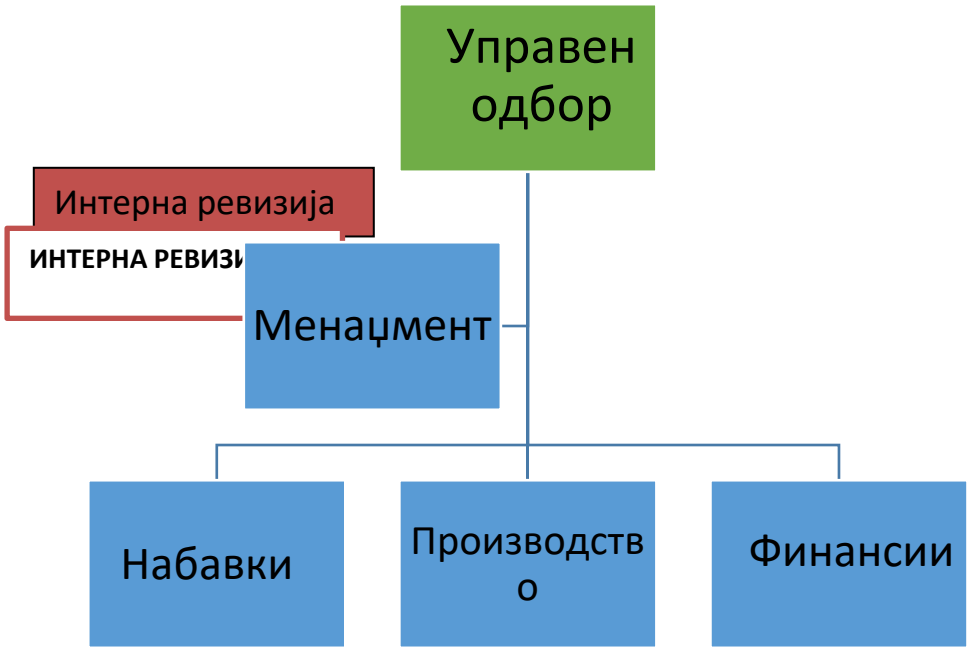
Слика 7. Приказ на внатрешната ревизија како независна организациска единица.



Извор: Адаптирано според Arbab (2008)

Во поголемите децентрализирани компании, внатрешната ревизија е организирана како кадровско тело на управниот и надзорниот одбор. На овој начин се остварува независноста на внатрешната ревизија и како таква може да врши советодавна улога. Местото на внатрешната ревизија како кадровско тело во организациската структура на компанијата е шематски прикажана на слика 8.

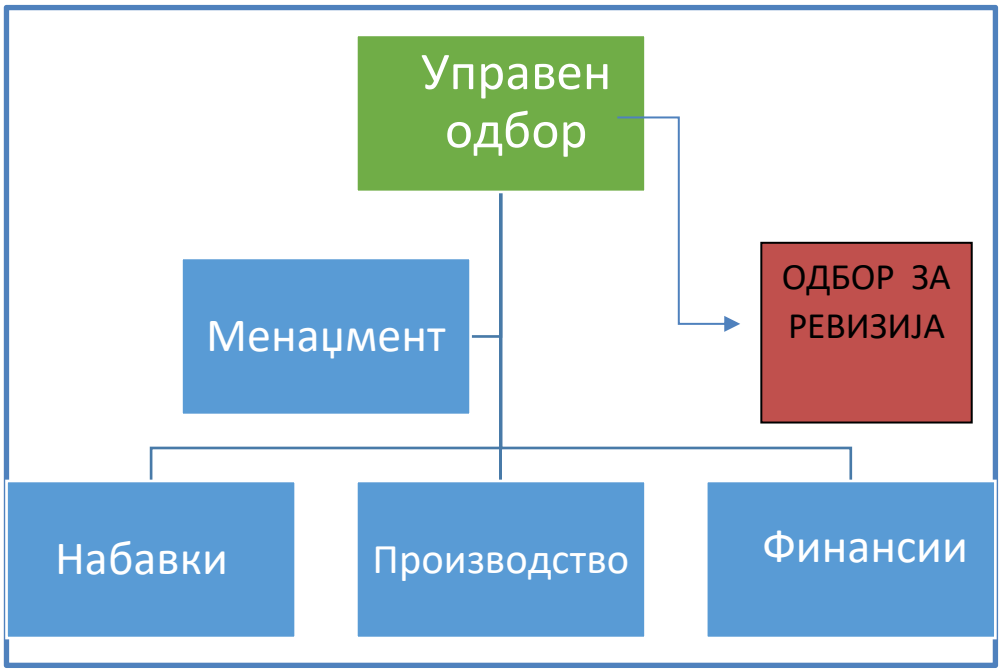
Слика 8. Внатрешната ревизија како кадровско тело во организациите.



Извор: Адаптирано според Arbab (2008)

Неодамна, внатрешниот ревизор го именува надзорниот одбор, т.е. Одбор за ревизија. Внатрешниот ревизор може да ја врши својата работа професионално, без никакви ограничувања, а исто така може да ги спречи нелојалните менаџери да се обидат да преземат непожелни дејствија. Шематски приказ на местото на одборот за ревизија е прикажан на слика 9.

Слика 9. Место на Одборот за внатрешна ревизија во една организација.



Извор: Адаптирано според Arbab (2008)

Затоа, внатрешната ревизија е целосно ефективна само кога е целосно независен од понискиот и средниот менаџмент. Одборот за ревизија е советодавно тело на надзорниот одбор. Членовите на одборот за ревизија се обично луѓе кои не учествуваат во секојдневното управување со работењето на компанијата.

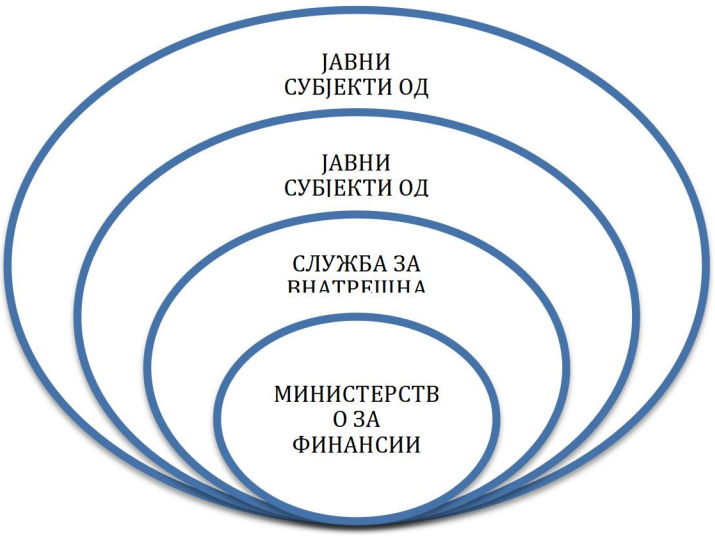
Како што кажавме, додека практиките на земјите во рамките на Европа грубо може да се категоризираат во две групи - во основа централизирани и децентрализирани модели - овие пристапи се рефлектираат во други делови од светот. Сепак, мора да се признае и дека некои региони наследиле свои уникатни институции и пристапи кон внатрешната ревизија.

2.1. Централизиран модел на внатрешна ревизија

Централизираниот модел на внатрешна ревизија е структуриран пристап кон внатрешната ревизија во рамките на една организација, каде што активностите на внатрешната ревизија се координираат и управуваат од централна точка, обично од посветен оддел или тим за внатрешна ревизија.

Овој традиционален модел, подразбира формирање или поставување на Централна единица или служба задолжена за спроведување на ревизорските активности кај правни субјекти од јавен карактер. Местото на посебната единица или служба, е во рамките на Министерството за финансии, кое пак ја има главната улога во процесот и надгледување на процесот на трошење јавни финансии од страна на јавните субјекти. Министерството за финансии ја има одговорноста да обезбеди дека јавните финансии се искористуваат согласно законското и одговорно работење (Anderson 2003). На слика 10 е прикажан споменатиот модел.

Слика 10. Централизиран модел на внатрешната ревизија.



Извор: Адаптирано според Eularich et al., (2017)

Овој централизиран пристап нуди неколку предности во однос на ефикасноста, конзистентноста и ефективноста.
Како клучни карактеристики од функцијата на централизирана внатрешна ревизија можат да се издвојат:

1) **Посебна единица**:

Во централизирана структура, постои посебен и посветен оддел за внатрешна ревизија, често предводен од главен извршен директор за ревизија. Овој оддел е одговорен за планирање, спроведување и известување за внатрешните ревизии низ организацијата.

2) **Независност:**

Централизираните функции на внатрешна ревизија обично се независни од оперативните и раководните функции што ги ревидираат. Оваа независност е клучна за објективност и непристрасно оценување.

3) **Професионална експертиза**:

Тимот за внатрешна ревизија вообичаено се состои од професионални ревизори кои ги поседуваат потребните вештини и знаења за ефикасно спроведување на ревизиите.

4) **Стандардизирани процеси**:

Функциите на централизирана внатрешна ревизија воспоставуваат стандардизирани процеси и методологии за спроведување на ревизии, што обезбедува конзистентност и доверливост во процесот на ревизија.

5) **Пристап заснован на ризик**:

Централизираните тимови за внатрешна ревизија често усвојуваат пристап заснован на ризик за да им дадат приоритет на ревизорските активности врз основа на профилот на ризик на организацијата. Овој пристап помага да се идентификуваат и фокусираат на најкритичните области.

6) **Структура на известување**:

Главниот извршен директор за ревизија обично известува директно до одборот на директори или до комисијата за ревизија, обезбедувајќи дополнителен слој на независност и надзор.

Придобивки од функцијата централизирана внатрешна ревизија се:

- *Конзистентност*: Централизацијата промовира конзистентност во методологиите за ревизија, форматите на известување и примената на стандардите за внатрешна ревизија низ целата организација.
- *Ефикасност:* централизираната функција може да ги оптимизира ревизорските ресурси со избегнување дуплирање на напорите и споделување на најдобрите практики. Исто така, може да ги идентификува можностите за заштеда на трошоци и подобрувања на процесот.
- *Специјализација:* Професионалците за внатрешна ревизија во рамките на централизирана функција можат да се специјализираат во одредени области (на пр., финансиски, оперативни, ревизии за усогласеност) и да донесат длабока експертиза во нивните ревизии.
- *Зајакнат надзор:* Централизираните функции често поднесуваат извештаи до одборот за ревизија или одборот на директори, обезбедувајќи повисоко ниво на управување и надзор, што може да помогне да се обезбеди објективност и квалитет на ревизорската работа.

- *Распределба на ресурси:* Централизацијата на ресурсите ѝ овозможува на организацијата поефективно да распределува ревизорски кадар за справување со критичните ризици и областите на загриженост.
- *Управување со ризик:* Централизираната внатрешна ревизија може да биде инструментална во помагањето на организацијата да ги идентификува и управува ризиците преку обезбедување увиди и препораки за ублажување на ризикот.
- *Професионален развој:* централизираната функција обезбедува можности за професионален развој, споделување знаење и раст на кариерата за вработените во внатрешната ревизија.
- *Независност и објективност:* Централизацијата ја зајакнува независноста и објективноста на функцијата за внатрешна ревизија, бидејќи таа работи одвоено од оперативните единици кои се предмет на ревизија.

Важно е да се забележи дека иако функцијата на централизирана внатрешна ревизија нуди многу предности, специфичната структура и пристап треба да се прилагодат на потребите, големината и индустријата на организацијата. Некои организации може да изберат децентрализиран или хибриден модел за да се справат со нивните уникатни околности.

2.2. Децентрализиран модел на внатрешна ревизија

Функцијата на децентрализирана внатрешна ревизија во јавниот сектор се однесува на пристап каде што активностите на внатрешната ревизија се дистрибуираат низ различни одделенија, агенции или единици во организацијата на јавниот сектор наместо да бидат управувани и координирани од централниот оддел за внатрешна ревизија. Овој пристап често се користи кога организацијата верува дека секој оддел или единица е најдобро опремена да управува со своите потреби и ризици за внатрешна ревизија.

Неколку клучни карактеристики и размислувања за функцијата на децентрализирана внатрешна ревизија во јавниот сектор се:

1) **Одделенска автономија:**

Во децентрализирана структура, поединечните одделі или единици во организацијата на јавниот сектор се одговорни за управување со нивните активности за внатрешна ревизија.

2) **Единици за внатрешна ревизија**:

Секој оддел или агенција може да има своја единица за внатрешна ревизија или персонал посветен на спроведување на ревизии специфични за неговите функции и операции.

3) **Пристап заснован на ризик:**

Одделенијата или единиците можат самостојно да ги одредат своите ревизорски приоритети врз основа на нивните согледани ризици и цели. Овој пристап овозможува флексибилност во решавањето на проблемите специфични за одделот.

4) **Структура на известување**:

Секоја единица за внатрешна ревизија може да поднесе извештај до раководителот на одделот или раководителот на агенцијата, а раководителите на овие единици или одделенија се одговорни за функцијата на внатрешна ревизија во рамките на нивните области.

5) **Разновидни процеси:**

Процесите на внатрешната ревизија, методологиите и форматите на известување може да се разликуваат помеѓу одделенијата или единиците, бидејќи тие имаат автономија во управувањето со нивните функции за внатрешна ревизија.
Импликации за интеграција на овој модел се:

- *Автономија наспроти стандардизација*: Децентрализираните функции на внатрешна ревизија обезбедуваат автономија на одделите, но тоа може да доведе до

варијации во ревизорските практики и известувањето. Обезбедувањето постојан квалитет и почитување на стандардите може да биде предизвик.

- *Распределба на ресурси:* Одделенијата се одговорни за распределба на ресурсите на нивните соодветни единици за внатрешна ревизија, што може да доведе до варијации во големината и способностите на овие единици.
- *Координација:* Координирањето и споделувањето на најдобрите практики меѓу единиците за внатрешна ревизија може да биде поголем предизвик во децентрализиран модел. Механизмите за комуникација и соработка стануваат суштински.
- *Управување и надзор:* Организацијата мора да воспостави јасни механизми за управување и надзор за да се осигура дека функциите на децентрализираната внатрешна ревизија остануваат ефективни, независни и објективни. Ова може да вклучи поставување на ревизорски политики и стандарди.
- *Управување со ризик*: Организацијата треба да има јасна стратегија за управување со ризиците, вклучително и идентификување и решавање на какви било празнини или недостатоци во структурата на децентрализираната ревизија.
- *Известување и отчетност:* Организацијата мора да дефинира како наодите и препораките на ревизијата се соопштуваат, следат и постапуваат за да се обезбеди одговорност за решавање на прашањата идентификувани во ревизиите.
- *Ефикасност на ресурсите:* Децентрализираниот пристап може да резултира со дуплирање или недоволно искористување на ресурсите доколку не се управува ефикасно. Внимателна распределба и искористување на ресурсите се од суштинско значење.
- *Обука и развој:* Обезбедувањето можности за обука и професионален развој за внатрешните ревизори во различни одделенија е од витално значење за да се обезбеди тие да ги задржат потребните вештини и знаења.

Кај овој (децентрализиран) модел на внатрешната ревизија во една организација, раководителот на единицата за внатрешна ревизија изготвува стратешки и годишен план кој се подготвува врз основа на проценка на ризикот и потоа се доставува до раководителот на јавниот субјект кој понатаму е одговорен за нивно усвојување и имплементација. Раководителот на единицата за внатрешна ревизија е исто така одговорен

да изготви годишен и стратешки план врз основа на договр, кај сите субјекти кои имаат функционална единица на внатрешна ревизија.

Раководителот на единицата за внатрешна ревизија е одговорен исто така и за подготвување поединечни, периодични или годишни извештаи за работата на внатрешната ревизија, како и за подготвување на Програма за обезбедување квалитет и подобрување на внатрешната ревизија Тој исто така е одговорен и изготвување на периодичен или годишен извештај и за известување на ревизорските резултати и извештаи кој мора да биде доставен до раководителот на субјектот и раководителот на субјект од јавниот сектор (Tanko, 2011).

Како пример за држава со имплементиран децентрализиран модел можат да се земат Соединетите Американски Држави. Во САД, Канцеларијата за одговорност на владата на САД (U.S. Government Accountability Office (GAO)) е одговорНА за надворешната ревизија што ја оценува работата на организациите од јавниот сектор во однос на приоритетите на конгресот. Спротивно на тоа, внатрешниот ревизор е одговорен пред раководството на организацијата.

Оригиналниот модел бил првично усвоен од приватниот сектор: организациите за ИА, независни од оперативните и финансиските компоненти на компанијата, известуваат до врвните директори на компанијата, обично покривајќи го целиот спектар на контроли на управувањето. Сепак, овој оригинален модел е изменет. По Законот за генерален инспектор од 1978 година, во речиси сите агенции беше создаден генерален инспектор како шеф на внатрешната ревизија. Генералниот инспектор работи и функционира одвоено од остатокот од агенцијата и од него се бара да има директен пристап до раководителот на агенцијата, иако на вториот му е забрането да го спречува генералниот инспектор за ревизија да спроведе какви било истраги што тој смета дека се неопходни. Според овој закон, од генералниот инспектор се бара да ги достави сите извештаи директно до раководителот на агенцијата, а исто така се бара да го информира Конгресот за нивната работа. Исто така, од генералниот инспектор се бара да доставува полугодишни извештаи за ревизија и инспекции до раководителот на агенцијата кој, откако ќе ги додаде своите коментари, мора да го достави извештајот до Конгресот во рок од 30 дена. Сепак, овој пример е комплексен случај бидејќи истовремено го компромитира децентрализираниот поглед на ИА како услуга на менаџментот, бидејќи известувањето

пред Конгресот, иако индиректно, имплицира на надворешна ревизија

Важно е да се забележи дека функцијата за децентрализирана внатрешна ревизија може да биде погодна за некои организации во јавниот сектор, особено за оние со различни или специјализирани функции. Сепак, тоа бара внимателно планирање, координација и надзор за да се осигура дека ревизорските активности остануваат ефективни, објективни и усогласени со целите и стандардите на организацијата. Дополнително, изборот помеѓу централизиран или децентрализиран модел може да зависи од специфичните потреби и карактеристики на организацијата од јавниот сектор (Wakinda, 2015).

2.3. Модифициран модел на внатрешна ревизија

Хибриден модел за функцијата на внатрешна ревизија во јавниот сектор комбинира елементи и од централизиран и од децентрализиран пристап за најдобро да одговараат на уникатните потреби и структура на организацијата од јавниот сектор. Овој модел овозможува флексибилност, ефикасност и прилагодување во активностите на внатрешната ревизија.

Моделот на комбинирана внатрешна ревизија ја вклучува буџетската организација на внатрешната ревизија во седиштето и единиците за внатрешна ревизија во другите центри, при што централата е координатор на сè и надзор над работата на другите единици. Карактеристики на хибриден модел на внатрешна ревизија се:

1) **Централизиран надзор:**

Хибридниот модел вклучува централизирано надзорно тело или оддел одговорно за поставување политики, стандарди и методологии за ревизија. Оваа централна функција помага да се обезбеди конзистентност и придржување до најдобрите практики.

2) **Одделенска автономија:**

Индивидуалните одделенија, агенции или единици во организацијата на јавниот сектор одржуваат ниво на автономија во управувањето со нивните активности за внатрешна ревизија. Секој оддел има своја единица или персонал за внатрешна ревизија.

3) **Координација и соработка:**

Централизираното тело за надзор поттикнува координација и соработка меѓу единиците за внатрешна ревизија. Може да обезбеди платформа за споделување на најдобрите практики, знаења и ресурси.

4) **Стандардизирана рамка:**

Хибридниот модел дефинира стандардизирана рамка за ревизија, која опфаќа ревизорски методологии, критериуми за проценка на ризик и формати на известување. Одделенијата можат да се прилагодат во оваа рамка.

5) **Пристап заснован на ризик:**

Одделенијата имаат флексибилност да спроведуваат ревизии врз основа на нивните специфични ризици и цели. Сепак, тие мора да ги усогласат своите планови за ревизија со профилот на ризик на организацијата.

6) **Распределба на ресурси:**

Додека одделенијата имаат контрола врз нивните ресурси, централизираното тело за надзор може да обезбеди насоки за оптимизирање на распределбата и искористувањето на ресурсите за да се избегне дуплирање.

7) **Структура на известување:**

Единиците за внатрешна ревизија во секој оддел обично поднесуваат извештаи до раководителите на одделите или раководителите на агенциите. Централниот надзорен орган може да поднесе извештај до одборот за ревизија или до одборот на директори за независен надзор.

Придобивки од моделот на хибридна внатрешна ревизија:

- *Флексибилност:* Хибридниот модел овозможува приспособување на активностите на внатрешната ревизија на специфичните потреби на одделот, осигурувајќи дека ревизиите се релевантни за различните функции и ризици на секоја област.
- *Стандардизација:* централизираното тело за надзор воспоставува стандардизирана рамка за да се одржи конзистентноста и да се осигура дека сите активности на внатрешна ревизија се придржуваат до заедничките стандарди и најдобри практики.
- *Координација:* Координацијата и соработката меѓу единиците за внатрешна ревизија овозможуваат споделување на знаењето и промовирање на ефикасно користење на ресурсите, експертизата и алатките за ревизија.
- *Независност и објективност*: Централизираното тело за надзор може да помогне во заштитата на независноста и објективноста на внатрешните ревизии преку обезбедување на повисоко ниво на управување и надзор
- *Ефикасност на ресурсите:* Моделот овозможува оптимизација на ресурсите додека спречува дуплирање на ресурсите, што потенцијално води до заштеда на трошоци.
- *Приспособување:* Одделенијата можат да ги приспособат своите планови и методологии за ревизија за да ги задоволат нивните специфични потреби и приоритети додека остануваат во сеопфатната рамка.
- *Управување со ризик:* Хибридниот модел помага да се осигура дека организацијата може ефективно да ги идентификува, процени и управува ризиците со тоа што ќе има и централизирани и специфични проценки на ризикот за одделот.

- *Професионален развој:* Можностите за професионален развој и споделување знаење се зајакнати во хибриден модел, придонесувајќи за растот на персоналот за внатрешна ревизија.

Хибридниот модел на внатрешна ревизија е особено погоден за организации од јавниот сектор со различни функции и активности, од кои секоја има посебни ризици и барања за усогласеност. Со воспоставување рамнотежа помеѓу централниот надзор и автономијата на одделенијата, тој се стреми да ја максимизира ефикасноста и ефективноста на функцијата на внатрешната ревизија, истовремено зачувувајќи ја уникатноста и флексибилноста на организацијата. Специфичната структура и функционирањето на хибридниот модел треба внимателно да се дизајнираат за да се усогласат со стратешките цели и потреби на организацијата.

Кој модел на организирање на работата на внатрешната ревизија ќе се примени во голема мера зависи од областа на работење на одредени буџетски организации, од сложеноста на деловното работење и видот на деловното работење и од нивните внатрешни организациски способности во поглед на располагањето со ресурси потребни за вршење на внатрешна ревизија, материјално-финансиски, технички и човечки ресурси.

2.4. Предности и недостатоци на моделите на организирање на внатрешната ревизија

Функциите на централизирана и децентрализирана внатрешна ревизија претставуваат две различни организациски структури за управување со активностите на внатрешната ревизија. Секој има свој сет на карактеристики, предности и размислувања. Еве споредба на клучните разлики помеѓу двата пристапа (табела 2).

Табела 2. Клучни разлики помеѓу централизиран и децентрализиран модел на внатрешна ревизија.

Модел	
Централизиран модел	**Децентрализиран модел**
● активностите на внатрешната ревизија се управувани и координирани од единствен, посветен оддел или тим за внатрешна ревизија ● Независна од оперативни единиците ● професионални ревизори со специјализирани вештини и обука за внатрешна ревизија ● стандардизирани ревизорски процеси, методологии и формати на известување ● пристап заснован на ризик . ● раководител на централизирана единица за ревизија ● оптимизација на ревизорски ресурси	● активностите на внатрешната ревизија се управувани од различни одделни оддели, агенции или единици во организацијата ● Одделенијата или единиците имаат автономија над нивните функции за внатрешна ревизија ● Варијабилни ревизорски процеси, методологии и формати на известување ● независно одредување на приоритети ● секој оддел има свој ревизорски раководител; ● вааријабилна распределба на ресурси

Извор: Адаптирано според Zou (2019).

Во централизиран модел, активностите на внатрешната ревизија се управувани и координирани од единствен, посветен оддел или тим за внатрешна ревизија. Централизираната функција е типично независна од оперативните единици, што помага да се обезбеди објективност и непристрасни ревизорски проценки.

Централизираните тимови за внатрешна ревизија често се состојат од професионални ревизори со специјализирани вештини и обука за внатрешна ревизија. Централизираните функции воспоставуваат стандардизирани ревизорски процеси, методологии и формати на известување, промовирајќи конзистентност во ревизорските практики низ целата организација.

Централизираните ревизорски тимови обично усвојуваат пристап заснован на ризик за да им дадат приоритет на ревизорските активности врз основа на профилот на ризик на организацијата. Главниот извршен директор за ревизија или раководителот на централизираниот оддел за ревизија често директно поднесува извештај до одборот за ревизија или до одборот на директори за независен надзор. Централизацијата ја оптимизира распределбата на ревизорските ресурси, избегнува дуплирање на напорите и промовира рентабилно управување со ревизијата.

Во децентрализираниот модел, активностите на внатрешната ревизија се управувани од различни одделни оддели, агенции или единици во организацијата, при што секој е одговорен за сопствената внатрешна ревизија. Одделенијата или единиците имаат автономија над нивните функции за внатрешна ревизија, што ги прави одговорни за нивните специфични ревизорски потреби и цели. Процесите на внатрешната ревизија, методологиите и форматите на известување може да се разликуваат помеѓу одделите или единиците, бидејќи тие имаат флексибилност да управуваат со нивните ревизорски активности.

Децентрализираните единици независно ги одредуваат своите ревизорски приоритети врз основа на согледаните ризици специфични за нивните функции. Единицата за внатрешна ревизија на секој оддел обично поднесува извештај до раководителот на одделот или раководителот на агенцијата и тие се одговорни за функцијата на внатрешна ревизија во рамките на нивните области. Одделенијата се одговорни за распределба на ресурсите на нивните единици за внатрешна ревизија, што може да доведе до варијации во големината и можностите на овие единици (Zou, 2019).

Генерално, како клучни разлики на централизираниот и децентрализираниот модел на јавна внатрешна ревизија можеме да ги издвоиме следните:

- *Координација и надзор:* Централизираните функции на внатрешната ревизија овозможуваат подобра координација, стандардизација и централизиран надзор на ревизорските активности. Во децентрализиран модел, координацијата и надзорот може да бидат попредизвикувачки
- *Независност и објективност:* Централизираните функции често обезбедуваат повисоко ниво на независност и објективност поради нивното одвојување од оперативните единици. Во децентрализиран модел, одржувањето на независноста може да биде покомплексно.
- *Ефикасност на ресурсите:* централизацијата може да ја оптимизира распределбата и користењето на ресурсите за ревизија, додека децентрализацијата може да резултира со дуплирање или недоволно искористување на ресурсите доколку не се управува ефикасно.
- *Конзистентност:* Централизацијата промовира конзистентност во ревизорските практики и форматите на известување, осигурувајќи дека сите ревизорски активности се придржуваат до истите стандарди. Децентрализацијата може да доведе до варијации во практиките и известувањето.
- *Професионален развој*: Во централизиран модел, можностите за професионален развој и обука можат полесно да се организираат и да се поделат меѓу ревизорскиот персонал. Во децентрализираниот модел, одделенијата се одговорни за сопствен развој на персоналот.

Изборот помеѓу централизирана или децентрализирана функција на внатрешна ревизија зависи од специфичните потреби, големината и индустријата на организацијата. Некои организации дури може да се одлучат за хибриден модел, комбинирајќи елементи од двата пристапи за да се решат нивните уникатни околности. Клучот е да се осигура дека функцијата на внатрешна ревизија ефективно ги поддржува процесите на управување, управување со ризик и контрола на организацијата, истовремено одржувајќи ја независноста и објективноста.

Сепак, мора да се спомене дека постојат и други модели, од кои некои се чини дека ги мешаат функциите на внатрешната и надворешната ревизија. На пример, во Германија ВВ не е дел од контролниот систем на владината агенција, но може да се гледа како компонента на надворешната ревизија. Додека кадарот на ІА работи во рамките на агенциите, тие се предмет на технички и професионални насоки, како и на надзор, од страна на германската врховна ревизорска институција, Федералниот суд за ревизија. Тие известуваат само до врховната ревизорска институција и вршат улога на „пред-ревизија“, наместо традиционална улога на ВС.

Слично на тоа, Шведската ревизорска канцеларија зазема малку двосмислена позиција, како дел од централната владина администрација во рамките на Министерството за финансии, но сепак работи независно од извршната власт и има целосна независност во изборот на теми и во известувањето. Главниот ревизор го именува Кабинетот со мандат од шест години.

Без оглед на нивниот пристап кон внатрешната ревизија, постојат некои општи принципи кои изгледаат вообичаени меѓу земјите во Европа. Прво, ВР се смета за централна компонента на внатрешните финансиски контроли насочени кон заштита на финансиските интереси на владата. Важниот концепт е „внатрешноста“ на оваа извршна функција што ја разликува од надворешната ревизија. Второ, активностите на ВР иако вклучуваат традиционални операции за усогласеност и регуларност, може да се дефинираат доста широко за да вклучат суштински тестови, системи, перформанси и ИТ ревизии. Трето, за да функционира ефективно, ІА мора да биде функционално одвоена од секојдневното управување на една организација, (во спротивно одговорноста на назначените менаџери ќе биде намалена), но во исто време ќе има придонес до врвниот менаџмент за да се осигура дека неговите наоди и препораки резултираат со корективни мерки. Четврто, треба да се применат меѓународно признати ревизорски стандарди.

Меѓутоа, прифаќајќи ги овие општи карактеристики, други пожелни атрибути кои можат да се увезат од системите на земјите од Европа мора да се разјаснат во однос на тоа што е релевантно и што е изводливо. Признавајќи дека постои итна и неодложна потреба за зајакнување на системите за внатрешно финансиско управување, каде што ВР игра клучна улога, во исто време мора да се признае дека проблемот е долгорочен проблем на градење капацитети или обновување на капацитетите.

Се поставува прашањето каква треба да биде стратегијата при развивањето на функцијата на ВР? Оваа стратегија е неизбежно ограничена од голем број фактори. Не само што административните процедури и институции се слаби и неефикасни, туку и персоналот воопшто не е стручен. Во повеќето земји во развој и во транзиција, средината за ревизија е многу слаба.

Освен општото политичко опкружување, недостига основна инфраструктура: фундаментална документација, спецификација на одговорностите на ВР, поделба на должностите, а особено поддршка одделенска рамка за внатрешна контрола. Може да се тврди дека е тешко да се одржи ефективна функција на ВС во отсуство на силна надворешна ревизија. Меѓутоа, во повеќето случаи, функцијата на надворешната ревизија е слаба,25 што ја прави ВС понеефективна. Затоа, стратегијата вклучува два елементи: развивање на услугата за ИА и создавање поповолна средина.

Вообичаената стратегија усвоена за развивање на ВВ е наведена во Рамката 2. Најважниот чекор во конструирањето на овој развоен план е несомнено првиот чекор - одлучување за улогата на ВР во управувањето со буџетот на една земја. Ова вклучува голем број прашања за дизајнирање, а особено одлучување за:

- контрола наспроти ориентација на управување - прашање за целите што треба да ги следи ИА;
- степен на централизација во организацијата на ВС-прашање за организацијата на функцијата ВС;
- односот со надворешната ревизија - прашање на одговорности и координација; и
- кодификација на работните практики-прашање за спроведување на реформите

2.3. Останати модели на внатрешна ревизија

Како што е наведено, додека практиките на земјите во рамките на Европа грубо може да се категоризираат во две групи - во основа централизирани и децентрализирани

модели - овие пристапи се рефлектираат во други делови од светот. Сепак, исто така мора да се признае дека некои региони наследиле свои уникатни институции и пристапи во внатрешната ревизија.

Обединетото Кралство, потеклото на системите на англофонските земји, во основа ја децентрализираше внатрешната ревизија. Внатрешните ревизори се вработени и координарани од Ресорното министерство и поднесуваат извештај до главниот финансиски директор на министерството, „сметководителот“.

Во Обединетото Кралство, внатрешната ревизија е добро развиена низ одделенијата и агенциите, со тенденција да се концентрира на системите и прашањата за ефикасноста. Стандардите и упатствата за внатрешна ревизија се поставени централно од страна на Министерството за финансии. Функцијата за надворешна ревизија за владиниот сектор се потпира на персоналот на контролорот и главниот ревизор на Националната ревизорска канцеларија. Треба да се напомене дека Комисијата за ревизија, формирана во исто време со Националната ревизорска канцеларија, е одговорна за локалната самоуправа, полицијата и националната здравствена служба. Комисијата назначува ревизори на сите локални самоуправи и тела на здравствена служба и ја регулира нивната ревизија (Selim, 2011).

Сегашниот децентрализиран систем на внатрешната ревизија во јавниот сектор во Обединетото Кралство, иако со централизирано водство, еволуираше од периодот кога многу англофонски африкански земји станаа независни. Сепак, сите тие го наследија она што се нарекува Вестминстерски модел на владеење кој овозможува одредена флексибилност во аранжманите за внатрешна ревизија. Следејќи го овој Вестминстерски модел, МОФ се смета првенствено како канцеларија на надзор и жалба, наместо како канцеларија на администрација. Иако ги утврдува процедурите што треба да се усвојат и понекогаш се очекува да ги советува и помага „сметководителите“ колку што е можно повеќе во администрирањето и сметководството на јавните пари, тој не може да биде одговорен за каква било неправилност во финансиското управување освен во однос на средствата директно администрирани од себе. Наместо тоа, одговорноста и отчетноста за јавните средства почиваат на „сметководителите“ назначени од трезорот - обично постојаните секретари задолжени за секторите за трошење - од кои се бара да ги контролираат и насочуваат трошоците (OECD, 2011).

Сепак, моделот Вестминстер овозможува флексибилност во толкувањето на правата на различните актери во буџетскиот процес. Во овој тип на систем, функцијата на внатрешна ревизија обично се воспоставува во согласност со овластувањата и функциите што му се доделени на трезорот во однос на одговорноста за управување, надзор, контрола и насочување на сите прашања поврзани со финансиските работи на владата. Внатрешната ревизија може да се смета како поддршка за МФ, помагајќи му во следењето на усогласеноста од страна на министерствата и одделенијата со различни финансиски регулативи, упатства и сметководствени процедури.

Алтернативно, може да се смета дека им помага на сите нивоа на раководството во ефективно извршување на нивните одговорности преку поднесување извештаи за нивните испитувања и, кога е оправдано, соодветни препораки ориентирани кон акција за корективни активности. Разграничувањето помеѓу овие ставови зависи од важноста што се придава на делегираната одговорност дадена на сметководителите.

Оваа двосмисленост во Вестминстерскиот модел дозволи две основни толкувања на функцијата внатрешна ревизија во англофонскиот систем:

a) **А) Средство за централна контрола**

Во колонијалниот систем на ОК, овој аспект беше силно нагласен. Во пракса, ова гледиште преовладуваше во многу англофонски африкански земји кои усвоија доста централизирани системи на внатрешна ревизија. На пример, во Кенија, внатрешните ревизори известуваат директно до Канцеларијата на главниот внатрешен ревизор во МОФ, со копии испратени до нивниот сметководител. Нивните работни програми ги одредува главниот внатрешен ревизор. За разлика од другите централно администрирани кадри кои се распоредени во Ресорното министерство, кое ги гледа внатрешните ревизори како дел од администрацијата на МОФ. Во нигериската федерална влада, внатрешните ревизори се дел од истата служба како и сметководителите под Генералниот сметководител на Федерацијата, испратени до различни ресорни министерства. Неодамна, во Канцеларијата на Генералниот сметководител беше формиран централен инспекторат кој ќе ја надгледува оваа работа.

b) **Услуга на ревизорите**

Во другите африкански земји ова е доминантно гледиште, каде што се предвидува внатрешните ревизори да му обезбедуваат услуга на сметководителот, а како дел од неговиот менаџерски тим ќе известуваат директно до него и само ќе го копираат МОФ. На овој начин, тие би биле на исто ниво со другите централизирани кадри на МОФ испратени во Ресорното министерство. Така, некои англофонски земји го прифаќаат пристапот сличен на системот на ОК. Во Јужна Африка и Гана, внатрешни ревизори се регрутирани и управувани од Ресорното министерство . Не постои централно упатство или контрола на МОФ за внатрешните ревизори.

Секогаш постои одредена тензија во англофонскиот систем што произлегува од потребата да се постигне рамнотежа помеѓу централизираните одговорности на МОФ и барањата за внатрешно управување на сметководителството. Со текот на времето, некои од овие земји осцилираа помеѓу пристапот на централизираниот инспекторат и пристапот на децентрализирана услуга, како што е Кенија..

Франција, потеклото на системите на франкофонските земји, има прилично централизирана функција на внатрешна ревизија. Генералниот инспектор за финансии, кој е внатрешен ревизор на МФ, врши инспекција не само во МФ туку и во целиот владин сектор. Сепак, повеќето министерства, со исклучок на релативно малите, имаат свои внатрешни ревизори, кои се раководени од раководството на министерството и поднесуваат извештаи до нив. Функцијата за внатрешна ревизија ја вршат „јавни сметководители“, централно раководен кадар, при што Државниот завод за ревизија проверува дали внатрешните ревизии се правилно извршени. Во исто време, Генералните инспекторати преземаат важна функција за проверка. Генералниот инспектор за финанси, известувајќи директно до министерот за финансии, ја покрива секоја организација која прима јавни средства и има тенденција да преземе поширока функција за преглед отколку само усогласување. Дополнително, постојат 21 друг Генерален инспекторат кои покриваат или специфични министерства или одредени активности (на пр. социјални работи, вооружени сили, итн.). Како и ГИФ, тие имаат надзорна и инспекциска улога, како и преземање посебни студии и истражувања.

Дополнително, секое министерство има Финансиски контролор (ФК) кој врши предревизорска улога. Ниту една административна обврска со финансиски последици не може да се преземе без негово одобрение или „виза“. Со оглед на тоа што ФК се

испратени до Ресорното министерство од МФ за да го контролираат извршувањето на буџетот, улогата на внатрешната ревизија е малку ограничена, иако големите министерства (на пр., социјални работи, транспорт, внатрешни работи) имаат поголема моќ од органите на внатрешна ревизија кои вршат истражна функција. Оваа работа често се изведува заедно со ГИФ. Агенцијата за надворешна ревизија, Државниот завод за ревизија, има посебна улога, известувајќи му на Претседателот за проблемите во финансиското управување и, исто така, презентирајќи ги годишните сметки со коментари до парламентот.

Во повеќето франкофонски африкански земји, системот е сличен на оној во Франција. Сепак, функциите на ВР на Ресорното министерство во некои земји сè уште не се воспоставени, а во други земји, иако постојат, тие се неразвиени со ограничена улога. Во франкофонскиот африкански систем, процесот на расходи е поделен на две главни фази:

1) **Административна фаза,** каде секое министерство презема обврски врз основа на својата буџетска распределба преку ордонаторот. Како проверка во системот, овој е независен од сметководителот, „компатибилниот“, кој е задолжен за обработка на плаќањето и ја презема сметководствената фаза на процесот на расходи. Така, административната фаза ги опфаќа фазите на обврзување, верификација и платен налог.
2) **Сметководствената фаза** е завршна фаза на плаќање, која освен евидентирање на трансакцијата вклучува и контроли на регуларноста на платниот налог. За некои плаќања, со мала дискреција, како што се платите и пензиите, овие две фази работат заедно. Со стабилно трезорско сметководство, двете фази треба да се усогласат на крајот на годината преку административен и компетентен систем.

Внатрешната контрола во овој систем се спроведува во две главни точки во процесот на трошење. Во фазата на обврзување, како и во Франција, финансиски контролор, кој припаѓа на МОФ, но се наоѓа во ЛМ, ја проверува регуларноста на обврската пред ЛМ да може да стапи во каква било идна обврска за плаќање. Од контролорот се бара и да води евиденција за преземените обврски. Во фазата на платен налог, сметководителот ја проверува усогласеноста на платниот налог со спецификацијата

на визата за обврската, а потоа последователно го евидентира платниот налог. Пред да се изврши плаќањето, сметководителот изврши ex-ante контрола со испитување на платниот налог пред да продолжи со плаќањето. Контролорот и сметководителот, кои се вработени во МОФ, иако институционално се одвоени, делат внатрешна контрола. Финансиските контролори се приклучени на Управата за буџет, додека јавните сметководители се под Управата за јавно сметководство. Како и во Франција, постои централизирана функција на внатрешната ревизија, со Генерален инспектор за финансии на чело, која има истражувачка функција. Често оваа функција не е добро специфицирана и има тенденција да биде неефикасна. Некои министерства навистина имаат свои внатрешни ревизори, но повторно функцијата е обично слаба, и таму каде што постојат тие имаат тенденција да бидат потчинети на финансискиот контролор во Министерството.

Искуството на повеќето африкански земји е дека овие процеси биле под притисок во услови на континуиран фискален стрес. Дополнително, франкофонскиот систем е сложен и бара фер степен на вештини за управување. Воведени се многу адаптации. На пример, во некои земји е воведен централизиран систем на налози за плаќање, вообичаено со создавање на специфична поделба во МОФ. Други ги искористија механизмите за да донесат флексибилност во системот и во тој процес ги заобиколија контролите, значително ослабувајќи ги контролорот и сметководствените функции.

Многу латиноамерикански земји ја наследија институцијата Сметководен суд од Шпанија, како институција каде што од главниот сметководител на буџетска институција се бара да дава сметки за да се обезбеди усогласеност со законодавството. По Првата светска војна, големите промени што беа направени во системите за отчетност на САД беа рефлектирани во различни земји од Латинска Америка преку Комисијата Кимерер, меѓународна иницијатива за ТП во 1920-тите и 1930-тите. Оваа иницијатива, меѓу другото, унапреди силни канцеларии на генералните контролори за да обезбедат централно сметководство, за владините институции. Неколку земји од Латинска Америка го прифатија овој пристап. Во овој систем, сметководителот ги презентира сметките до генералниот контролор за проверка на нивната законитост и регуларност. Додека Соединетите Држави по Втората светска војна направија драстични промени во својот систем за финансиско управување, тие не се проширија со никаква брзина во Латинска Америка. Многу земји опстојуваа со канцеларии на генералниот контролор, иако опсегот

на нивните функции се разликува. Некои се многу вклучени во предконтрола и сметководство, додека други се ограничуваат на надворешна ревизија.

Иако многу земји еволуирале или се развиваат од овој систем, како што првично функционирал, на Contraloría ѝ беше доделена главната одговорност за контрола на трошоците на централната власт, вклучувајќи ги внатрешните и надворешните контроли. Канцеларијата на контролорот, или Contraloria, е вид на супериорен надзорен субјект чија цел е да следи, контролира, администрира или управува со даноците, буџетите или какви било други јавни расходи за прашања од јавна функција. Употребата на терминот главно се протега во Латинска Америка.

Преку оваа институција, законодавната власт ги вршеше своите надзорни одговорности над владините агенции, кои исто така обезбедуваа внатрешна контрола, сметководство и платежни услуги за тие агенции. Како што беше првично замислена, Contraloría претставувала моќна институција, задолжена за јавното сметководство, со централизација на фискалните информации и подготовка на финансиски извештаи. Contraloría вообичаено била одговорна за верификација и консолидација на сметководството на средствата и обврските, како и за буџетското сметководство. Така, едната страна на Contraloria ги подготвувала сметките на агенциите, кои биле ревидирани од друга страна на Contraloria во својот извештај до парламентот. Ова ја става Contraloría во малку двосмислена позиција - помошен орган на законодавната гранка задолжен и за внатрешната и за надворешната контрола врз извршувањето на трошоците на централната власт. Последователно, се појавило движење за корекција на оваа ситуација со појасна прераспределба на фискалните одговорности меѓу законодавната и извршната власт.На пример, во Венецуела, по Извештајот на Комисијата за фискалната реформа од 1983 година, органскиот закон од 1995 година ја префрлил функцијата ИА на владините агенции, а Канцеларијата на генералниот контролор на Contraloría ја презеде постандардна улога на врховна ревизорска институција.

Сепак, Contraloría во својата традиционална форма сè уште функционира во други земји како Чиле, Хондурас и Панама. Посебен проблем при преминувањето од централизиран кон децентрализиран пристап е недоволната подготвеност на владините организации да ја извршуваат оваа функција. Според системот Contraloría, внатрешните контроли беа тесно дефинирани за да вклучуваат ограничени аспекти на ex-ante контроли

и мали административни прашања, обично поттикнати од посебни барања. Еден голем проблем е акцентот што е ставен на функцијата предконтрола или „пред-аудиција“ - т.е. верификација на законитоста, точноста на правилноста и севкупната автентичност, одобрување буџет за финансиска трансакција пред нејзиното спроведување. Многу латиноамерикански законодавци ја наметнаа оваа функција на врховната ревизорска институција, често на Controlaría, а понекогаш и на специјалните единици во МОФ.

Наследството на системот Contraloría остави пристрасност кон прилично тесен поглед на ИА. Внатрешните контроли тежнееја да бидат тесно дефинирани за да се потврди усогласеноста со законот и придржувањето кон принципите на стабилно финансиско управување во сите административни активности, кои имаат финансиски реперкусии. Како што беше наведено, неколку земји од Латинска Америка ги реформираа своите процедури за внатрешна контрола кон моделите на ОЕЦД, редефинирање и проширување на улогата на внатрешната и надворешната ревизија.

Во ова редефинирање, треба да се забележи дека многу земји ја видоа улогата на централната институција која ќе ја регулира и администрира владината ИС. На пример, Аргентина има канцеларија на Националната канцеларија на генералниот контролор, Бразил има Секретаријат за федерална контрола, а во 1997 година Венецуела воведе ревизорско надзорно тело. Сепак, се чини дека постои согласност дека во регионот, како целина, има уште многу работа да се направи за да се развие функцијата на внатрешна ревизија. Републиките како Русија, и многу земји од централна и источна Европа, кои беа под влијание на стариот советски систем, немаат традиција на внатрешна ревизија. Напротив, овие земји наследија контролен оддел во МФ, кој работи како истражна, а не превентивна институција која спроведуваше специјални истраги за наводни неправилности и измами. Преклопени со оваа традиционална ревизорска функција, повеќето републики, како Русија, имаат воспоставено институција за надворешна ревизија. За жал, често постои конфузија во поделбата на улогите на двете институции. Иако линиите на известување се различни - ВР до МФ и надворешната ревизија до законодавниот дом - евидентни се некои преклопувачки функции. На пример, во Русија имаше потег за рефокусирање на работата на овој централен оддел на МОФ, кој беше преименуван во Оддел за државна финансиска контрола и ревизија. Сепак, пристапот го задржува концептот на централен инспекторат. Во некои аспекти, постои загриженост

дека постои преклопување во улогата на надворешниот ревизор, Сметководствената комора (СК) и внатрешната ревизија. СК доби обемни одговорности не само во следењето на извршувањето на буџетот, туку и во обезбедувањето придонес во подготовката на буџетот - служејќи ги потребите на законодавната гранка во овој поглед. Во многу републики од поранешниот Советски Сојуз преовладува истата конфузија околу улогата на внатрешната и надворешната ревизија. Ова треба да се разјасни и засили со посоодветно квалификуван персонал и поврзани програми за обука, пред да се очекува голем напредок во развојот на оваа функција.

3. ВНАТРЕШНАТА РЕВИЗИЈА И ЈАВНИОТ СЕКТОР ВО РСМ

Внатрешната ревизија во јавниот сектор во Северна Македонија, како и во многу други земји, игра клучна улога во обезбедувањето транспарентност, отчетност и ефикасност во користењето на јавните средства и ресурси.

Во продолжение се издвоени клучните точки за тоа како функционира внатрешната ревизија во јавниот сектор во Северна Македонија, кои понатаму ќе бидат елаборирани во овој дел:

Правна рамка: Внатрешната ревизија во Северна Македонија е регулирана со закони и прописи. Главната законска рамка го вклучува Законот за внатрешна ревизија, кој обезбедува основа за активностите на внатрешната ревизија во јавниот сектор. Државниот завод за ревизија на Северна Македонија (ДЗР) е одговорен за надзор и регулирање на функциите на внатрешната ревизија.

Цел и објективи: Примарната цел на внатрешната ревизија во јавниот сектор е да обезбеди независни и објективни услуги за уверување и консултации. Целите на внатрешната ревизија обично вклучуваат проценка на ефективноста на внатрешните контроли, усогласеноста со законите и регулативите и ефикасноста и економичноста на работењето.

Независност: Внатрешната ревизија во Северна Македонија се очекува да биде независна и објективна. Внатрешните ревизори обично се одговорни за известување до повисокото раководство, раководното тело или одборот за ревизија и тие треба да бидат ослободени од непотребно влијание што може да ја загрози нивната објективност.

Опсег: Опсегот на активностите на внатрешната ревизија во јавниот сектор опфаќа широк опсег на владини ентитети, одделенија и агенции, вклучувајќи министерства, единици на локална самоуправа и различни јавни институции. Внатрешните ревизии може да опфатат финансиски, оперативни и ревизии на усогласеност, меѓу другото.

Известување: Извештаите за внатрешна ревизија обично се доставуваат до повисокото раководство и до соодветните надзорни тела, како што се Министерството за финансии и Државниот завод за ревизија. Овие извештаи даваат наоди, препораки и предложени корективни активности за решавање на идентификуваните проблеми.

Професионални стандарди: од внатрешните ревизори во Северна Македонија се очекува да се придржуваат до меѓународните професионални стандарди, како што се оние поставени од Институтот за внатрешни ревизори (IIA). Овие стандарди помагаат да се обезбеди квалитетот и конзистентноста на практиките за внатрешна ревизија.

Обука и развој: За да се одржи високо ниво на професионализам, внатрешните ревизори во јавниот сектор се охрабруваат да ги следат соодветните професионални сертификати и да учествуваат во програми за континуиран професионален развој.

Надзор: Државниот завод за ревизија (ДЗР) е одговорен за надзор над активностите на внатрешната ревизија во јавниот сектор. ДЗР спроведува финансиски ревизии, ревизии на успешност и ревизии на усогласеност на владините институции, обезбедувајќи дополнителен слој на одговорност.

Јавна транспарентност: Северна Македонија се стреми да обезбеди транспарентност и одговорност во нејзиниот јавен сектор. Ова вклучува ставање на ревизорските извештаи достапни на јавноста, до степен што е дозволен со закон, за да се промовира јавната свест и довербата во работењето на владата.

3.1. Карактеристики и специфичности на јавниот сектор во РСМ

Јавниот сектор е еден од најголемите работодавачи во повеќето земји, со значителна работна сила од државни службеници, јавни администратори и професионалци од различни области. Овие вработени работат на одржување на владините функции и испорачување на јавни услуги.

Јавниот сектор во Северна Македонија, како и во многу земји, опфаќа широк опсег на владини институции и правни ентитети одговорни за обезбедување јавни услуги, спроведување политики и управување со владините работи.

Република Сверна Македонија е современа, демократска и парламентарна држава со повеќеслојна структура. Генерално, државата е поделена на општини и региони. На национално ниво, постојат три гранки на власта:

1) Извршна власт. Предводена од претседателот кој воедно е и шеф на државата. Премиерот е шеф на владата, и е одговорен за нејзино раководење. Тука е вклучен и кабинетот на министри, кој опфаќа различни министерства кои се одговорни за одредени политички област, како што се финансии, одбрана, здравство и образование.
2) Законодавна власт. Се состои од еднодомен парламент – Собрание – кое е одговорно за носењето и измени во законите. Собранието го сочинуваат 120 членови, кои се избраници на граѓаните на Република Македонија.
3) Судска власт. Оваа гранка е функционално независна, и е одговорна за толкување и почитување на законите.

Северна Македонија е поделена на општини, секоја со своја локална власт. Локалните власти имаат одговорности во области како што се образованието, здравството и локалната инфраструктура.

Јавниот сектор е одговорен за испорака на основните услуги, вклучувајќи здравствена заштита, образование, транспорт и социјални услуги. Овие услуги се финансираат преку оданочување и владини буџети. Различни регулаторни и економски агенции ги надгледуваат секторите како што се трговијата, индустријата, енергијата и заштитата на животната средина. Институциите од јавниот сектор имаат задача да ги спроведуваат владините политики и закони, да обезбедат усогласеност и да го следат влијанието на овие политики врз општеството. Тие работат на постигнување различни цели на политиката, вклучувајќи го економскиот развој, социјалната благосостојба и јавната безбедност.

Владините институции поврзани со одбраната и безбедноста, како што се војската, агенциите за спроведување на законот и разузнавачките служби, се интегрални

компоненти на јавниот сектор. Тие ја чуваат националната безбедност и го одржуваат законот и редот.

Јавниот сектор обезбедува социјални услуги, програми за благосостојба и заштитни мрежи за поддршка на ранливите популации, вклучувајќи ги постарите, невработените и поединците и семејствата со ниски приходи. Организациите од јавниот сектор се одговорни за управување со јавните финансии, вклучувајќи собирање даноци, буџетирање, управување со јавниот долг и развој на фискална политика.

Јавниот сектор во РСМ и вклучува државни претпријатија (ЈП) и ентитети каде што владата има значителен удел или сопственост, особено во сектори кои се сметаат за витални за националните интереси, како што се енергијата, транспортот и телекомуникациите.

Институтот за внатрешни ревизори (IIA) објави Дополнителен документ за насоки кој дава јасна дефиниција на поимот „јавен сектор“. Упатството е наменето да им помогне на членовите на IIA да ги класифицираат организациите ширум светот како во јавниот сектор. Според упатството, јавниот сектор се состои од влади и сите јавно контролирани или јавно финансирани агенции, претпријатија и други субјекти кои испорачуваат јавни програми, стоки или услуги. Упатството, исто така, дава специфични критериуми за да помогне во дефинирањето на границите на јавниот сектор. На пример, јавниот сектор се состои од проширен круг на организации, со јадрото на владата во центарот, проследено со агенции и јавни претпријатија. Јавно финансираните изведувачи и претпријатијата во јавна сопственост се исто така дел од јавниот сектор, но во помала мера.

Оценувањето на организациското управување во јавниот сектор бара цврсто разбирање на карактеристиките, структурата и процесите на одговорност што преовладуваат во меѓународните, националните, регионалните и локалните власти. Во исто време, структурите и процесите на управување мора да се приспособат според сложеноста на организацијата и политичките, културните, економските и регулаторните средини. Без оглед на природата на организацијата, пристапот заснован на принципи за оценување на организациското управување ќе им помогне на ревизорите да обезбедат уверување дека на јавноста и се служи добро.

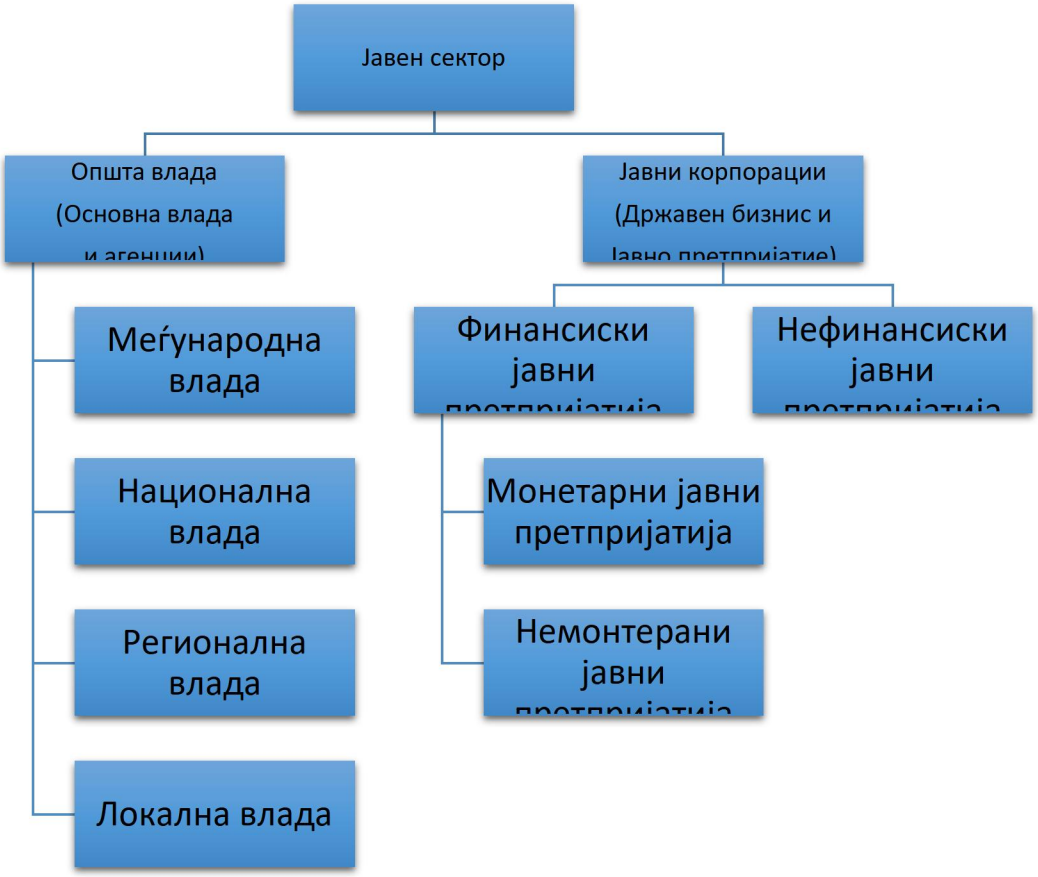
Одговорностите за управување се поделени меѓу одборот, повисокото раководство и ревизорската функција. Одборот сноси примарна одговорност за организациско

управување и често ги делегира одговорностите за спроведување на повисокото раководство. Главниот извршен директор, исто така, го поставува тонот на врвот, воспоставувајќи основа за добро владеење. Ревизорските функции им обезбедуваат на организациите од јавниот сектор услуги за уверување и советување преку следење и известување за ефективноста на процесите на управување.

Средствата на јавниот сектор се од клучно значење за испораката на јавните услуги и за извршување на поширок сет на основни функции на владата. Оттаму, управувањето и нивното одржување се од суштинско значење за владите и граѓаните и се третираат како централен институционален градежен блок на модерните општества (Detter & Fölster, 2015). Со проширувањето на пристапите и гледиштата на управување, инспирирани од искуствата во приватниот сектор, во јавниот сектор и стремежот кон зголемен акцент на ефективно управување со средства, овој процес станува сè поистакната функција за управување со јавните финансии (Светска банка, 2020 година).

Владите се оние кои се одговорни за испораката и континуираното обезбедување на квалитетни јавни услуги за своите граѓани по најповолни услови. Тие, меѓу другите прашања, се одговорни за управување со разновидно портфолио на јавни средства. Политиките и практиките за управување со средства од јавниот сектор може значително да се разликуваат помеѓу земјите во зависност од сметководствените практики, големината и составот на портфолиото на средства, и организациските и правните аспекти на јавната администрација (Грубишиќ и сор., 2009).

Слика 11. Елементи на јавен сектор во Европските земји



Извор: Адаптирано според Институтот за внатрешни ревизори (IIA) (2012)

Јавниот сектор како основа и движечка сила на општеството, кој управува со државата и спроведува политики, ги вклучува јавната власт и нејзините институции, кои имаат законодавна, судска и извршна власт над други институционални единици на територијата и се дел од државната економија.

Претходната слика 11 го прикажува јавниот сектор кој го сочинуваат: генералната власт (централната власт и регионалните и локални власти) и јавните претпријатија (финансиските и нефинансиските јавни претпријатија). Општата влада ги претставува сите институции кои се финансираат од државниот, локалниот, регионалниот буџет и вонбуџетските корисници, и ги вклучува сите нивоа на државната власт и сите институции кои собираат државни приходи и создаваат расходи. Јавните претпријатија извршуваат различни владини задачи и извршуваат финансиски трансакции на барање на владините единици. Финансиските јавни претпријатија можат да бидат парични и

непарични јавни друштва. Нефинансиски јавни претпријатија обезбедуваат услуги од посебен државен интерес и од општ економски и социјален интерес.

3.2. Краток историски осврт на развојот на внатрешната ревизија во јавниот сектор во РСМ

Историјата на ревизијата во Северна Македонија значително еволуираше со текот на времето, одразувајќи ги промените во управувањето, економските системи и регулаторните рамки. Ревизорските практики во регионот претрпеа трансформации под влијание на историски, политички и економски фактори.

За време на југословенската ера, Северна Македонија беше дел од Социјалистичка Федеративна Република Југославија. Во овој период, ревизиите се вршеле согласно југословенскиот федерален систем и ревизорските практики биле првенствено насочени кон претпријатијата во државна сопственост, при што ревизиите беа спроведени од владините агенции. Овие ревизии честопати биле насочени кон обезбедување усогласеност со централните економски планови, наместо да се нагласи транспарентноста или одговорноста.

Во доцните 1990-ти и раните 2000-ти, Северна Македонија воведе реформи за подобрување на корпоративното управување, транспарентноста и одговорноста. Земјата усвои сметководствени и ревизорски стандарди кои се усогласени со меѓународните норми, со цел да се подобри веродостојноста на финансиското известување и да се привлечат странски инвестиции.

Почнувајќи од 1991 година, кога државата добива независност, постепено развива свои структури и независни институции. Дури во 1999 година, е формиран Државниот завод за ревизија, која претставува првата институционална владина агенција одговорна за управување со финансиските државни ревизии, вклучувајќи ги сите видови ревизии, како и ревизија на успешност и ревизија на усогласеност. Правната и институционалната рамка на чија што основа се утврдуваат стандардите за работењето на оваа институција, е

регулирано со Законот за државна ревизија.

И покрај напредокот, предизвиците постојат во ревизорскиот пејзаж на Северна Македонија. Овие предизвици вклучуваат зајакнување на независноста на ревизорите, обезбедување доследно спроведување на ревизорските стандарди и справување со потребите за градење капацитети во рамките на професијата.

Како заклучок, историјата на ревизијата во Северна Македонија го одразува преминот од централно планирана економија кон пазарно ориентиран систем, придружен со реформи насочени кон усогласување на ревизорските практики со меѓународните стандарди. Тековните напори за подобрување на регулаторните рамки и професионалните стандарди укажуваат на посветеност за зајакнување на транспарентноста, отчетноста и доверливоста на финансиското известување во земјата.

3.3. Регулаторна рамка

Државната ревизија ја игра клучната улога во контролата и надледувањето на трошењето на јавните финансии. Основна карактеристика на државната ревизија е нејзината функционална независност и овластен и сеопфатен пристап во ревидирање и контрола на буџетот и неговото трошење од страна на сите гранки на власт: централна и локална.

Регулаторната рамка за внатрешна ревизија во јавниот сектор на Северна Македонија претрпе значителна еволуција за да се обезбеди транспарентност, отчетност и ефективно управување. Внатрешната ревизија во јавниот сектор игра клучна улога во оценувањето и подобрувањето на ефикасноста на работењето, управувањето со ризикот и усогласеноста со законите и регулативите.Правната основа за внатрешна ревизија во јавниот сектор на Северна Македонија првенствено почива на неколку клучни законски акти, регулативи и упатства.

Во Северна Македонија, државната ревизија е регулирана со Законот за државна ревизија (Службен весник бр. 66, 2010 година). Државниот завод за ревизија на Северна Македонија ја надгледува ефективноста на системите за внатрешна контрола и внатрешните ревизии во субјектите од јавниот сектор. Таа спроведува независни ревизии

за да обезбеди усогласеност со законите, регулативите и најдобрите практики.

Во однос на активностите поврзани со државната ревизија, тие вклуќуваат ревизија на финансиски извештаи, ревизија на успешност и ревизија на усогласеност. Ревизијата на финансиски извештаи се спроведува со цел да се тестираат и утврдат тврдењата за билансот на состојба. Ревизијата на успешност е со цел да се провери дали владините институции или институциите од јавен карактер работат согласно принципите на економичност, ефективност и ефикасност. Улогата на ревизијата на усогласеност е да утврди дали трошењето на јавни финансии е во согласност со постоечката регулаторна и правна рамка. Во сите три форми на внатрешна ревизија, ревизорите се должни да даваат јасни препораки за подобрување на ефикасноста и да се уверат во нивното спроведување.

Законот за внатрешна финансиска контрола и Законот за внатрешна ревизија ја дефинираат правната рамка за внатрешна ревизија во јавниот сектор. Овие закони ги утврдуваат принципите, целите и одговорностите на единиците за внатрешна ревизија во рамките на владините ентитети.

Законот за внатрешна финансиска контрола ја утврдува рамката за внатрешна финансиска контрола кај субјектите од јавниот сектор. Ги наведува принципите, целите и организациската структура на системите за внатрешна контрола за да се обезбеди правилно управување со јавните средства, усогласеност со законите и регулативите и ефективно финансиско работење.

Законот за внатрешна ревизија конкретно се фокусира на функциите на внатрешната ревизија во рамките на организациите од јавниот сектор. Ги дефинира одговорностите, опсегот и стандардите за спроведување на внатрешни ревизии во владините субјекти. Исто така, го наведува формирањето на единици за внатрешна ревизија, нивната независност и барањата за известување. Овие закони обезбедуваат правна основа за практиките на внатрешна ревизија во јавниот сектор, нагласувајќи ја важноста од транспарентност, отчетност и ефикасно користење на јавните ресурси. Тие се усогласуваат со меѓународните стандарди и најдобрите практики во внатрешната ревизија.

Северна Македонија ги усогласува своите практики за внатрешна ревизија со меѓународно признатите стандарди поставени од Институтот за внатрешни ревизори. Овие стандарди обезбедуваат насоки за спроведување на внатрешни ревизии, обезбедување професионализам, независност и објективност.

Дополнително, Северна Македонија има издадено дополнителни регулативи, упатства или директиви како дополненија на овие закони, кои содржат подетални инструкции за спроведувањето на функциите на внатрешната ревизија во одредени владини субјекти. Овие упатства често ги специфицираат методологиите, барањата за известување и процедурите за внатрешна контрола што треба да ги следат организациите од јавниот сектор.

Целите на регулаторната рамка за внатрешна ревизија во јавниот сектор на Северна Македонија вклучуваат:

- Обезбедување докази за усогласеност со законските барања.
- Проценка и подобрување на ефикасноста на операциите.
- Евалуација на ефективноста на практиките за управување со ризик.
- Откривање и спречување на измама, трошење и злоупотреба на ресурси.
- Обезбедување препораки за подобрување и зајакнување на одговорноста.

Функцијата за внатрешна ревизија во јавниот сектор работи независно и објективно за да обезбеди непристрасност. Од внатрешните ревизори се очекува да одржуваат интегритет и доверливост додека ги извршуваат своите должности.

Предизвиците во рамките на оваа регулаторна рамка може да ја вклучат потребата од континуирана обука и професионален развој за внатрешните ревизори, обезбедување доследна примена на стандардите кај различни владини ентитети и решавање на ограничувањата на ресурсите во помалите организации.

Генерално, регулаторната рамка за внатрешна ревизија во јавниот сектор на Северна Македонија има за цел да воспостави јасни стандарди и механизми за контрола на јавните финансии во рамките на владините ентитети преку кои ќе промовира отчетност, транспарентност и добро владеење

3.4. Организациска поставеност на внатрешната ревизија во јавниот сектор во РСМ

Системот на јавна внатрешна финансиска контрола согласно барањата на acquis, во Република Македонија се применува преку имплементацијата на принципите на децентрализиран модел/пристап или со други зборови децентрализирана одговорност на раководството, преку воспоставување на функционално независна внатрешна ревизија во претпријатијата. Овој систем се изграден со цел да гарантира разумно користење на средствата од јавниот буџет и спречување на злоупотреба и корупција.

Системот за јавна внатрешна финансиска контрола во Република Македонија е систем на целокупна и сеопфатна внатрешна контрола која се спроведува од страна на Владата или организации на кои им е пренасочена таа одговорност, и има за цел да обезбеди дека финансиското управување и трошењето на јавните средства се во согласност со постојните закони, како и да обезбеди ефикасност, ефективност и транспарентност во работењето на претпријатијата од јавен интерес.

Целта на воведувањето на ваков концепт е да се применат трите основни столба на внатрешната ревизија: економичност, ефикасност и ефективност, кои ги нуди децентрализираниот модел во спротивност од традиционалниот централизиран систем чиј акцент е ставен на регуларност.

Министерството за финансии соработува со релевантни меѓународни организации во областа на внатрешната ревизија и е задолжено за регулирање, развивање и усогласување на системот за внатрешна контрола во јавниот сектор. Внатрешната ревизија ја спроведуваат Министерството за финансии - Секторот за јавна внатрешна финансиска контрола и организационите единици како Централната единица за хармонизација.

Централната единица за хармонизација е клучно тело во насочувањето и развојот на процесот на внатрешната јавна финансиска контрола. Таа ја има одговорноста за континуирано следење и ажурирање на стандардите за внатрешна ревизија и, меѓу другото, да им помогне на субјектите да ги применат стандардите успешно и на соодветно ниво на квалитет.

Раководителот на субјектот е должен да формира единица за внатрешна ревизија во рамките на организацијата и да обезбеди ресурси за нејзиното функционирање. Функцијата и задачите на единиците за внатрешна ревизија се утврдени со закон, подзаконски акти како и со внатрешни акти на субјектот.

Единиците за внатрешна ревизија кои имаат корисници на единици се задолжени и за извршување на задачите на внатрешната ревизија на корисниците на средствата од единицата на нивната структура. Раководителот на субјектот може да склучи договор за основање на корпоративна единица за внатрешна ревизија со управителот на друг субјект од јавниот сектор или договор за вршење на внатрешна ревизија од единица за внатрешна ревизија од друг субјект на јавниот сектор по претходно одобрение од Министерството за Финансии. Организациската структура и бројот на внатрешните ревизори во единицата за внатрешна ревизија се определуваат врз основа на обемот и сложеноста на задачите на субјектот и средствата со кои располага да управува, што е законски регулирано.

Раководителот на Единицата за внатрешна ревизија има надлежност (Dimitrova, 2017):

- да подготви Водич за функционирање на единицата и Повелба за внатрешна ревизија;
- изготвува годишни планови за внатрешна ревизија врз основа на проценката на ризикот и по одобрение од раководителот на субјектот да обезбеди нивно извршување и следење;
- ја организира и координира работата на Внатрешната ревизија и го надгледува нејзиното извршување;
- го информира раководителот на субјектот за каков било личен конфликт на интереси при извршувањето на нивните задачи;
- да го извести раководителот на субјектот за какви било неправилности и/или измами кои би можеле да резултираат со кривична, прекршна или дисциплинска постапка; го доставува ревизорскиот извештај до раководителот на субјектот, а доколку предметот на ревизија е буџетски корисник од втор ред, и до неговиот раководител;
- изготвува квартални и годишни извештаи за работата на внатрешната ревизија; да биде задолжен за квалитетно извршување на внатрешната ревизија и примената на упатствата дадени од министерот за финансии;
- да биде задолжен за евидентирање на аудитивните активности и чување на документи од ревизиите;

- да обезбеди обука на внатрешните ревизори; изготвува и доставува годишни планови за обука до раководителот на субјектот за нивно одобрување и да обезбеди нивна реализација;
- ги проценува капацитетите и ресурсите на единицата за внатрешна ревизија на годишно ниво и доставува препораки до раководителот на субјектот за нивна координација со годишниот план за ревизија.

Врз основа на горенаведеното, надлежноста на ревизорот се состои од следново (Bozinovska- Lazarevska, 2009):

- Проверка на валидноста на финансиските извештаи, усогласеноста со деловните книги и фактичката состојба на средствата и изворите;
- проценка на квалитетот и ефикасноста во функционирањето на системот за внатрешна контрола и особено на сметководствениот систем;
- ја оценува целокупната ефикасност на деловните претпријатија и поддршката за управувањето со политиките и одлуките на управување.

Информациите добиени за време на ревизијата не треба да се споделуваат од страна на ревизорите со други лица, било во усна или писмена форма, освен ако целта е исполнување на законските или други утврдени обврски на Врховната ревизорска институција во согласност со важечките закони. Ова се однесува на еден од начините на професионално однесување на ревизорот (Minovski, 2004).

4. МЕТОДОЛОШКИ ПРИСТАП ВО ИСТРАЖУВАЊЕТО

4.1. Вовед во истражувањето

Проблемот кој се третира во магистерскиот труд е: Соодветната структурна организираност на внатрешната ревизија во јавниот сектор води кон подобри перформанси и зголемена ефективност на работата на институциите од јавниот сектор. Менаџментот се дефинира како комбинација на процеси и структури кои ги спроведува одборот за информирање, насочување, управување и следење на активностите на организацијата во насока на постигнување на нејзините цели. Во јавниот сектор, менаџментот се однесува на управување со средствата преку кои се се остваруваат воспоставените организациски цели. Исто така, вклучува активности кои обезбедуваат кредибилитет на субјектот од јавниот сектор, воспоставуваат правично обезбедување на услуги и обезбедуваат соодветно однесување на владините службеници - намалувајќи го ризикот од јавна корупција.

Ревизијата е камен-темелник на доброто управување со јавниот сектор. Со обезбедување непристрасни, објективни проценки за тоа дали со јавните ресурси се управува одговорно и ефективно за да се постигнат предвидените резултати, ревизорите им помагаат на организациите од јавниот сектор да постигнат одговорност и интегритет, да го подобрат работењето и да влеат доверба меѓу граѓаните и засегнатите страни. Улогата на ревизорот од јавниот сектор ги поддржува раководните одговорности за надзор, увид и подобрување. Надзорот се однесува на тоа дали субјектите од јавниот сектор го прават она што треба да го прават и служи за откривање и спречување на јавната корупција. Увидот им помага на носителите на одлуки преку обезбедување независна проценка на програмите, политиките, операциите и резултатите од јавниот сектор. Предвидувањето ги идентификува трендовите и новите предизвици. Организациската структура и овозможува на ревизорската активност да врши работа без мешање од страна на субјектот што е под ревизија. Ревизорската активност треба да има доволна независност од оние на кои се бара да изврши ревизија за да може и да ја спроведува и да се согледа дека ја врши својата работа без мешање. Заедно со објективноста, организациската независност придонесува за точноста на работата на ревизорите и способноста да се потпираат на пријавените резултати.Со текот на годините, традиционалниот модели на внатрешна ревизија во јавниот сектор на државите, се менуваат од централизирани во децентрализирани и комбинирани модели, за коишто може да се каже дека претставуваат релативно но и неистражуван концепт.

4.1.1. Предмет на истражувањето

Внатрешната ревизија е независна активност која ги оценува системите за внатрешна контрола, дава независно и објективно професионално мислење и совети за подобрување на деловното работење; му помага на корисникот на буџетот во постигнувањето на целите со примена на систематски и дисциплинарен пристап за евалуација и подобрување на ефективноста на процесите за управување со ризик, контрола и управување.

Внатрешната ревизија е професија која во последните педесет години добива на значење во научните стручни кругови, односно во повеќето големи и организациски

сложени компании, државни институции и единици на локална и регионална самоуправа кои се повеќе работат во турбулентен и неизвесен амбиент што ја зголемува потребата и значењето на постоењето на соодветна структурна организираност на системот.

Оттаму и произлегува предметот на истражување на овој труд: **Организираciска структура на внатрешната ревизија во јавниот сектор во РСМ.**

4.1.2. Проблем на истражувањето

Внатрешната ревизија претставува една комплексна активност која може да се разгледува од повеќе аспекти, и има за цел да обезбеди пред се точни и објективни информации, врз основа на кои корисниците можат да донесат правилни одлуки. Формирањето на оддел за внатрешна ревизија или ангажирањето внатрешен ревизор, било поради законска обврска или доброволно, придонесува за зголемување на ефикасноста на работењето на буџетските корисници, како и за зголемување на довербата на корисниците во нивната работа.

Оттука произлегува и проблемот на ова истражување кој гласи: **Соодветната структурна организираност на внатрешната ревизија во јавниот сектор води кон подобри перформанси и зголемена ефективност на работата на институциите од јавниот сектор.**

4.2. Цели на истражувањето

Во овој труд се поставени две цели: научна и истражувачка цел.

Научна цел: Научната цел на истражувањето во овој труд е да се добијат нови сознанија на областа во која се истражува, значењето и потребата од добрата структурна организираност на внатрешната ревизија, со цел подобрување на внатрешната ревизија во јавниот сектор.

Практична цел: Практичната цел на истражувањето во овој труд е анализираните податоци да се стават на располагање на стручната и колективна јавност.

4.3. Техники на истражувањето и мерни инструменти

Истражувањето ќе се спроведе во 2023 година, во форма на анкетен прашалник наменет за внатрешни ревизори вработени во јавниот сектор на РСМ.

Во емпирискиот дел ќе се употреби следната техника на истражување:

- Анкетирање

Како мерен инструмент ќе се користи:

- Анкетен прашалник од затворен тип на прашања наменет за внатрешни ревизори во институции од јавниот сектор

Анкетниот прашалник е даден во прилог. Испитаниците имаа можност да одговорат со еден од понудените одговори:

- ДА
- ДЕЛУМНО
- НЕ

Во процесот на докажување на хипотезите, се употребуваат методите: **анализа, синтеза,дескрипција, квантитативни и квалитативни методи.**

4.4. Хипотетска рамка

Генерална хипотеза

Соодветната структурна организираност на внатрешната ревизија во институциите во јавниот сектор води кон подобри резултати и поголема ефективност на работата на институциите.

I.1. Поединечна хипотеза 1

Ако постои соодветна структурна организираност на внатрешната ревизија, тогаш ќе се подобрат резултатите на јавните институции

I.2. Поединечна хипотеза 2

Ако постои соодветна структурна организираност на внатрешната ревизија, тогаш ќе се зголеми ефективноста на работата на јавните институции

ГЕНЕРАЛНА ХИПОТЕЗА	
Соодветната структурна организираност на внатрешната ревизија во институциите во јавниот сектор води кон подобри резултати и поголема ефективност на работата на институциите	
ПОЕДИНЕЧНА ХИПОТЕЗА 1	**ПОЕДИНЕЧНА ХИПОТЕЗА 2**
Ако постои соодветна структурна организираност на внатрешната ревизија, тогаш ќе се подобрат резултатите на јавните институции	Ако постои соодветна структурна организираност на внатрешната ревизија, тогаш ќе се зголеми ефективноста на работата на јавните институции

5. АНАЛИЗА НА ИСТРАЖУВАЊЕТО

5.1. Квантитативна анализа на истражувањето

Во продолжение се претставени резултатите добиени од испитаниците т.е. од 100 вработени. Добиените резултати се прикажани табеларно и графички .

Првото прашање/исказ, кое е поставено за истражувачката популација гласи: ***Во единицата за внатрешна ревизија во којашто сте вработени има доволен број ревизори.***

На овој исказ, од 80 испитаници во истражувањето, добиени се следниве резултати:

а) ДА одговориле 9 испитаници, што претставува 8% од испитаниците;

б) ДЕЛУМНО одговориле 6 испитаници, што претставува 6% од испитаниците; и

в) НЕ одговориле 93 испитаници, што претставува 86% од испитаниците.

Табеларен приказ на добиените одговори е претставен во табела бр.1.

Табела бр.1. Одговори на прашање број 1.

Во единицата за внатрешна ревизија во којашто сте вработени има доволен број ревизори				
ОДГОВОРИ ОД ИСПИТАНИЦИТЕ				
Прашање број 1	**ДА**	**ДЕЛУМНО**	**НЕ**	**ВКУПНО**
	63	10	7	80
	79%	13%	8%	100%

Визуелно, тоа е претставено на следниот графикон.



Графикон бр.3. Одговори на прашање бр.3.

Второто прашање/исказ, кое е поставено за истражувачката популација гласи: ***Во единицата за внатрешна ревизија кајшто сте вработени, ревизорите се професионалци во своето поле.***

На овој исказ, од 80 испитаници во истражувањето, добиени се следниве резултати:

а) ДА одговориле 9 испитаници, што претставува 8% од испитаниците;

б) ДЕЛУМНО одговориле 6 испитаници, што претставува 6% од испитаниците; и

в) НЕ одговориле 93 испитаници, што претставува 86% од испитаниците.

Табеларен приказ на добиените одговори е претставен во табела бр.2

Табела бр.2. Одговори на прашање број 2.

Во единицата за внатрешна ревизија кајшто сте вработени, ревизорите се

професионалци во своето поле.				
ОДГОВОРИ ОД ИСПИТАНИЦИТЕ				
Прашање број 2	**ДА**	**ДЕЛУМНО**	**НЕ**	**ВКУПНО**
	67	8	5	80
	84%	10%	6%	100%

Визуелно, тоа е претставено на следниот график.



Графикон бр.2. Одговори на прашање бр.2.

Третото прашање/исказ, кое е поставено за истражувачката популација гласи: ***Единицата за внатрешна ревизија во којашто сте вработени има апсолутна функционална независност.***

На овој исказ, од 80 испитаници во истражувањето, добиени се следниве резултати:

а) ДА одговориле 9 испитаници, што претставува 8% од испитаниците;

б) ДЕЛУМНО одговориле 6 испитаници, што претставува 6% од испитаниците; и

в) НЕ одговориле 93 испитаници, што претставува 86% од испитаниците.

Табеларен приказ на добиените одговори е претставен во табела бр.3.

Табела бр.3. Одговори на прашање број 3.

Единицата за внатрешна ревизија во којашто сте вработени има апсолутна функционална независност				
ОДГОВОРИ ОД ИСПИТАНИЦИТЕ				
Прашање број 3	**ДА**	**ДЕЛУМНО**	**НЕ**	**ВКУПНО**
	71	7	2	80
	89%	9%	2%	100%

Визуелно, тоа е претставено на следниот график.



Графикон бр.3. Одговори на прашање бр.3.

Четвртото прашање/исказ, кое е поставено за истражувачката популација гласи: ***Единицата за внатрешна ревизија во којашто сте вработени е во добра координативна врска со Центарот за хармонизација.***

На овој исказ, од 80 испитаници во истражувањето, добиени се следниве резултати:

а) ДА одговориле 70 испитаници, што претставува 88% од испитаниците;

б) ДЕЛУМНО одговориле 10 испитаници, што претставува 12% од испитаниците; и

в) НЕ одговориле 0 испитаници, што претставува 0% од испитаниците.

Табеларен приказ на добиените одговори е претставен во табела бр.4.

Табела бр.4. Одговори на прашање број 4.

Единицата за внатрешна ревизија во којашто сте вработени има апсолутна функционална независност				
ОДГОВОРИ ОД ИСПИТАНИЦИТЕ				
Прашање број 4	**ДА**	**ДЕЛУМНО**	**НЕ**	**ВКУПНО**
	70	10	0	80
	88%	12%	0%	100%

Визуелно, тоа е претставено на следниот график.



Графикон бр.4. Одговори на прашање бр.4.

Петтото прашање/исказ, кое е поставено за истражувачката популација гласи: ***Центарот за хармонизација во континуитет врши обуки/семинари за внатрешните ревизори со цел подобри перформанси во нивното работење***

На овој исказ, од 80 испитаници во истражувањето, добиени се следниве резултати:

а) ДА одговориле 70 испитаници, што претставува 88% од испитаниците;

б) ДЕЛУМНО одговориле 10 испитаници, што претставува 12% од испитаниците; и

в) НЕ одговориле 0 испитаници, што претставува 0% од испитаниците.

Табеларен приказ на добиените одговори е претставен во табела бр.5.

Табела бр.5. Одговори на прашање број 5.

Центарот за хармонизација во континуитет врши обуки/семинари за внатрешните ревизори со цел подобри перформанси во нивното работење				
ОДГОВОРИ ОД ИСПИТАНИЦИТЕ				
Прашање број 5	**ДА**	**ДЕЛУМНО**	**НЕ**	**ВКУПНО**
	52	18	10	80
	65%	23%	12%	100%

Визуелно, тоа е претставено на следниот график.



Графикон бр.5. Одговори на прашање бр.5.

Шестото прашање/исказ, кое е поставено за истражувачката популација гласи: ***Центарот за хармонизација во континуитет врши обуки/семинари за внатрешните ревизори со цел подобри перформанси во нивното работење***

На овој исказ, од 80 испитаници во истражувањето, добиени се следниве резултати:

а) ДА одговориле 70 испитаници, што претставува 88% од испитаниците;

б) ДЕЛУМНО одговориле 10 испитаници, што претставува 12% од испитаниците; и

в) НЕ одговориле 0 испитаници, што претставува 0% од испитаниците.

Табеларен приказ на добиените одговори е претставен во табела бр.6.

Табела бр.6. Одговори на прашање број 6.

Центарот за хармонизација во континуитет врши обуки/семинари за внатрешните ревизори со цел подобри перформанси во нивното работење				
ОДГОВОРИ ОД ИСПИТАНИЦИТЕ				
Прашање број 6	**ДА**	**ДЕЛУМНО**	**НЕ**	**ВКУПНО**
	52	18	10	80
	65%	23%	12%	100%

Визуелно, тоа е претставено на следниот график.



Графикон бр.6. Одговори на прашање бр.6.

Седмото прашање/исказ, кое е поставено за истражувачката популација гласи: ***Во институцијата во којашто сте вработени, активностите на внатрешните ревизори ја зголемуваат ефективноста на работењето на институцијата***

На овој исказ, од 80 испитаници во истражувањето, добиени се следниве резултати:

а) ДА одговориле 59 испитаници, што претставува 74% од испитаниците;

б) ДЕЛУМНО одговориле 11 испитаници, што претставува 14% од испитаниците; и

в) НЕ одговориле 10 испитаници, што претставува 12% од испитаниците.

Табеларен приказ на добиените одговори е претставен во табела бр.7.

Табела бр.7. Одговори на прашање број 7.

Во институцијата во којашто сте вработени, активностите на внатрешните ревизори ја зголемуваат ефективноста на работењето на институцијата				
ОДГОВОРИ ОД ИСПИТАНИЦИТЕ				
Прашање број 7	**ДА**	**ДЕЛУМНО**	**НЕ**	**ВКУПНО**
	59	11	10	80
	74%	14%	12%	100%

Визуелно, тоа е претставено на следниот график.



Графикон бр.7. Одговори на прашање бр.7.

Осмото прашање/исказ, кое е поставено за истражувачката популација гласи: ***Моменталниот модел на структурна организираност на единиците за внатрешна ревизија е соодветен за прикажување на реалните перформанси на институциите.***

На овој исказ, од 80 испитаници во истражувањето, добиени се следниве резултати:

а) ДА одговориле 44 испитаници, што претставува 55% од испитаниците;

б) ДЕЛУМНО одговориле 20 испитаници, што претставува 25% од испитаниците; и

в) НЕ одговориле 16 испитаници, што претставува 20% од испитаниците.

Табеларен приказ на добиените одговори е претставен во табела бр.8.

Табела бр.8. Одговори на прашање број 8.

Моменталниот модел на структурна организираност на единиците за внатрешна ревизија е соодветен за прикажување на реалните перформанси на институциите

ОДГОВОРИ ОД ИСПИТАНИЦИТЕ				
	ДА	**ДЕЛУМНО**	**НЕ**	**ВКУПНО**
Прашање број 8	44	20	16	80
	55%	25%	20%	100%

Визуелно, тоа е претставено на следниот график.



Графикон бр.8. Одговори на прашање бр.8.

Деветтото прашање/исказ, кое е поставено за истражувачката популација гласи: ***Моменталниот модел на структурна организираност на единиците за внатрешна ревизија резултира со зголемена транспарентност на работењето на институциите.***

На овој исказ, од 80 испитаници во истражувањето, добиени се следниве резултати:

а) ДА одговориле 54 испитаници, што претставува 67% од испитаниците;

б) ДЕЛУМНО одговориле 32 испитаници, што претставува 28% од испитаниците; и

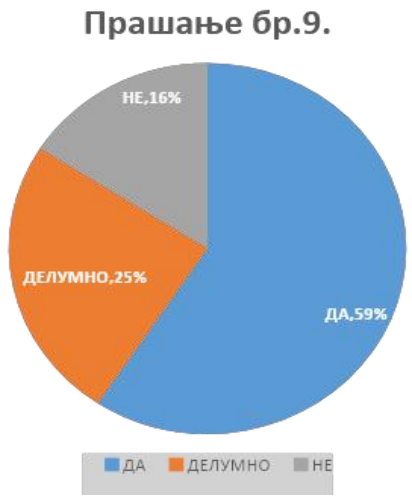
в) НЕ одговориле 14 испитаници, што претставува 18% од испитаниците.

Табеларен приказ на добиените одговори е претставен во табела бр.9.

Табела бр.9. Одговори на прашање број 9.

Моменталниот модел на структурна организираност на единиците за внатрешна ревизија резултира со зголемена транспарентност на работењето на институциите.				
ОДГОВОРИ ОД ИСПИТАНИЦИТЕ				
Прашање број 9	**ДА**	**ДЕЛУМНО**	**НЕ**	**ВКУПНО**
	54	30	16	80
	67%	28%	18%	100%

Визуелно, тоа е претставено на следниот график.



Графикон бр.9. Одговори на прашање бр.9.

Десеттото прашање/исказ, кое е поставено за истражувачката популација гласи: **Постои потреба на промена на постоечкиот модел на структурна организираност на единиците за внатрешна ревизија во јавните институции.**

На овој исказ, од 80 испитаници во истражувањето, добиени се следниве резултати:

а) ДА одговориле 45 испитаници, што претставува 56% од испитаниците;

б) ДЕЛУМНО одговориле 24 испитаници, што претставува 30% од испитаниците; и

в) НЕ одговориле 11 испитаници, што претставува 14% од испитаниците.

Табеларен приказ на добиените одговори е претставен во табела бр.10.

Табела бр.10. Одговори на прашање број 10.

Моменталниот модел на структурна организираност на единиците за внатрешна ревизија резултира со зголемена транспарентност на работењето на институциите.				
ОДГОВОРИ ОД ИСПИТАНИЦИТЕ				
Прашање број 9	**ДА**	**ДЕЛУМНО**	**НЕ**	**ВКУПНО**
	45	24	11	80
	56%	30%	14%	100%

Визуелно, тоа е претставено на следниот график.



Графикон бр.9. Одговори на прашање бр.9

5.2. Квалитативна анализа и доказ на хипотези

Од прикажаните резултати, можеме да заклучиме дека најголем број ревизори кои учествуваа во истражувањето, сметаат дека во единицата за внатрешна ревизија во којашто работат има доволен број ревизори, кои се професионалци во своето поле. Поголемиот број испитаници исто така ја потврдуваат и независноста на единицата за внатрешна ревизија, односно потврдуваат дека истата има апсолутна функционална независност. Независноста е клучна за објективното идентификување и оценување на ризиците во рамките на една организација. Ревизорите можат да ги идентификуваат ризиците кои би можеле да бидат занемарени од внатрешните засегнати страни кои имаат свој интерес за одреден исход. Резултатите исто така покажуваат дека единиците за внатрешна ревизија се во координативен однос со Центарот за хармонизација, кој пак конотинуирано спроведува обуки за развој.

Од добиените резултати, можеме да заклучиме дека поединечната хипотеза 1 која гласи: **Ако постои соодветна структурна организираност на внатрешната ревизија, тогаш ќе се подобрат резултатите на јавните институции,** се потврдува.

Во однос на моменталната организациска структура на системот за внатрешна ревизија во РСМ, поголемиот дел од ревизорите сметаат дека истиот е соодветен е соодветен за прикажување на реалните перформанси на институцијата, резултира со зголемена ефективност на работењето на институцијата.

Од прикажаните резултати, можеме да заклучиме дека поединечната хипотеза 2 која гласи: **Ако постои соодветна структурна организираност на внатрешната ревизија, тогаш ќе се зголеми ефективноста на работата на јавните институции,** се потврдува.

Со потврдување на двете поединечни хипотези, се потврдува генералната хипотеза која гласи: **Соодветната структурна организираност на внатрешната ревизија во институциите во јавниот сектор води кон подобри резултати и поголема ефективност на работата на институциите.**

Преку докажување на хипотезите, можеме да заклучиме дека функцијата на внатрешна ревизија во Северна Македонија, особено во јавниот сектор, игра клучна улога во обезбедувањето транспарентност, отчетност и ефективно управување. Примарната цел на функцијата за внатрешна ревизија е да обезбеди независни и објективни услуги за уверување и консултации. Внатрешните ревизори имаат за цел да им помогнат на субјектите од јавниот сектор да ги постигнат своите цели преку евалуација и подобрување на ефективноста на процесот на управување со ризик, контрола и управување.

Функцијата за внатрешна ревизија во Северна Македонија работи во правната рамка утврдена со закони како што се Законот за внатрешна финансиска контрола и Законот за внатрешна ревизија. Овие закони ги дефинираат целите, одговорностите и стандардите за единиците за внатрешна ревизија во рамките на организациите од јавниот сектор.

Внатрешните ревизори одржуваат независност и објективност во нивните проценки. Тие се ослободени од несоодветно влијание и конфликт на интереси и обезбедуваат непристрасни проценки на операциите на организацијата, управувањето со ризикот и процесите на контрола. Внатрешните ревизори во Северна Македонија се придржуваат до меѓународните стандарди поставени од Институтот за внатрешни ревизори (IIA). Овие стандарди го водат спроведувањето на активностите на внатрешната ревизија, обезбедувајќи професионализам, интегритет и етичко однесување кај практичарите на внатрешната ревизија.

Обемот на активностите на внатрешната ревизија опфаќа различни аспекти, вклучувајќи финансиски контроли, усогласеност со законите и прописите, оперативната ефикасност, практиките за управување со ризик и заштитата на средствата. Внатрешните ревизори спроведуваат систематски прегледи и проценки за да дадат препораки за подобрување. Единиците за внатрешна ревизија ги доставуваат своите наоди и препораки до раководството и релевантните надзорни тела во рамките на организацијата. Тие подготвуваат извештаи кои ги истакнуваат областите за подобрување, потенцијалните ризици и препораките за подобрување на контролите и процесите.

Државниот завод за ревизија на Северна Македонија ја надгледува ефективноста на системите за внатрешна контрола и функциите на внатрешната ревизија во субјектите од

јавниот сектор. Таа спроведува независни ревизии за да обезбеди усогласеност со законите, регулативите и најдобрите практики.

Генерално, функцијата за внатрешна ревизија во јавниот сектор на Северна Македонија работи со цел да ги подобри процесите на управување, управување со ризик и контрола. Нејзината организациска структура, независност, почитување на професионалните стандарди и фокусирање на обезбедување вредни увиди и препораки придонесуваат за ефективно управување со јавните ресурси и за постигнување на организациските цели.

ЗАКЛУЧОК

Улогата на внатрешната ревизија традиционално само ја нагласува внатрешната контрола и усогласеноста со финансиското управување. Меѓутоа, внатрешната ревизија значително еволуираше во последниве години кон поширока внатрешна консултантска улога во рамките на функцијата за управување со корпоративниот ризик. Оттаму е и потребата за истражување од овој вид односно важно е да се испита колку ефективно функционира внатрешната ревизија и дали моменталниот модел на структурна организираност во јавниот сектор е соодветен и испорачува резултати.

Внатрешната ревизија е клучна функција во јавните организации. Обезбедува независен и објективен преглед на финансиските и оперативните контроли на организацијата, осигурувајќи дека тие работат ефикасно, ефективно, економично и етички. Од сето ова погоре наведено може да се дојде до заклучок дека основната цел на внатрешната ревизија во јавниот сектор е да им помогне на организациите поефикасно и поефективно да ги извршуваат своите деловни активности со што пак ќе се зголеми довербата на јавноста во организациите од јавниот сектор. Понатаму, Внатрешната ревизија има за цел да даде препораки, анализи, , совети и информации кои се однесуваат на работата на институцијата, а воедно и придонесува кон континуирано подобрување на работата на јавните институции и нивните вработени.

Внатрешната ревизија има свои вработени кои се нарекуваат внатрешни ревизори. Внатрешните ревизори имаат значајна улога во оценувањето на ефективноста, како и составот на контролата, а придонесуваат и за подобрување на ефикасноста на работата на институцијата преку нивната експертиза. Внатрешната ревизија ги фокусира своите активности на анализите на ефикасноста, економичноста и ефективноста во работењето и преку овие анализи придонесува за постигнување поголем успех во работата и подобрување на економската ефикасност на институциите. Преку наоѓање и елиминирање

на слабостите во работата, внатрешната ревизија претставува независна и објективна активност за уверување, која е создадена за да ја зголеми вредноста, да ја подобри работата и финансиската дисциплина на деловниот субјект.

Единицата за централна хармонизација е составен дел од активноста на внатрешната ревизија во јавниот сектор и телото одговорно за развој и спроведување на методологијата за внатрешна ревизија во земјата. Една од нејзините задачи е да ја следи севкупната независност и квалитетот на внатрешната ревизија во јавниот сектор. Единицата за централна хармонизација мора да спроведе надворешни прегледи на квалитетот на различни единици за внатрешна ревизија во националните и федералните ресорни министерства, на ниво на локална самоуправа, во буџетски и државни институции за да ги исполни своите обврски. Единицата за централна хармонизација треба да спроведе инспекции врз основа на процес на селекција кој првенствено е воден од ризик и други индикатори како што се примени жалби или прашања покренати во печатот.

Иако надворешната проценка на квалитетот што ја спроведува Единицата за централна хармонизација придонесува за константното подобрување на квалитетот на внатрешната ревизија во одредени институции и во земјата воопшто, нејзините согледувања никогаш не може да се сметаат за целосно независни бидејќи Единицата за централна хармонизација е клучен дел од системот за внатрешна ревизија. Затоа, надворешните проценки на квалитетот што ги врши Единицата за централна хармонизација не се замена за пропишаните периодични надворешни проценки што треба да ги вршат квалификувани независни рецензенти и кои ќе вклучуваат инспекција од Единицата за централна хармонизација

Целта на овој труд беше да се согледа улогата и значењето на внатрешната ревизија како интегрален елемент на системот за јавна внатрешна контрола, и да се презентираат постоечките модели на структурна организираност на внатрешната ревизија во јавниот сектор и нивните карактеристики, предности и недостатоци.

Резултатите од спроведеното истражување со цел докажување на хипотезата, потврдија дека постоечкиот децентрализиран модел на организација на внатрешната ревизија во организациите од јавниот сектор е соодветен, и истиот води кон подобри перформанси и зголемена ефективност на работата на институциите од јавниот сектор.

Истражувањето за функцијата на внатрешна ревизија е релевантно за подобрување на квалитетот на управувањето во организациите. Организациската структура е важен елемент на владиниот менаџмент во контекст на остварување на добро управување преку обезбедување квалитетни и ефективни ревизорски резултати.

БИБЛИОГРАФИЈА

Abbott, L., Parker, S., & Peters, G. F. (2010). Serving two masters: The association between audit committee internal audit oversight and internal audit activities. Accounting Horizons, 24(1), 1-24

Abdel AT (2007). "Encyclopedia of auditing standards", Dar University, Cairo, Arab Republic of Egypt

Abutaber, Thaer. (2016). The Role of Internal Audit function in the Public Sector. Managerial Auditing Journal. 5.

Afifi AMF (2007). Obstacles to the work of the internal audit units and the proposed mechanisms to increase the effectiveness of application-analytical study on the Palestinian Authority institutions in the Gaza Strip, master thesis , the Islamic University of Gaza.

Alic M, Rusjan B. Contribution of the ISO 9001 internal audit to business performance. International Journal of Quality and Reliability Management. 2010;27(8):916-937

Anderson, U. (2003). Research opportunities in internal auditing, Chapter 4: Assurance and consulting services. IIA Research Foundation Report

Arena, M., & Azzone, G. (2007). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. International Journal of Auditing, 13(1), 43-60.

Ацески, Благоја, Трајкоски, Бранко, „Интерна и екстерна ревизија", Економски факултет – Прилеп, 2003

Armstrong M.(2006),„A Handbook of Human Resource Management Practice",10th Edition, Kogan Page,London and Philadelphia

Атанасовски, Живко, „Јавни финансии"

Atagboro, Emmanuel & Bingilar, Paymaster. (2022). FINANCIAL MANAGEMENT CHALLENGES AND PERFORMANCE OF FINANCIAL INSTITUTIONS IN NIGERIA. 1. 8-19.

Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Lapides, P. D. (2000). Fraudulent financial reporting: Consideration of industry traits and corporate governance mechanisms. Accounting Horizons, 14(4), 441-454

Behrend, J., & Eulerich, M. (2019). The evolution of internal audit research: a bibliometric analysis of published documents (1926-2016). Accounting History Review, 29(1), 103-139

Carcello, J. V., Eulerich, M., Masli, A., & Wood, D. A. (2018). The value to management of using the internal audit function as a management training ground. Accounting Horizons, 32(2), 121-140.

Carrington, W., DeBuse, J. & Lee, H. J. (2008). The Theory of Governance and Accountability. Iowa, United States of America: Centre for International Finance & Development, University of IOWA.

Cohen, J., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. (2010). Corporate governance in the post Sarbanes Oxley era. Contemporary Accounting Research, 27(3), 751-786

Coram P, Ferguson C, Moroney R (2006). The importance of Internal Audit in Fraud Detection. The University of Melbourne and Monash University. Australia.

Chris, I. & Out, D. (2012). Financial mismanagement and corporate financial performance International Journal of Humanities and Social Science. 2(13). 18-27

Божиновска Лазаревска, З.(2011), „Ревизија“, Економски факултет – Скопје

Detter, D., & Fölster, S. (2015), ―The Public Wealth of Nations – How Management of Public Assets Can Boost or Bust Economic Growth", Palgrave Macmillan,

De Zwaan, L., Stewart, J., & Subratmaniam, N. (2011). Internal audit involvement in enterprise risk management. Managerial Auditing Journal, 26(7), 586-604

Dimitrović, V., Žarkić Joksimović, N. & Knežević, S. (2014): Predizvikot za izvestuvanje za intelektualen kapital, Zbornik na trudovi Smetkovodstvoto, finansiskoto izvestuvanje i revizijata vo funkcija na menadžmentot i ekonomskiot razvoj, XVI simpozijum na smetkovoditelite na Republika Makedonija, Struga, str. 203

Dragojevic, Dragutin, Perspectives of Internal Audit Development, SR Yugoslavia, 1995

Dimitrova, Janka "Internal Audit", 2017

Eulerich, M., Henseler, J., & Kohler, A. G. (2017). The internal audit dilemma - The impact of executive directors versus audit committees on internal auditing work. Managerial Auditing Journal, 32(9)

Eulerich, M., & Ratzinger-Sakel, N. (2018). The effects of cultural dimensions on the internal audit function? A worldwide comparison of internal audit characteristics. Corporate Ownership and Control, 15(3-1), 217-229

Geissdoerfer M., Savaget P., Bocken P., Hultink J., The Circular Economy - A new sustainability paradigm?, Journal of Cleaner Production, 2017, No. 143: pp. 757-768.

Glover, S. M., Prawitt, D. F., & Wood, D. A. (2010). Internal audit sourcing arrangement and the external auditor's reliance decision. Contemporary Accounting Research, 25(1), 193-213

Goodwin-Stewart, J., & Kent, P. (2006). The use of internal audit by Australian companies. Managerial Auditing Journal, 21(1), 81-101

Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective -International Public Sector Study, IFAC, New York, 2001

Gramling, A., Maletta, A., Schneider, A., & Church, B. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and dire

Grubišić, M., Nušinović, M., & Roje, G. (2009), ―Towards Efficient Public Sector Asset Management‖, Financial Theory and Practice, pp. 329-361 ctions for future research. Journal of Accounting Literature, 23, 194-244.

Healy, P. M. & Palepu, K. G. (2001). Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature. Journal of Accounting and Economics, 31, pp. 405-440

Hoos, F., Messier, W. F., Smith, J. L., & Tandy, P. R. (2018). An experimental investigation of the interaction effect of management training ground and reporting lines on internal auditors' objectivity. International Journal of Auditing, 22(2), 150-163.

IIA (2013). The three lines of defense in effective risk management and control. The Institute of Internal Auditors

Ibukun. W., Babatope, K. & Thomas, O. (2011). Financial mismanagement and financial performance in orgabizations. International Journal of Leadership Studies, 6(2), 50-64

International Organization of Auditing Institutions (INTOSAI)

Извештај за напредокот на Република Северна Македонија (2020), Европска комисија, Брисел

Закон за јавна внатрешна финансиска контрола, („Сл. весник на Р Македонија“ 90/09 со измените)

J. Diamond, (2020) „The role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective„ IMF

Key Performance Indicators for Internal Audit function(2020),IA CoP, PEM-PAL

Khatib KR (2010). Modern concepts in the financial and internal control in the public and private sector, the first edition, Amman: Arab society for publication and distribution library

Kiliç, B.İ., Kuvat, Ö. and Boztepe, E. (2021), "Measurement of the Effectiveness of Internal Audits in Public Sector*", Grima, S. and Boztepe, E. (Ed.) *Contemporary Issues in Public Sector Accounting and Auditing* (*Contemporary Studies in Economic and Financial Analysis, Vol. 105*), Emerald Publishing Limited, Bingley, pp. 207-218.

Knežević, S., Dmitrović, V., Jovanović, M. & Obradović, T. (2011). Upravljanje potraživanjima od kupaca u funkciji podrške uspešnosti poslovanja. Management,58, Fakultet organizacionih nauka Beograd, p. 52.

Krogstad, J., Ridley, A. J., Rittenberg, L.E. (2000): Where are we going?, Internal Auditing, 56 (5)

Lukić, Radojko. 2010. Revizija u bankama. Beograd: Ekonomski fakultet.

Milichamp, A. & Taylor, J. (2012). Auditing, Cenagage Learning EMEA, UK, pp. 4

Меѓународни стандарди за професионално извршување на внатрешната ревизија, („Сл. весник на Р Македонија“ 113/14)

Moller, Robert R.,, Brink’s modern internal auditing”, 7th edition, John Wiley and Sons, USA, 2009

Mitevski M., (2016),, System of Public Internal Financial Control in the Republic of Macedonia-achievements and improvements” Economic Development, Journal of The Institute of Economics –Skopje, No.1-2/2016

Minovski, Zoran, State Accounting and Accounting for Nonprofit Organizations, Skopje, 2004

Mustafa Baltaci and Serdar Yilmaz. (2006). Keeping an Eye on Substational Governemnts: Internal control and Audit at Local Levels. Washington, D.C.:World Bank.

Nestorenko, Tetyana & Ostenda, Aleksander. (2019). PUBLIC INTERNAL AUDIT: INTERNATIONAL SCOPE. 33-43.

Nie, J. (2017). When Internal Control Meets Internal Audit: Conflict or Combine? Open Journal of Accounting, 06(02), 43–51. doi: 10.4236/ojacct.2017.62004

Николовски проф. д-р Пеце, „Организација на ревизијата на финансиските извештаи”, Економски факултет – Прилеп, 2004

Николовски проф. д-р Пеце, „Интерна и екстерна ревизија”, Економски факултет – Прилеп, 2009

OECD. (2011). Internal Control and Internal Audit: Ensuring Public Sector Integrity and Accountability.

Одлука за формирање комитет за финансиско управување и контрола, од 1.8.2011 година, Министерство за финансии на Република Македонија

„Прирачник за внатрешна ревизија“, (2010), Министерство за финансии на РМ, Скопје

Правилник за начинот на извршување на внатрешната ревизија и начинот на известување за ревизијата („Сл. весник на Р Македонија“ 136/2010)

Правилник за повелбата за внатрешна ревизија, („Сл. весник на Р Македонија“ 136/2010)

„Пишување ревизорски извештај“, (2010), Здружение на финансиски работници на локална самоуправа и јавни претпријатија, Скопје

Professional auditing standards published by the IIA and commented by the IFACI, (2002), Bucureşti

„Research Report: Internal Audit Around the World—A Perspective on Global Regions“,(2014), The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), Florida

Rezaee, Z., & Lander, G. (1993). The internal auditor’s relationship with the audit committee. Managerial Auditing Journal, 8(3), 35-40

Robertson C Jack, Timothy J.Louwers, (1999), „Auditing“ ninth edition, Irwin/McGraw- Hill. Boston, USA

Rulebook on Auditing Standards for State Audit, Skopje, 1998

Salehi, M. (2008).Audit expectation gap: Concept, nature and trace.African Journal of Business Management. 5(21), 8376-8392.

Selim, G., Melville, R., D'Onza, G. Pelligrini, M. and Kotoupis, A. (2014).Internal Audit Around the World: A Perspective on Global Regions.

Stanišić N., Mizdraković V., Radojević T., Stanić N., Određivanje drugog nivoa revizorskih firmi u Republici Srbiji - u potrazi za 'Malom četvorkom', The European Journal of Applied Economics 2015, Vol. 12, No. 2:str. 35-43.

Tanko, M. (2011).Audit Expectation Gap: The Trend to Close the Gap in the 21st Century. Research commissioned by The Institute of Chartered Accountants of Nigeria (ICAN)

Tolu, L. & Dare, O. (2012). Organizational performance and financial mismanagement. Afro Asian Journal of Social Sciences. 3(3.3),2229 – 5313.

Таневска Т. (2007), „Воведво системот за јавна внатрешна финансиска контрола“ (PIFC), Билтен (јануари/февруари), стр. 66-69, Министерство за финансии, Скопје

Wakida, Edith. (2015). INTERNAL CONTROLS IN FINANCIAL MANAGEMENT: Balancing Controls and Risks. 10.13140/RG.2.1.1714.3524.

World Bank - The Center for Financial Reporting Reform (CFRR), (2020), ―Strengthening Fixed Asset Management through Public Sector Accounting", Washington, available at: https://cfrr.worldbank.org/publications/strengthening-fixed-asset-management-through-publicsector-accounting

Уредба за начелата за внатрешна организација на органите на државната управа, („Сл. весник на Р Македонија" 105/07 со измените)

Уредба за утврдување на меѓусебните односи на органите и структурите на децентрализирано управување со првите четири компоненти од Инструментот за претпристапна помош (ИПА) на Европската Унија („Сл. весник на Р Македонија" 132/08 со измените)

Zou, J. (2019). On the Role of Internal Audit in Corporate Governance. American Journal of Industrial and Business Management, 09(01), 63–71. doi: 10.4236/ajibm.2019.91005

ПРИЛОГ

Прилог

Анкетен прашалник за ревизори

.

1. Во единицата за внатрешна ревизија во којашто сте вработени има доволен број извршители

   А) ДА

   Б) ДЕЛУМНО

   В) НЕ

2. Во единицата за внатрешна ревизија којшто сте вработени, извршителите се професионалци во своето поле

   А) ДА

   Б) ДЕЛУМНО

   В) НЕ

3. Единицата за внатрешна ревизија во којашто сте вработени има апсолутна функционална независност

   А) ДА

   Б) ДЕЛУМНО

   В) НЕ

4. Единицата за внатрешна ревизија во којашто сте вработени е во добра координативна врска со Центарот за хармонизација

А) ДА

Б) ДЕЛУМНО

В) НЕ

4. Центарот за хармонизација во континуитет врши обуки/семинари за внатрешните ревизори со цел подобри перформанси во нивното работење

А) ДА

Б) ДЕЛУМНО

В) НЕ

5. Центарот за хармонизација во континуитет организира обуки/семинари кои се корисни за работењето на внатрешните ревизори

А) ДА

Б) ДЕЛУМНО

В) НЕ

6. Во институцијата во којашто сте вработени, активностите на внатрешните ревизори ја зголемуваат ефективноста на работењето на институцијата

А) ДА

Б) ДЕЛУМНО

В) НЕ

7. Моменталниот модел на структурна организираност на единиците за внатрешна ревизија е соодветен за прикажување на реалните перформанси на институцијата

А) ДА

Б) ДЕЛУМНО

В) НЕ

8. Моменталниот модел на структурна организираност на единиците за внатрешна ревизија резултира со зголемена ефективност на работењето на институцијата

А) ДА

Б) ДЕЛУМНО

В) НЕ

9. Постои потреба на промена на постоечкиот модел на структурна организираност на единиците за внатрешна ревизија во јавните институции

А) ДА

Б) ДЕЛУМНО

В) НЕ