

**МИНИСТЕРСТВО ЗА ФИНАНСИИ**  
Централна единица за хармонизација на финансиското управување и контрола и  
внатрешната ревизија

# **НАСОКИ ЗА РАКОВОДНА ОДГОВОРНОСТ**



**2016**

## Содржина

1. Вовед .....	3
2. Раководна одговорност.....	3
2.1 Раководна одговорност на раководителот на субјектот .....	3
2.2 Раководна одговорност на другите високи раководители .....	4
3. Врска на раководната одговорност и финансиското управување и контрола.....	5
3.1 Предуслови за развој на раководната одговорност .....	7
3.2 Потешкотии во развојот на раководната одговорност во пракса .....	7
3.3 Мерки за подобрување на раководната одговорност.....	9
4 Заклучок .....	10

## 1. ВОВЕД

Во член 7 и 8 од Законот за јавна внатрешна финансиска контрола<sup>1</sup> е дефинирана одговорноста на раководителот на субјектот и раководителите на организационите единици односно лицата на кои раководителот на субјектот пренел овластувања и одговорности во согласност со Правилникот за начинот за давање на овластувања и Правилникот за начинот на спроведување на општите финансиски процеси<sup>2</sup>.

Целта на овие насоки за раководната одговорност (во натамошниот текст: Насоки) е:

- да се објасни што значи раководната одговорност во пракса
- да се објасни врската помеѓу раководната одговорност и финансиското управување и контрола
- да се укажува на одредени предуслови за развој на раководната одговорност
- да се дадат примери на најчести потешкотии за развојот на раководната одговорност
- да се укаже на некои од мерките за развојот на раководната одговорност во рамки на организацијата.

Насоките се изготвени врз основа на анализа од страна на Централната единица за хармонизација спроведена во областа на финансиското управување и контрола, поврзана со разбирањето и примената на раководната одговорност во пракса.

Насоките се наменети за раководните структури, вклучувајќи ги раководителите на субјектите и сите нивоа на раководители (државни советници, раководители на сектори, раководители на одделенија и сл.).

## 2. РАКОВОДНА ОДГОВОРНОСТ

### 2.1 Раководна одговорност на раководителот на субјектот

Раководната одговорност значи дека раководителот на субјектот е одговорен за законско, наменско и целисходно користење на средствата. Тој исто така е одговорен за воспоставување на сите потребни предуслови, особено за ефикасно и ефективно функционирање на системот за финансиско управување и контрола, за да се обезбеди законско, наменско и целисходно користење на средствата.

Оваа одговорност се однесува на сите доделени буџетски средства (од сите извори на финансирање), дури и тогаш кога средствата поминуваат преку институцијата до второто или дури и третото ниво на буџетскиот корисник. Првото ниво на буџетскиот корисник ги добива средствата за да се постигне одредена цел (или цели) и како буџетскиот корисник од прва линија ќе го организира користењето на овие средства е одговорност на првото ниво. Одговорноста тогаш наметнува обврска на буџетскиот корисник од првото ниво да обезбеди не само трошење на средствата за планираната намена и цел, туку и нивна ефикасна и ефективна употреба и, исто така, дали средствата доделени на второто и третото ниво на буџетските корисници, се правилно искористени.

Значи, надлежните министерства и единиците на локалната самоуправа треба да обезбедат почитување на принципите на законско, наменско и целисходно користење на средствата, како и координирање на воспоставувањето на ефикасен и ефективен систем на финансиско управување и контрола кај буџетските корисници од нивна надлежност.

**Раководната одговорност значи задржување на контролата без контролирање на сè и сешто.** Вистина е дека раководителот на субјектот ја носи крајната одговорност. Сепак, погрешно е да се смета

<sup>1</sup> „Службен весник на Република Македонија“ бр. 90/09 и 188/13

<sup>2</sup> „Службен весник на Република Македонија“ бр. 147/10 и 34/11

дека раководителот на субјектот може да биде одговорен само ако сите одлуки ги носи лично и ако сите ги надгледува до најситните детали. Ова не ретко доведува до тоа останатите вработени полека да се отуѓуваат од процесите на внатрешните контроли, бидејќи не се јасно уредени овластувањата и одговорностите. Неизбежна последица на тоа е намалена организациска ефикасност, како и слаба одговорност на раководителите на пониските нивоа и другите вработени и несоодветен развој на вработените. Конкретно, тоа не ретко значи дека раководителите од пониските нивоа не знаат со сигурност ни со колку буџетски средства располагаат, ниту кои цели треба да ги остварат.

Тоа што раководителот на субјектот ја носи крајната одговорност не значи дека раководителот на субјектот е должен да ги носи сите одлуки и дека мора да потпишува се или повеќето документи кои излегуваат од организацијата. Донесувањето на сите одлуки и потпишувањето на сите документи не обезбедува контрола на активностите во организацијата, туку сосема спротивно, бидејќи:

- раководителот на субјектот нема да биде во можност да посвети време за стратешките прашања или за општиот надзор и контрола, како и водството во организацијата
- донесувањето на одредени одлуки бара познавање на некои технички детали, одредени поединости и слично, за што раководителот не мора нужно да поседува такви стручни знаења, што му го отежнува донесувањето на одлуки
- дури и кога вработените се вклучени во процесот на внатрешно одлучување, тие не се овластени за донесување на крајна одлука, ниту да се појавуваат како одговорни лица со свое име и потпис, што резултира со недостаток на одговорност и несоодветен развој на вработените.

Да се има организацијата под контрола не значи дека раководителот мора да ја контролира секоја поединечна финансиска и деловна одлука.

Со развојот на **системот на финансиско управување и контрола**, раководителот на субјектот може да го подобри водењето на работењето на организацијата. Раководителот на субјектот особено би требало да ја сфати користа од пренесувањето на овластувањата и одговорностите. Со јасно утврден систем за пренос и воспоставување на соодветни линии на известување, вклучувајќи јасни цели и показатели на успешност, тој може да го задржи општиот надзор и контрола и да врши повеќе работи, а бидејќи со тоа е ослободен од секојдневните административни работи, може појасно да се фокусира на остварување на политиката и целите на организацијата.

**Раководителот на субјектот треба да воспостави организација и да назначи раководители кои имаат капацитет за спроведување на целите на организацијата (и тоа ефикасно и ефективно) и да ги уреди овластувањата и одговорностите.** Таквата организација на раководителот на субјектот може да му обезбеди разумно уверување дека целите ќе се постигнат во согласност со буџетот, а услугите и активностите ќе се испорачуваат ефективно и ефикасно и дека релевантните закони и прописи ќе се почитуваат и одлуките ќе се донесуваат во интерес на јавноста.

## **2.2 Раководна одговорност на другите високи раководители**

Раководителот на субјектот е одговорен да обезбеди дека организацијата е во состојба да ги спроведе целите на организацијата ефикасно и ефективно. Главната одговорност на другите високи раководители е да помогнат на раководителот на субјектот тоа да се постигне. Секој **висок раководител би требало да биде одговорен за остварување на целите согласно планот, во рамки на буџетот и во согласност со законите и прописите во негова надлежност.** Секој висок раководител би требало да биде одговорен пред раководителот на субјектот за успехот или неуспехот во исполнувањето на тие барања, со соодветни мерки на одговорност, преку формално, редовно известување и неформално, преку состаноци и консултации.

**Секој висок раководител треба, во рамки на својата организациона единица за која е надлежен, да ја уреди поделбата на работите, задачите и одговорностите.** Таквата организација може да обезбеди разумно уверување на високите раководители дека целите се постигнуваат во рамките на буџетот, дека услугите и активностите се спроведуваат ефикасно и ефективно, во согласност со релевантните закони, прописи и упатства и дека одлуките се донесени во интерес на јавноста. Ова разумно уверување би требало да биде обезбедено преку мерките за одговорност, кои би требало да бидат поставени од високиот раководител. Овие мерки за одговорност би требало да овозможат високиот раководител да се усогласи со барањата на одговорностите кои ги наметнува раководителот на субјектот, иако во пракса тие мерки на одговорност се подетално разработени помеѓу високиот и нискиот раководител, отколку помеѓу високиот раководител и раководителот на субјектот.

Барањата кои треба да бидат исполнети, со цел високиот раководител да може разумно да обезбеди дека мерките за одговорност се ефективни, се:

- високиот раководител, пред се, треба да обезбеди дека раководителите кои директно му одговараат, имаат јасни цели, показатели на успешност, буџет и други ресурси
- високиот раководител треба јасно да ги дефинира овластувањата и одговорностите, со што би се овозможило постигнување на целите во рамки на подрачјето на својата надлежност
- високиот раководител, исто така, треба да води сметка за надлежностите и обуката на раководителите и другите вработени кои му се одговорни
- високиот раководител треба да ги дефинира соодветните линии и начинот на известување за постигнатите резултати
- да обезбеди дека системот на финансиско управување и контрола во областа за која е надлежен функционира ефикасно и ефективно
- каде што е соодветно, развивање и одржување на ефективни односи со буџетските корисници во состав.

### **3. ВРСКА ПОМЕЃУ РАКОВОДНАТА ОДГОВОРНОСТ И ФИНАНСИКОТО УПРАВУВАЊЕ И КОНТРОЛА**

Без постоење на раководната одговорност, не е можно да се развива финансиското управување и контрола. Без постоење на раководната одговорност, финансиското управување и контрола е насочено кон традиционалната буџетска контрола и обезбедување трошење на буџетските средства во согласност со законите и другите прописи. Целта е да се промени оваа пракса и фокусот на внимание да се насочи на резултатите кои се сака да се постигнат за потрошените буџетски средства и ефикасноста и ефективноста во нивната реализација.

**Најуспешен е оној раководител кој остварува вредност за парите.** За да се постигне ефикасна раководна одговорност, на раководителите им требаат веродостојни информации во облик кој ги задоволува нивните потреби. За да ги оствари целите на раководната одговорност, поврзани со резултатите, раководителот мора да има таков буџет, кој ги поврзува финансиските средства со резултатот и да ги следи информациите за трошењето во истиот облик.

**Клучни лица одговорни за финансиското управување и контрола се раководителите на сите нивоа на организационата структура.**

**Раководителот на единицата за финансиски прашања нема главна одговорност за спроведување на финансиското управување и контрола, туку тој е задолжен за координирање на активностите поврзани со финансиското управување и контрола** и нивното оперативно спроведување на ниво на субјектот

согласно Правилникот за начинот на извршување на работите од надлежност на единицата за финансиски прашања<sup>3</sup>, односно улогата на овој раководител е да помогне на раководителите при поставување на стандарди, обезбедување информации, давање совети и каде што е потребно, обезбедување аналитичка поддршка.

Затоа, раководителите на единиците за финансиски прашања имаат примарна одговорност да обезбедат трошење во согласност со буџетот, обврските да не го надминуваат буџетот, трошењето да е со намена за поддржување на целокупната политика за остварување на целите на организацијата и сето тоа да е направено на ефективен и ефикасен начин во однос на доброто управување, како и дека внатрешните контроли кои ги опфаќаат финансиите правилно се спроведуваат во практиката.

Улогата на раководителите на единиците за финансиски прашања, во однос на развојот на раководната одговорност на ниво на субјект, е следна:

- **да обезбедат финансиско лидерство во рамките на организацијата** за да се обезбеди дека сите раководители ги земаат во предвид финансиските информации при донесување на одлуките
- **да ги советуваат другите раководители за тоа како да ги користат финансиските информации и информациите за остварување на резултати, за да се овозможи проценка на најсоодветниот начин на испорака на услуги или активности**
- **планирање и подготовка на финансиската рамка неопходна за поддршка на раководителите**
- **испитување и поддршка на доносителите на одлуки во врска со финансиската одржливост на предложените активности за финансирање**
- **да обезбедат дека поодделните раководители ги контролираат расходите, приходите и обврските, со што би се обезбедило дека тие се во согласност со планираниот буџет**
- **обезбедување дека финансиските информации се достапни на раководителите во форма која ќе им помогне при донесување одлуки и остварување на своите цели**
- **обезбедување вредност за парите за оперативни активности преку испитување и анализа**
- **координација на активностите поврзани со финансиското управување и контрола на ниво на субјект**
- **координација во одвивањето на буџетскиот процес и обезбедување дека сите раководители придонесуваат за овој процес, преку анализа и испитување на нивните предлози и информации**
- **обезбедување на навремени финансиски извештаи (месечни и неделни или во некои други периоди)**
- **обезбедување дека во буџетскиот процес се делегирани функции, ограничувања и одговорности кои се јасно одредени и дека тие се почитуваат**
- **обезбедување дека постои соодветно финансиско планирање и надзор над инвестиционите проекти, без оглед на тоа дали е нов проект или одржување**
- **да се обезбеди ефективност и ефикасност во сите активности на буџетскиот процес.**

<sup>3</sup> „Службен весник на Република Македонија“ бр. 147/10 и 34/11

### **3.1. Предуслови за развој на раководната одговорност**

Предусловите кои овде се дефинирани се применуваат на сите нивоа во организацијата, а го вклучуваат следното:

- **организационата структура, која има капацитет за спроведување на стратешките цели на организацијата**
- **целите се јасно поставени и се дефинирани показатели на успешност за секоја организациона единица и подрачје на работа**
- **мерките на одговорност и делегирање на овластувања се јасно дефинирани и формално уредени** за секое ниво на раководење во организацијата, вклучувајќи го и начинот на соработка со буџетските корисници во состав
- **финансиски средства** (во рамките на усвоениот буџет) **се доделени на секое раководно ниво** на кое раководителите имаат одговорност за настанатите трошоци или за прибирање на приходите така што тие раководители се во можност правилно да ги извршуваат своите одговорности
- **системи за евиденција, ажурирани информации и навремено дистрибуирање на информации** во рамките на организацијата
- **системско преиспитување или проценка дали се остваруваат показателите на успешност и резултати**, вклучувајќи утврдување на причините и преземање мерки доколку тие не се остваруваат
- **дефинирани соодветни линии и начин за известување за постигнатите резултати**
- **системско преиспитување или проценка на барањата на корисниците** на услуги или активности кои ги дава организацијата, кое помага (без разлика дали корисниците се внатре или надвор од организацијата) да се утврди дали тоа што е дадено е во согласност со потребите на корисниците во утврденото време, со стандардите и е во форма која ја бара корисникот
- организацијата е целосно свесна на променливите околности и како околностите се менуваат така и **услугите или активностите кои се даваат се прилагодени на промените**
- при донесување на одлуки, **раководителите ги земаат во предвид ризиците** и настојуваат да управуваат со овие ризици
- раководителите **разбираат дека** често било која **услуга или активност има пошироко влијание**, особено на други делови од јавниот сектор, како и дека е битно тоа да се земе предвид во процесот на донесување на одлуки
- раководителите препознаваат дека **транспарентноста** на клучните одлуки е многу важна
- **компетентност и обука на раководителите и другите вработени.**

### **3.2 Потешкотии за развој на раководната одговорност во пракса**

Врз основа на анализа на годишните извештаи за системот на финансиско управување и контрола, одржаните состаноци и презентации со субјектите, утврдени се одредени потешкотии за развој на раководна одговорност, кои се појавуваат во пракса, а го вклучуваат следното:

- **неразбирање на раководната одговорност од страна на раководителите односно** погрешно толкување дека организацијата може да се има под контрола само ако може лично да се контролира секоја поединечна финансиска и деловна одлука
- **раководителите се преоптоварени заради потребата да ги одобрат сите одлуки и документи кои се испратени надвор од организацијата,** а резултат на тоа е доцненење на одлуките или недоволно посветување на соодветно внимание на технички прашања
- **недоволно развиени механизми за пренесување на надлежностите и одговорностите, што има за последица** вработените во хиерархијата да имаат тенденција на избегнување на учество во процесот на донесување одлуки, бидејќи тие тоа не го гледаат како составен дел од работата, а слабото учество или недостаток од истото доведува до ефект на демотивација што е пречка за понатамошен развој на професионалната јавна администрација
- **несоодветна организациска структура** во која е отежнато јасното уредување на овластувањата и одговорностите за реализација на функцијата, поставените цели и управувањето со буџетските средства
- **целите на организацијата не се јасно дефинирани,** или ако се дефинирани на организациско ниво не се распределени низ различните управувачки структури на организацијата
- **проценката на ризикот,** што би требало да биде суштинска карактеристика на донесувањето одлуки од страна на раководството, се смета само како барање на бирократијата, која би требало да ја преземат вработени од пониско ниво и како резултат на тоа проценката и управувањето со ризиците **во голема мера е неефикасно.**
- **финансиските планови (предлог буџетското барање и решението за распределба на вкупниот одобрен буџет) не се доволно разработени по организациони единици и програми,** односно не е јасно во кој износ која организациона единица учествува во спроведувањето на финансискиот план или во најдобар случај доделени се само деловите на буџетот на раководителите кои се одговорни за управување со програмите, проектите и активностите
- **некои раководители не учествуваат во процесот на формирање на буџетот и** само им се кажува колку буџет им е на располагање и затоа не постои врска меѓу она што се очекува од раководителот (резултати) и расположливиот буџет
- **известувањето за мерките на одговорност во рамки на организацијата е слабо или неефикасно** што не оди во прилог на ефективноста и ефикасноста и, во најдобар случај, се фокусира на ниво на потрошени средства
- **недостасуваат детални информации (финансиски и нефинансиски) за анализа на трошоците и предвидување на нивните идни движења**
- **внатрешните финансиски контроли се креирани на буџетот базиран на влезови (инпути),** а тенденција е да се фокусира на целта која се сака да се постигне и за која се трошат буџетските средства, како и колку ефикасно и ефективно тоа се прави
- **неразбирање на улогата на раководството во системот на финансиското управување и контрола**
- **неразвиена соработка со раководителот на единицата за финансиски прашања**
- **недостасуваат детални финансиски анализи за новите инвестиции или за предлозите за промени во постојните, што ја отежнува проценката на финансиското влијание на долг рок**



- **нема стратешко финансиско планирање** што би овозможило проценка на влијанието на тековните и новите политики поврзано со вкупните финансии на организацијата и за случаите кога мора да се носат краткорочни одлуки за кои однапред се знае дека на долг рок нема да бидат ефективни
- **недоволно развиени механизми за надзор над активностите на буџетските корисници во состав**, како и кај трговските друштва во сопственост

### **3.3. Мерки за развој на раководната одговорност**

Развојот на стратешкото и програмското планирање, односно поврзувањето на стратешките цели и буџетските средства, што вклучува и дефинирање на одговорни лица за реализација на стратешките цели и за управување со буџетските средства, претставуваат значајни чекори во развојот на раководната одговорност. Во продолжение се наведени некои од мерките за развој на раководната одговорност:

- **воспоставување на соодветна организациска структура** која ја поддржува реализацијата на основните функции на субјектот и спроведување на утврдените стратешки цели
- **поставување на јасни цели и показатели на успешност** за секоја организациона единица и подрачје на работа
- **поврзување на стратешкото и оперативното планирање со финансискиот план (решението за внатрешна распределба на вкупниот одобрен буџет)**
- **обезбедување дека финансискиот план е правилно изготвен**, на прво место, со анализа и испитување на предлозите на раководителите, со други зборови, не само сумирање на она што раководителите кажуваат дека им треба
- **распределба на одобрениот финансиски план до ниво на организациона единица** која има овластување за правење расходи (преземање на финансиски обврски) или управување со приходите, што им овозможува тој буџет да биде на располагање на раководителите кои се одговорни за управување со програмите, проектите и активностите
- **обезбедување дека делегираните овластувања и одговорности се формално утврдени** во рамки на организациската структура за спроведување на поставените цели и управување со буџетските средства кои се доделуваат на организационите единици за реализација на програмите, проектите, активностите од нивна надлежност и дека таквите овластувања редовно се прегледуваат и дополнуваат како се менуваат околностите
- **воспоставување на линии за известување** во согласност со пренесените овластувања и одговорности со цел следење на резултатите постигнати со средствата кои се доделени за одредени програми, проекти и активности
- **интегрирање на системот за управување со ризици во процесот на планирање и одлучување**
- **воспоставување на ефикасни и ефективни контролни активности со кои се обезбедува ефикасно управување со приходите, расходите, имотот и обврските**
- **воспоставување на ефикасен и ефективен информациски и комуникациски систем** со кој ќе се овозможат редовни и значајни управувачки информации за трошоците, ефикасноста, квалитетот и остварените резултати во однос на целите, со што би се овозможило раководителите да ја проценат вредноста за парите или да преземат корективни активности таму каде што е

можна појава на пречекорување било заради зголемување на трошоците или намалување на приходите

- **мониторинг (следење) и евалуација (процена) на соодветноста, ефикасноста и ефективноста на воспоставениот систем на финансиско управување и контрола и подобрување во согласност со степенот на спроведување и развој**
- **обезбедување јасно дефиниран начини на соработка и систем за известување помеѓу буџетските корисници од прва линија и буџетските корисници во нивниот состав**
- **воспоставување и одржување на ефективни работни односи со раководителот на единицата за финансиски прашања.**

#### 4. ЗАКЛУЧОК

Одговорноста на раководителот на субјектот за постигнување на целите и управување со буџетските средства е дефинирана во Законот за буџетите и Законот за јавна внатрешна финансиска контрола.

Давањето на овластувања и одговорност не ја исклучува одговорноста на раководителот на субјектот. Во процесот на децентрализација на овластувањата и одговорностите, одговорноста на раководителот на субјектот и понатаму останува иста, сепак, раководителите преземаат одговорност кон раководителот на субјектот за оној дел од работењето кој е под нивна надлежност. Одговорностите на раководителите мора да бидат усогласени со доделените овластувања, односно правата за одлучување.

Децентрализацијата на овластувањата и одговорностите ќе овозможи поголема ефикасност на раководителите и генерално на субјектот, но во исто време од суштинско значење е да се обезбеди дека раководителите од кои се бара одговорност знаат кои резултати/цели треба да ги постигнат, колку буџетски средства за тоа им се дадени на располагање, кои овласувања ги имаат за раководење со буџетските средства и за донесувањето на одлуки, да имаат развиен систем на внатрешни контроли, особено контролни активности, сметководствени системи и компетентни вработени.

Целта на овие насоки е да се нагласи важноста на раководната одговорност за развој на целокупниот систем на финансиско управување и контрола, проблемите кои се присутни во пракса, бидејќи понатамошниот развој на финансиско управување и контрола го бара нивното решавање.

Со оглед на тоа дека развојот на раководната одговорност во голема мера зависи од спецификите на одделни субјекти (на пример, организационата структура, начинот на управување со буџетските средства, развиеноста на деловно информациските системи, како и многу други елементи) не е можно да се применуваат подеднакво универзални решенија, но понатамошниот развој ќе бара детална анализа на поединечните примери и размена на искуства и практики помеѓу слични институции во рамки на јавниот сектор.