

ПРОМЕНЕТЕ ВЪВ ВЪТРЕШНИЯ КОНТРОЛ В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

Ина Лечева

Университет за национално и световно стопанство, София

Резюме

Организацията на вътрешния контрол в публичния сектор е съществен и наболял въпрос, който търпи ежедневни промени. Поставянето на определени изисквания по отношение на ръководителите, като част от управленската им отговорност е аспект, въз основа на който предстои известна реорганизация по отношение на структурирането на вътрешния контрол в организациите от публичния сектор. Съществен акцент се поставя върху поставяне на целите, определяне на индикатори за постигането им, идентифициране на съществените рискове застрашаващи целите, както и въвеждането на превантивни, текущи и последващи контроли. Промените в организацията на вътрешния контрол са предизвикателство, насочено към поддържане на устойчивото развитие на организациите от публичния сектор.

Ключови думи: вътрешен контрол, управленска отговорност, контролни дейности, вътрешен одит, одитна пътека.

Keywords: internal control, management responsibility, control activities, internal audit, audit trail.

JEL: H11, H50, H53, H59.

Увод

Вътрешният контрол в публичния сектор е нормативно определена дейност, въведена в настоящият си вид от 2006 г.

Реорганизирането на държавния финансов контрол в следствие на поставените изисквания в хода на преговорния процес на страната ни за членство на Европейския съюз (ЕС) постави коренно нови изисквания за определянето му, като основно изискване по глава 28 „Финансов контрол“.

Въз основа на договореностите, считано от 2006 г. е приет Законът за финансовото управление и контрол в публичния сектор, основаващ се на Интегрираната рамка COSO. Той поставя определени изисквания за управленската отговорност, целите и задачите пред вътрешния контрол, организиране на 5-те елемента от модела, формиране на одитни пътеки и не на последно място структуриране на вътрешен одит в организациите от публичния сектор.

Дискусия

Организацията на вътрешния контрол в Република България в най-новата ни история се въведе и в следствие доразви на четири условни етапа.

Първият етап обхваща периода от 2001 г. до 2005 г., с влизането в сила на Закона за държавния вътрешен финансов контрол (ЗДВФК) и правилника за прилагането му (ППЗДВФК). Със законът, на ръководителите от публичния сектор е възложена отговорност по изграждане на системи за финансово управление и контрол (СФУК). Системите задължително следва да включват извършване на предварителен контрол за законосъобразност (ex-ante control) преди

поемане на задължения и извършване на разходи за бюджетните организации, както и прилагане на системата за двоен подпис.

За пръв път в националното ни законодателството е въведена функцията по вътрешен одит, която е изпълнявана централизирано, от служители на Агенцията за държавен вътрешен финансов контрол, делегирани към съответните разпоредители с бюджет. Функцията по вътрешен одит постепенно се разграничава от инспекционната функция като подход и методи на извършване.

Новата нормативна уредба към онзи момент създава условия за развитие на качествено различна управленска култура, основана на принципите за добро финансово управление и прозрачност, за разлика от предходния контролен модел, базиран на последващи разследвания и санкции.

Вторият етап, който обхваща периода от 2005 г. до 2008 г. е насочен към въвеждане и утвърждаване на вътрешния контрол чрез модела Интегрирана рамка за вътрешен контрол – COSO [3], структуриране на вътрешен одит към самите организации, както и отделяне на инспекционната дейност.

Интегрираната рамка COSO се предвижда да бъде изградена на всяко организационно ниво и да функционира взаимосвързано чрез петте си компонента: контролна среда, управление на риска, контролни дейности, информация и комуникация и мониторинг (фиг. 1).



Фиг. 1. Интегрирана рамка COSO

Моделът въвежда принципи, изисквания и понятия, свързани с качествено различна управленска култура, основани на доброто финансово управление и прозрачност. Насърчава модернизиранието и адаптирането на системите за управление и контрол, на базата на управленска преценка и анализ на разходите и ползите при прилагането на съответните политики, практики, правила и контролни механизми в организациите от публичния сектор.

Този етап се характеризира с детайлизирано регламентиране на системите за финансово управление и контрол, децентрализиране на вътрешния одит и неговото законодателно и институционално разделяне от инспекцията. Изградени са централни хармонизиращи звена за вътрешен контрол и вътрешен одит под ръководството на министъра на финансите, чиято основна роля е да подпомагат процесите в публичния сектор.

В резултат на това, на мястото на съществуващото законодателство са приети три нови закона – Закон за финансовото управление и контрол в публичния сектор (ЗФУКПС), Закон за вътрешния одит в публичния сектор (ЗВОПС) и Закон за държавната финансова инспекция (ЗДФИ). Освен законодателството са приети подзаконова уредба и методология по финансово управление и контрол и по вътрешен одит, въз основа на които се извършва ясно дефиниране и разграничение при отговорностите на ръководителите на организациите, на вътрешните одитори и тези на финансовите инспектори.

Третият етап (от 2008 г. до 2017 г.) се изразява в полагане на систематични и целенасочени усилия за утвърждаване на въведения през 2006 г. модел на вътрешен финансов контрол в публичния сектор, включващ и децентрализиран вътрешен одит. Усилията са насочени върху задълбоченото осмисляне на възприетия

модел за финансово управление и контрол и ефективното му прилагане. Това от своя страна включва създаването на подходящи организационни структури за изпълнение на функциите, възложени от законодателството на съответните организации, оптимизирането на числеността на персонала, осигуряването на достъп на служителите до обучения, въвеждането на правила за управление на риска, създаването на практика за периодично преоценяване на рисковете в организациите, въвеждане и актуализиране на вътрешни актове и електронни страници на организациите, извършването на самооценки и мониторинг и др.

Основен инструмент за обратна връзка при въвеждането и функционирането на системите за финансово управление и контрол е посредством докладването на състоянието им на министъра на финансите. Редът, начина, формата и сроковете за предоставяне на тази информация са регламентирани в наредба на министерския съвет [7]. Съгласно предоставените задължения по ЗФУКПС, министърът на финансите ежегодно, издава указания за реда и начина на извършване на годишното докладване и предоставяне на информация за функционирането, адекватността, ефикасността и ефективността на системите за финансово управление и контрол в организациите от страна на първостепенните разпоредители с бюджет. Всяка година, въз основа на представените му над 310 доклада от първостепенните разпоредители с бюджет, министърът на финансите изготвя годишен доклад за състоянието на финансовото управление и контрол в публичния сектор. Министърът на финансите изготвя Консолидиран годишен доклад за вътрешния контрол в публичния сектор, който съдържа информацията от годишния доклад за състоянието на финансовото управление и контрол по реда на ЗФУКПС и годишния доклад за състоянието на вътрешния одит по реда на ЗВОПС. Консолидираният доклад се приема от министерския съвет и се предоставя на Сметната палата за становище за съответствие. Консолидираният годишен доклад заедно със становището за съответствие се представят на Народното събрание.

Друг съществен аспект на този етап е поставянето на изисквания по отношение качеството на вътрешния одит. За периода са действали две наредби [7, 8], като регулациите са били в зависимост от нормите на ЗВОПС. Извършването на външни оценки на качеството на одитната дейност поставя акцент и по същество нови изисквания при дейността на вътрешния одит от гледна точка на спазване на законодателството, методологията [12], приложимите стандарти [10, 11], Етичния кодекс на вътрешните одитори и

добрите практики при осъществяване на дейността по вътрешен одит.

За подпомагане на ръководителите при управлението на организациите и осъзнаване на добавената стойност от вътрешния одит, през 2016 г. е извършена промяна в ЗВОПС, като се изисква задължените организации да структурират одитни комитети. За регламентиране на дейността е приета Наредба за определяне на състава и дейността на одитните комитети [13].

Четвъртият етап (2018 г. – към момента) се характеризира с изпълнение на предвидените през предходния етап политики и приоритети, заложи в Стратегия за развитието на вътрешния контрол в публичния сектор, изготвена от министъра на финансите в тясното сътрудничество с Главния инспекторат към Министерския съвет. Визията, която е посочена за развитието на вътрешния контрол се гради на четири фундаментални приоритета, свързани с:

- поставяне на основен фокус върху ефективността и отчетността в организациите от публичния сектор;
- поддържането на вътрешно-контролния модел валиден за публичните организации да продължи да се основава на основата на COSO модела;
- структурирането на контролния модел да се организира в съответствие с принципите на трите линии на защита на вътрешния контрол;
- вътрешния контрол да бъде хармонизиран и в посока за непрекъснато подобрене на процеса.

Въз основа на изградената визия, приета със Стратегията са поставени пет стратегически цели, подробно описани с прилежащите им дейности и очакваните в края на периода резултати. Стратегическите цели са отразени по следния начин:

1. управленската отговорност в публичния сектор – разбираема, приложима и с ясна визия;
2. повишаване и стабилизиране качеството на вътрешния одит в публичния сектор;
3. ефективна координация между контролните органи;
4. промени в образователната система с насоченост към компетентни и подготвени кадри в сферата на контрола;
5. засилване на капацитета на дирекция „Методология на контрола и вътрешен одит“ в Министерството на финансите.

С приемане на стратегията се цели избягване на дублиране на контролните функции от различните звена и органи, както и повишаване на ефективността от осъществявания контрол като цяло.

Като част от дейностите, свързани с новата визия за вътрешния контрол в публичния сектор е и сформиранието на т. нар. Контролен борд. През м. ноември 2017 г. с решение на Министерския съвет се създаде Консултативен съвет по контрол и одит в публичния сектор [15]. Основната цел на съвета е свързана с координация и синхронизиране на приложимото законодателство и методология, на годишните планове и обмен на информация, както и за осъществяване на необходимите контакти с международните партньори.

Консултативният съвет по контрол и одит в публичния сектор (Съветът) се председателства от министъра на финансите, а в него участват председателят на Сметната палата, началникът на кабинета на министъра на финансите, ръководителите на Агенцията за държавна финансова инспекция (АДФИ), Изпълнителна агенция „Одит на средствата от ЕС“ (ИАОСЕС), Изпълнителна агенция „Сертификационен одит на средствата от Европейските земеделски фондове“ (ИАСОСЕЗФ) и Агенция по обществени поръчки (АОП), ръководителят на Главния инспекторат към Министерския съвет и директорът на дирекция „Методология на контрола и вътрешен одит“ в Министерство на финансите. Предвижда се Съветът да обсъжда и предлага решения във връзка с провеждането и координацията на дейностите в областта на вътрешния контрол в публичния сектор (т. 2, РМС 662/2017 г.), по отношение на:

- разграничение на дейностите и отговорностите на институциите, осъществяващи контролни функции в публичния сектор;
- оптимизиране на координацията между основните контролни органи и структурни звена – Сметната палата, Агенцията за държавна финансова инспекция, Изпълнителна агенция „Одит на средствата от Европейския съюз“ и Изпълнителна агенция „Сертификационен одит на средствата от Европейските земеделски фондове“, Главния инспекторат към Министерския съвет, както и звената за вътрешен одит и инспекторатите по чл. 46 от Закона за администрацията в организациите от публичния сектор, включително чрез:
 - анализ на приложимата нормативна уредба, методологията и практиката на контролните органи с цел предложения за актуализиране и опростяване на контролните процеси;
 - синхронизиране на практиките по прилагане на приложимото законодателство и методология;

- синхронизиране на годишните планове и обмен на информация за резултатите от дейността на контролните органи;
- съвместни проверки от контролни органи и структурни звена с контролни функции, когато това е приложимо и възможно.

Към настоящия момент (март 2019 г.) са факт промените в основните нормативни актове по отношение на вътрешния контрол и одит – ЗФУКПС и ЗВОПС. Те от своя страна поставят ново виждане за целите, управленската отговорност на ръководителите от публичния сектор, задачите на системите за финансово управление и контрол, както и ключовите контролни дейности, които следва да се въведат за да се обезпечи в максимална степен постигане на целите на организацията.

Базова концепция е тази за осъществяването на управленската отговорност и нейния обхват, който с последните промени е ограничен при прякото ѝ прилагане. С измененията на ЗФУКПС от 2019 г. (чл. 7), обхватът на управленската отговорност се изразява в изискването ръководителите да определят целите (стратегически и оперативни) на организацията, които ръководят, както и осигуряване разработването и прилагането на стратегически и годишни планове, планове за действие, и индикатори за достигане на поставените цели. На следващо място трябва да планират и управляват публичните средства, както и да идентифицират, оценяват и управляват рисковете, застрашаващи постигането на целите на организацията.

Необходимо е да се осигурят условия за законосъобразно и целесъобразно управление, адекватно и етично поведение на персонала в организацията. Управлението на персонала трябва да е ефективно и да се поддържа подходящо ниво на неговата компетентност.

Създаването на добра организация по съхранението и опазването на активите и информацията от погиване, кражба, неправомерно достъп и злоупотреба; осигуряване на антикорупционни процедури и разделянето на отговорностите по вземане на решение, изпълнение и осъществяване на контрол, също са пряка отговорност на ръководителите.

Акцент също така се поставя и върху осигуряването на отчетността и докладването на състоянието на СФУК, наблюдението и актуализирането на СФУК, както и осигуряване на законосъобразно функциониране на вътрешния одит и предприемането на мерки за подобряването на СФУК в изпълнение на препоръки от вътрешния одит и други проверки.

Друг съществен момент от промените е категоризирането на контролните дейности (чл. 13) като превантивни, разкриващи и коригиращи. Освен познатите контролни дейности от 2006 г. с промените са отменени някои контроли и са въведени и нови такива. Действащите контролни дейности към момента са по отношение на прилагане на системата за двоен подпис; правилата за достъп до активите и информацията; политики и процедури за предварителен контрол за законосъобразност; политики и процедури за текущ контрол върху изпълнението на поети финансови ангажименти и сключени договори; политики и процедури за последващи оценки на изпълнението; политики и процедури за обективно, точно, пълно, достоверно и навременно осчетоводяване на всички стопански операции; политики и процедури за управление на човешките ресурси; и политики и процедури за спазване на лична почтеност и професионална етика.

Заклучение

В заключение, може да се обобщи, че организацията на вътрешния контрол в публичния сектор през последните няколко години е извървяла сериозен напредък. На национално ниво са положени сериозни усилия за въвеждане, функциониране и доразвиване на контролните системи, част от публичните организации.

Литература

1. Закон за държавния вътрешен финансов контрол (отм.). ДВ. бр. 92/2000.
2. Правилник за прилагане на Закона за държавния вътрешен финансов контрол (отм.). ДВ. бр. 44/2001.
3. Internal Control – Integrated Framework. [<https://www.coso.org/Pages/default.aspx>].
4. Закон за финансовото управление и контрол в публичния сектор. ДВ бр. 21/2006.
5. Закон за вътрешния одит в публичния сектор. ДВ бр. 27/2006.
6. Закон за държавната финансова инспекция. ДВ бр. 33/2006.
7. Наредба за формата, съдържанието, реда и сроковете за представяне на информация по чл. 8, ал. 1 от Закона за финансовото управление и контрол в публичния сектор. ДВ бр. 75/2006.
8. Наредба № 1 от 17.01.2011 г. за условията, реда и начина за извършване на външни оценки за осигуряване на качеството на одитната дейност. ДВ бр. 8/2011.
9. Наредба № 1 от 30.03.2017 г. за условията, реда и начина за извършване на външни оценки за осигуряване на качеството на одитната дейност. обн. ДВ бр. 29/2017.
10. Стандарти за вътрешен одит в публичния сектор. обн. ДВ бр. 31/2014.
11. Международни стандарти за професионалната практика по вътрешен одит.

- [<https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Bulgarian.pdf>].
12. *Наръчник за вътрешен одит*. Актуализиран 2009 г.
 13. *Наредба за процедурата за определяне на състава и дейността на одитните комитети в организациите от публичния сектор*. ДВ бр. 11/2017.
 14. *Стратегия за развитие на вътрешния контрол в публичния сектор на Република България 2018–2020*.
 15. *РМС № 662 от 1 ноември 2017 г. за създаване на Консултативен съвет по контрол и одит в публичния сектор*.
 16. Йорданов, К. Контролът като фактор за устойчиво развитие. *Международна научно-практическа конференция „Устойчиво развитие и управленски практики: България – Бавария“*. НБУ. 2014.
 17. Динева, В. Системите за контрол в подкрепа на управлението на устойчивото развитие, регионална икономика и устойчиво развитие. *Сборник с доклади от научна конференция, Икономически университет – Варна*. том. 2. 2017.
 18. Димов, О. Нов подход в контрола. *Икономиката на България и ЕС-съвременни предизвикателства и подходи за решения*. ИК-УНСС. стр. 362–366.

CHANGES IN INTERNAL CONTROL IN THE PUBLIC SECTOR

Ina Lecheva

University of National and World Economy, Sofia, Bulgaria

Abstract

The organization of internal control in the public sector is an essential and pressing issue that undergoes day-to-day changes. Putting certain requirements on managers as part of their management responsibility is an aspect on the basis of which some reorganization is to be made in structuring internal control in public sector organizations. Substantial emphasis is put on setting targets, setting indicators to achieve them, identifying significant threats to the targets, and introducing preventative, ongoing and follow-up controls. Changes in the organization of internal control are a challenge aimed at sustaining the sustainable development of public sector organizations.