

ВЪЗНИКВАНЕ И РАЗВИТИЕ НА ПРАВНАТА УРЕДБА НА ВЪТРЕШНИЯ ОДИТ В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

Олга Б. Борисова ¹

Варненски свободен университет „Черноризец Храбър”
гр.Варна, България

РЕЗЮМЕ — Европейският съюз в процеса на разширяването си е възприел принципите за добро финансово управление на публичните средства, независимо дали са от вътрешно или международно финансиране. Препоръчано е тези принципи да бъдат заложили в законодателството и на страните кандидат-членки за присъединяване. В този смисъл националното законодателство за вътрешен одит в публичния сектор възниква и се развива като функция от възникването и развитието на финансовото управление, контрола и вътрешния одит в Европейския съюз.

За българската нормативна уредба за вътрешен одит в публичния сектор началото е поставено през 2001г. с влизането в сила на Закона за държавния вътрешен финансов контрол През периода 2004 -2005г. настъпват изменения в областта на финансовото управление, контрола и вътрешния одит в Европейския съюз. Целта на промяната е да се постигне разделяне на трите функции: вземане на решения, осъществяване на контрол и осчетоводяване.

Отразяването на новата реалност в адекватни юридически понятия по необходимост налага преоценка на досегашните, усъвършенстване на тяхното съдържание, а понякога и абсолютно ново дефиниране. Съгласно европейската практика вътрешният одит се осъществява от одитни звена назначени от институцията, които се отчитат пред нея за проверката на правилното действие на системите и процедурите за изпълнение на бюджета.

Централизираният модел на държавен вътрешен финансов контрол, наложен с приемането през 2000г. на ЗДВФК, с водеща роля на АДВФК следва да бъде преразгледан в посока на децентрализиране на вътрешния одит.

Ключови думи: вътрешен одит, публичен сектор, правна уредба

EMERGENCE AND DEVELOPMENT OF THE LEGAL FRAMEWORK FOR INTERNAL AUDIT IN THE PUBLIC SECTOR

Olga B. Borisova

Varna Free University „Chernorizets Hrabar”
Varna, Bulgaria

ABSTRACT— In the process of enlargement, the European Union has adopted the principles of sound financial management of public funds, whether from domestic or international funding. It is recommended that these principles be enshrined in the legislation of the candidate countries.

In this sense, the national legislation for internal audit in the public sector arise and develops as a function of the emergence and development of financial management, control and internal audit in the European Union. For the Bulgarian legislation for internal audit in the public sector the beginning was set in 2001 with the entry into force of the Act on State Internal Financial Control.

¹ Corresponding author at: Varna Free University, Varna, Bulgaria, e-mail: olga.borisova@vfu.bg

During the period 2004-2005 there are changes in the field of financial management, control and internal audit in the European Union. The purpose of the change is to achieve a separation of the three functions: decision making, control and accounting.

The reflection of the new reality in adequate legal concepts necessarily requires a reassessment of the existing ones, improvement of their content and sometimes a completely new definition.

The centralized model of state internal financial control, imposed with the adoption in 2000 of the Act of the State Internal Financial Control, with a leading role of the Agency for State Internal Financial Control should be revised in the direction of decentralization of the internal audit.

Keywords: internal audit, public sector, legal framework

ВЪВЕДЕНИЕ

Европейският съюз в процеса на разширяването си е възприел принципите за добро финансово управление на публичните средства, независимо дали са от вътрешно или международно финансиране. Придържането към бюджетните, финансово-контролните и одиторски изисквания на Европейския съюз е едно от основните задължения за членовете на ЕС с оглед непосредствената връзка на финансовия контрол в публичния сектор с бюджета на Общността. Препоръчано е тези принципи да бъдат заложени в законодателството и на страните кандидат-членки за присъединяване. В този смисъл националното законодателство за вътрешен одит в публичния сектор възниква и се развива като функция от възникването и развитието на финансовото управление, контрола и вътрешния одит в Европейския съюз. Нормите, които установяват основните принципи на бюджета се съдържат в дял II Финансови разпоредби на Договора за създаване на европейската общност (чл.268 - чл.280) и Финансовия регламент за общия бюджет на Европейската общност №1231 от 21.12.1977г.

ИЗЛОЖЕНИЕ

Според Финансовия регламент за общия бюджет на Европейската общност от 1977г. при съставянето и изпълнението на бюджета на Общността следва да се съблюдават принципите на добро финансово управление, по-конкретно тези от тях, отнасящи се до икономичността и ефективността на разходите. Необходимо е да се набележат количествени цели и да се наблюдава напредъка в тяхното реализиране. За тази цел преди да се мобилизират ресурси на Общността, следва да се направи оценка, чрез която да се докаже, че очакваните изгоди са съизмерими с използваните ресурси. Трябва да се извършва редовен преглед на всички операции, особено в рамките на бюджетната процедура, за да може да се проверява тяхното основание. Страните-членки и Комисията си сътрудничат в осигуряването на адекватни системи за децентрализирано управление на средствата на Общността. Това сътрудничество включва бърз обмен на всякаква необходима информация. (Финансов регламент №1231 от 21декември 1977г. относно общия бюджет на Европейските общности, чл.2)

Бюджетното право на Общността предвижда осъществяването на всеобхватен контрол върху изпълнението на бюджета. Контролът е както вътрешен - осъществяван в рамките на отделната институция, така и външен, осъществяван от Европейската сметна палата. Изпълнението на бюджета е подчинено на принципа разпореждането за извършване на операции и осчетоводяването на тези операции да се извършват от различни лица.

Изискването на чл.21 на Финансовия регламент от 1977г. е бюджетните кредити да се администрират от оторизиращо лице (authorizing officer), което единствено е упълномощено да поема ангажименти за разходи, да установява вземания и да издава мемориални ордери за предстоящи вземания и платежни нареждания. Операциите, свързани със събиране на вземания или с плащания, се извършват от счетоводителя (accounting officer).

Оторизиращото лице, финансовият контролор и счетоводителят имат взаимноизключващи се отговорности. Според чл.24 на Финансовия регламент от 21.12.1977г. всяка институция назначава финансов контролор. Той изпълнява задълженията си съгласно принципите, заложиени в чл. 2 и разпоредбите на чл. 22 (3).

Финансовият контролор докладва пред своята институция за всеки разкрит от него проблем, отнасящ се до управлението на финансите на Общността. Той отговаря за наблюдението върху поемането на ангажименти и разрешаването на всички разходи, както и утвърждаването и събирането на всички приходи.

С финансовия контролор трябва да се съгласува създаването и промените на счетоводните системи и системите на материалните запаси на институцията, към която е прикрепен, както и създаването и промените на системите за финансово управление, използвани от оторизиращите лица. Той има достъп до данните на тези системи. Извършва наблюдение чрез проверка на документите, отнасящи се до разходите и приходите и ако е необходимо – извършва проверка на място.

За нуждите на настоящото изследване Финансовия регламент за общия бюджет на Европейската общност №1231 от 21.12.1977г. е особено важен защото в него са определени отговорности относно осъществяване на вътрешен одит в организациите от публичния сектор.

Според регламента от 1977г. финансовият контролор отговаря за вътрешния одит на институцията, съгласно правилата за изпълнение, предвидени в чл. 139. Наред с другото този одит включва оценка на ефективността на управленските и контролните системи и проверка на правомерността на извършените операции. Всички документи и данни, създадени или съхранени на магнитен носител, които според финансовия контролор са необходими за изпълнението на неговите задължения, му се предоставят от съответните дирекции на институцията, при поискване от негова страна.

При изпълнение на задълженията си финансовият контролор може да бъде подпомаган от един или двама помощник-финансови контролори.

Специалните правила, на които се подчиняват тези служители, съгласно чл. 139 от регламента, се определят по начин, който да гарантират независимостта им при изпълнение на техните задължения. Назначаването, служебното повишение, дисциплинарните правила или прехвърлянето, както и всяко прекъсване или прекратяване на назначението по каквато и да е процедура, се подчиняват на аргументирани решения, които се изпращат за информация на Европейския парламент, Съвета, Комисията и Сметната палата. Въпросните лица и институциите, явяващи се техни работодатели, могат да открият производство в Съда. Ако подобно действие засяга независимостта на финансовия контролор, той може да образува производство срещу своята институция.

Големият брой на осъществяваните транзакции и вида транзакции, по-специално операционният им характер, налагат в края на 90-те години функцията вътрешен одит да бъде отделена от другите функции на финансовия контролор. Има се предвид, също че

комбинирането на функциите на вътрешен одит и ex- ante финансов контрол² от финансовия контролор (в член 24 от Финансовия регламент от 21 декември 1977 г.), би могло в някои случаи да предизвика неяснота и препокриване на двете функции, без да осигурява верен баланс между двете.

В тази връзка е предприето преработването в регламента. Целта е там където е необходимо, функцията вътрешен одит да се отдели от другите функции на финансовия контролор. Очакванията в резултат на това са финансовият контролор да продължава изпълняваните към този момент функции, включително ex ante финансов контрол, но не и тази на вътрешен одит, която да бъде възложена на вътрешен одитор независим от финансовия контролор.

След приемането на Финансовия регламент през 1977г. многократно са внасяни изменения в него, както по отношение рамката на изработване на бюджета, така и по отношение устройството на институциите. В голяма степен промените на финансовия регламент са резултат от процеса на разширяване в Европейския съюз, като последното му изменение е с Регламент №762 от 9 април 2001г. Тогава Европейският парламент и Съветът постигат общо сближаване на вижданията за разделянето на функцията вътрешен одит от функцията ex ante финансов контрол.

Измененията Финансовият регламент по отношение на вътрешния одит най-общо са свързани със следните промени:

Първо: В член 24, вторият параграф се замества с текста: "Той /финансовият контролор/ изпълнява задълженията си в съответствие с принципите, заложили в член 2 и разпоредбите на член 22(3). Той /финансовият контролор/ докладва пред институцията си всеки проблем, който той /финансовият контролор/ разкрие по отношение на управлението на финансите на Общността. Той /финансовият контролор/ изготвя годишен доклад за работата си". Освен това петият параграф се замества със следното: "Този служител /финансовият контролор, подпомаган от помощник-финансови контролори/ упражнява мониторинг посредством проверки на досиетата във връзка с разходите и приходите, и ако е необходимо - такива на място."³

Второ: Въмъква се член 24а, който включва конкретни изисквания свързани с вътрешния одит (Комисията назначава вътрешен одитор, който е независим от финансовия контролор. Той се назначава по същия начин като финансовия контролор, и за целите на своите задължения има достъп до същата информация като финансовия контролор, и за да поддържа независимостта си подлежи на същите специални правила и мерки, които се прилагат спрямо финансовия контролор съгласно втория параграф, второто изречение на четвъртия параграф, и петия, шестия, осмия и деветия параграфи на член 24. Вътрешният

² предварителен контрол за законосъобразност

³ Специалните правила, на които се подчиняват тези служители /финансовият контролор и помощник-финансови контролори/, съгласно правилата за изпълнение по чл. 139, се определят по такъв начин, че да гарантират независимостта им при изпълнение на техните задължения. Назначаването, служебното повишение, дисциплинарните правила или прехвърлянето, както и всяко прекъсване или прекратяване на назначението по каквато и да е процедура, се подчиняват на аргументирани решения, които се изпращат за информация на Европейския парламент, Съвета, Комисията и Сметната палата. Въпросните лица и институциите, явяващи се техни работодатели, могат да открият производство в Съда. Ако подобно действие засяга независимостта на финансовия контролор, той може да открие производство срещу своята институция.

одит включва в частност оценка на ефективността на системите на управление и контрол и проверка на редовността на операциите. Тези задължения се изпълняват в съответствие с правилата за прилагане, предвидени в член 139, като вътрешният одитор не може да бъде нито оторизиращ служител, нито счетоводител. Освен това Комисията под ръководството на своя президент следва да направи всичко необходимо за да създаде възможност вътрешния одитор да изпълни задълженията си, като в случай, че не е назначен вътрешен одитор, финансовият контролор отговаря за извършването на вътрешен одит в съответствие с правилата и реда, предвидени в параграф 1. Вътрешният одитор представя годишен доклад за вътрешен одит пред своята институция, в който посочва броя на извършените вътрешни одити, направените препоръки вследствие на одита и действията предприети във връзка с тези препоръки).

Регламентът е задължителен в своята цялост и се прилага пряко във всички държави-членки. С измененията на регламента от 2001г. вътрешният одитор се ползва от същите предимства и права като тези, предоставени на финансовия контролор в член 24 от Финансовия регламент. Въвежда се по-голяма прозрачност в изпълнението на бюджета, като за целта финансовият контролор и вътрешният одитор на всяка една институция предават годишен доклад, илюстриращ основните поуки, изведени от изминалата финансова година. Функцията *ex ante* финансов контрол на финансовия контролор и гарантираната независимост при изпълнението на задълженията му не са затруднени от прилагането на Регламента. Финансовият контролор може да изпълнява своята функция в съответствие с член 24 на Финансовия регламент, като за целта Комисията и другите институции следва да осигурят средствата и автономията, които са необходими за изпълнението на неговите задължения.

Европейският съюз в процеса на разширяването си е възприел принципите за добро финансово управление на публичните средства, независимо дали са от вътрешно или международно финансиране. Препоръчано е тези принципи да бъдат заложили в законодателството и на страните кандидат-членки за присъединяване.

В обзор на проблема К.Дж.Кери излага своето виждане „страната-членка да се подготви за изпълнение на три главни функции във връзка с бюджета на ЕС: а/ преговаряща функция - в свой собствен интерес да води преговори, като член на Съвета – за размера и устройството на бюджета и като член на Съвета и двустранно с Комисията, да максимизира изгодите си от Структурните фондове (СФ), б/ спазваща функция –страната-членка задължително да спазва всички съответни правила на ЕС за събиране и превеждане на бюджетните приходи на ЕС и за надлежно управление на фондовете, получавани от бюджета на ЕС и в/да е бдителна при предотвратяване, разкриване и докладване за измами и нередности с фондове на ЕС. Комисията изисква от страната-членка не само да спазва правилата, но и да е в състояние да докаже след събитието, въз основа на документални доказателства или други свидетелства, че ги е съблюдала (Доклади на СИГМА №19, 1997г.)

Според К.Дж.Кери за страните подали заявка за членство, „има вероятност ефективното изпълнение на тези функции да изисква значителни промени в механизмите на управление и изразходване на някои допълнителни ресурси. Особено уместни са счетоводните и одиторските експертни умения и изчислителни ресурси... Обхватът на интересите, засягани от бюджета на ЕС и бързината на отговора, която се изисква от националните представители в Брюксел правят наложително за страната-членка да разполага

с ефективни процедури за координиране на вижданията на различните правителствени служби”.

Преговорите с България започват през месец февруари 2000г. Отворени са всички 30 глави по достиженията на правото на ЕС, като Глава 28 „Финансов контрол” е отворена на 17 май 2001г. на Шестата среща на конференцията за присъединяване на България към Европейския съюз.

Преговорната позиция на Република България по главата е приета от Министерския съвет на 26 декември 2000г. и е внесена в Брюксел на 4 януари 2001г. При изготвянето на Преговорната позиция са проведени предварителни консултации на експертно ниво с представители на Главна дирекция „Бюджет” при Европейската комисия.

На 21 април 2001г. е получена Общата позиция на Европейската комисия по Глава 28 „Финансов контрол. В нея Комисията посочва основните въпроси, по които българската страна трябва да представи допълнителна информация. След консултации на експертно ниво с представители на Главна дирекция „Бюджет” при Европейската комисия Република България предоставя допълнителна информация по Глава 28 „Финансов контрол”, която е официално внесена на 16 юли 2001г.

След искане на Европейската комисия на 28 ноември 2001г. е представена нова допълнителна информация, свързана с временното затваряне на Глава 28 „Финансов контрол”.

На 4 декември 2001г. е получен проект на преразгледаната Обща позиция на Европейския съюз. В проекта е отбелязано, че от страна на България е направен значителен напредък в областта на финансовия контрол и на този етап главата може да бъде временно затворена (<http://old.europe.bg/htmls/page.php?category=150>).

Страната ни има добри традиции в областта на контрола. Поетите ангажименти в преговорния процес по Глава 28 „Финансов контрол” предопределят необходимостта от усилено международно сътрудничество за хармонизиране на националните правила с цел установяване на цялостна система за държавен вътрешен финансов контрол на основата на управленската отговорност и на вътрешния одит, в т.ч. одит на средствата от ЕС. В тази връзка действащата нормативна уредба за финансов контрол е подложена на кардинални изменения.

През 2001г. с влизането в сила на Закона за държавния вътрешен финансов контрол (ЗДВФК) в България се поставя началото на нов подход в областта на финансовия контрол. С този нормативен акт законодателят отменя Закона за държавния финансов контрол (обн., ДВ бр.12 от 09.02.1996г.) и урежда организацията, правомощията и дейността на държавен вътрешен финансов контрол⁴, както и организацията и правомощията на органите, които го осъществяват.

Законът налага централизиран модел на държавен вътрешен финансов контрол и определя водещата роля на органа в тази област. За целта се създава Агенция за държавен вътрешен финансов контрол (АДВФК) и се уточняват нейните функции. Определя се кръгът от предприятия подлежащи на контрол (чл.4, ал.1):

⁴ Държавният вътрешен финансов контрол включва: системите за финансово управление и контрол (СФУК) по чл. 19, вътрешния одит, упражняван от органите на агенцията и превантивния контрол по чл. 27 и 28.

- разпоредителите с бюджетни кредити по републиканския бюджет и разпоредителите със средства по програми на Европейския съюз;
- органите, администриращи приходи в републиканския бюджет;
- разпоредителите с извънбюджетни сметки и фондове съгласно Закона за държавния бюджет на Република България за съответната година;
- разпоредителите с бюджетни кредити по общински бюджети и фондове;
- държавното обществено осигуряване, фонд "Професионална квалификация и безработица" и Националната здравноосигурителна каса;
- юридическите лица с блокираща квота⁵ държавно или общинско участие в капитала, включително когато са в производство по несъстоятелност, както и юридическите лица, чиито задължения са гарантирани с държавно или общинско имущество.

Освен това държавният вътрешен финансов контрол обхваща и дейността на лицата, финансирани със средства от републиканския и от общинските бюджети (чл.4, ал.2).

На ръководителите на организацията по чл.4, ал.1 е възложена отговорност по изграждане на СФУК⁶, съгласно указанията на агенцията, включващи задължително извършване на предварителен контрол за законосъобразност (ex-ante control), преди поемане на задължения и извършване на разходи за организацията, както и системата за двоен подпис. За първи път в законодателството се въвежда функцията по вътрешен одит, която се изпълнява централизирано от Агенцията за държавен вътрешен финансов контрол⁷.

Функцията по вътрешен одит в предприятията обект на контрол е качествено нова дейност, която се разграничава от ревизионната функция на органите по отменения Закон за държавния финансов контрол (ЗДФК).

При финансова ревизия по отменения ЗДФК (чл.4, ал.1) органите на държавния финансов контрол проверяват:

- целесъобразността (само за дружества с държавно или общинско имущество над петдесет процента) и законосъобразността на събиране, съхраняване, стопанисване, разходване и отчитане на имуществото;
- законосъобразността и достоверността на водената счетоводна отчетност;
- неизпълнението на задължения към бюджета;

⁵ По смисъла на §1, т.2 от ДР на Закона за държавната финансова инспекция (ЗДФИ), "блокираща квота" е участие на държавата или общината в капитала на търговско дружество в размер не по-малко от 34 на сто или такова участие, което им осигурява възможността да осуетят вземането на едно от следните решения: за увеличаване или за намаляване на капитала, за преобразуване или за прекратяване на дружеството, за изменение или за допълнение на устава или учредителния договор.

⁶ Ръководителите на държавно обществено осигуряване (ДОО), Фонд «Професионална квалификация и безработица (ФПКБ), Националната здравноосигурителна каса (НЗОК) и юридическите лица с блокираща квота държавно или общинско участие в капитала, включително когато са в производство по несъстоятелност, както и юридическите лица, чиито задължения са гарантирани с държавно или общинско имущество изграждат СФУК по отношение на средствата, получени от републиканския или общинския бюджет (чл.19, ал.2)

⁷ Агенцията е администрация към министъра на финансите и е юридическо лице на бюджетна издръжка. Агенцията има териториални звена, които са със статут на териториални дирекции (чл.5, ал.1 от ЗДФК).

- опазването на имуществените интереси на държавата и общините във връзка с приватизацията;
- спазването на валутния режим;
- изпълнението на нормативните актове, уреждащи финансовата и стопанската дейност на ревизираните обекти.

Когато се установи неизпълнение на задължения към бюджета и те не бъдат внесени, констатациите от ревизионния акт се изпращат на началника на съответната данъчна служба в 30-дневен срок след окончателното завършване на ревизията. За извършените ревизии се съставят ревизионни актове или ревизионни записки.

Когато се установят вреди, за които се търси имуществена отговорност, се съставя акт за начет. Фактическите констатации в акта за начет се смятат за истински до доказване на противното. При констатирани административни, включително валутни, нарушения се съставя акт за нарушение, съгласно Закона за административните нарушения и наказания.

За противоправно причинени вреди на ревизираните обекти виновните лица носят имуществена отговорност по отменения ЗДФК, в случаите когато: вредата е от престъпление; вредата е от липси; вредата е причинена при или по повод изпълнение на служебни задължения или когато такава отговорност е предвидена в специален закон.

Длъжностните лица, които са разпоредили или допуснали незаконни плащания, носят имуществена отговорност за това, което лично са получили в резултат на тези плащания. Когато вредата е причинена от няколко лица, те отговарят солидарно. Лицата, получили нещо без правно основание в резултат от действието на причинителя на вредата, дължат връщането му. Връщане на полученото дължат и лицата, получили нещо по дарение от причинителя на вредата, ако дарението е придобито със средства от причинената вреда.

Със законовите промени на държавния финансов контрол извършени през 2001г. се цели да се създадат условия за развитие на качествено нова управленска култура, основана на принципите за добро финансово управление и прозрачност, за разлика от предходния контролен модел, базиран на последващи разследвания и санкции (Стратегия за развитие на Вътрешния контрол в публичния сектор 2018-2019г., стр.11)

За нуждите на настоящото изследване влезият в сила през 2001г. ЗДФК е от особена важност, защото в него за първи път е дефинирано съдържанието на юридическите термини «одит» и «вътрешен одит». По смисъла на ЗДФК "одит" е проверката, която включва действията по събиране и анализиране на финансова и нефинансова информация за оценка на управлението на финансовите средства и на отчетността в одитирания обект с цел подобряването им, а "вътрешен одит" е одитът, извършван от орган на изпълнителната власт, независим от одитираните обекти. (ЗДФК, обн.ДВ, бр.92 от 10.11.2000г, отм., бр. 33 от 21.04.2006, ДР§1, т.1 и т.2).

Важно е да отбележим, че през този период в обхвата на държавния финансов контрол (чл.18 на ЗДФК), освен СФУК по чл.19 и вътрешния одит, упражняван от органите на агенцията е включен също и превантивен контрол по чл.27 и чл.28 на ЗДФК.

Превантивният контрол е ново понятие в нормативната уредба на държавния финансов контрол. По смисъла на ЗДФК "превантивен контрол" е предварителният контрол, осъществяван от органите на Агенцията за държавен вътрешен финансов контрол. Закон за

държавния вътрешен финансов контрол (ЗДВФК, обн.ДВ, бр.92 от 10.11.2000г., отм., бр. 33 от 21.04.2006, ДР§1, т.9).

По предложение на вътрешния одитор на базата на оценка на риска директорът на агенцията може с акт за възлагане да установи и да въведе система на превантивен контрол в одитираните обекти (по чл.4, ал.1 т.1 -5) за определен период от време. Актът за възлагане не подлежи на обжалване.

Прави впечатление, че от обхвата на одитираните обекти подлежащи на въвеждане на системата за превантивен контрол са изключени юридическите лица с блокираща квота държавно или общинско участие в капитала, включително когато са в производство по несъстоятелност, юридическите лица, чиито задължения са гарантирани с държавно или общинско имущество, както и разпоредителите със средства по международни спогодби, договори, конвенции и други международни актове, когато това е предвидено в съответния акт или е възложено от оправомощен орган.

Системата за превантивен контрол се упражнява от вътрешните одитори до получаването на задоволителни гаранции, че СФУК на одитирания обект функционират правилно, като делегираните вътрешни одитори не могат да извършват едновременно превантивен контрол и вътрешен одит (ЗДВФК, обн.ДВ, бр.92 от 10.11.2000г., отм., бр. 33 от 21.04.2006, чл.27, ал.3).

Критериите за установяване на превантивен контрол са принципите на добро финансово управление и прозрачност, а критериите и методите за оценка на риска се определят с наредба, издадена от министъра на финансите (Наредба №3 от 10.05.2003г. за определяне на критериите и методите за оценка на риска при въвеждане на превантивен контрол по ЗДВФК, издадена от министъра на финансите, обн.ДВ, бр.64 от 18.07.2003г.).

Член 2, ал.1 от наредбата определя риска, като „вероятност от настъпването на събитие, което може да окаже негативно влияние върху дейността на разпоредителя”.

Предмет на оценка са рисковете, които се отнасят до установяването, функционирането и надеждността на предварителния контрол, като основен елемент от системите за финансово управление и контрол по чл.19 от ЗДВФК.

Рисковете, които се отнасят до установяването, функционирането и надеждността на системите за финансово управление и контрол, са определени в наредбата, като присъщи и контролни. Присъщ риск е рискът от съществуващи грешки в резултат от дейността на одитирания обект, а контролен е рискът, който зависи от стабилността на вътрешноконтролната среда - рискът, че вътрешните контроли в одитирания обект няма да предотвратят или открият съществено нарушение или пропуск.

Оценката на риска е метод за установяване на зони с потенциално високо ниво на риск при функционирането на предварителния контрол, като елемент на системите за финансово управление и контрол. Извършва се въз основа на критерии⁸ определени в чл.6 от наредбата.

⁸ Критериите са признаци, въз основа на които се прави преценка на установяването, функционирането и надеждността на предварителния контрол като елемент от системите за финансово управление и контрол (чл.5, ал.2 от Наредба №3 от 10.05.2003г.)

За да се направи преценка за установяването, функционирането и надеждността на предварителния контрол, вътрешният одитор проверява и оценява критерии, имащи отношение към присъщите рискове за дейността на одитирания обект, като:

- честота на структурни и нормативни промени, имащи отношение към дейността на одитирания обект - многобройните и съществени промени са показател за по-високо ниво на присъщия риск;
- сложност и характер на извършваните от одитирания обект сделки - по-сложните сделки са показател за по-висока оценка на риска;
- опит и компетентност на ръководството и персонала, ангажирани с функционирането на предварителния контрол - ограниченият опит и недоказаната компетентност са показател за по-висока оценка на риска;
- изпълнение на дадените препоръки и указания от органите на АДВФК, отнасящи се до предварителния контрол - наличието на много на брой и/или значителни такива разлики е показател за по-високо ниво на присъщия риск;
- други присъщи рискове, специфични за одитирания обект.

С оглед преценката по оценяваните критерии вътрешният одитор проверява и оценява функционирането на следните видове контроли:

- организационни контроли - наличие на вътрешен акт, определящ и разпределящ отговорностите и идентифициращ отчитането на всички аспекти по отношение на предварителния контрол; делегирането на правомощия и отговорности следва да бъде точно определено;
- аритметични контроли - проверка на аритметичната точност на количествата и сумите във връзка със счетоводното отчитане на операциите;
- контроли по разделение на отговорностите - наличие на вътрешни актове за разделение на онези отговорности, които ако бъдат обединени, биха позволили на едно лице да записва и извършва една цялостна операция;
- контроли по надзор - осъществяване на наблюдение от страна на отговорни лица върху рутинни/обичайни сделки и тяхното записване (архивиране);
- контроли по управление - осъществяване на специални процедури за контрол, упражняван от ръководството на одитирания обект извън всекидневната рутина на системата;
- контроли по разрешаване и одобряване - даване на разрешение и одобрение от оторизирани лица за поемане на задължения и/или извършване на разходи;
- контроли по подбор на персонала - наличие на процедури, осигуряващи съответствие между способностите на персонала и неговите отговорности.

Недостатъците във функционирането на изброените по-горе контроли са критерии, които се оценяват по методиката посочена в чл.5, ал.3 на наредбата.

Целта на предварителния контрол като елемент на системите за финансово управление и контрол е осигуряване на законосъобразност при поемане на задължение или извършване на разход. На база на целта се извършва идентифициране на конкретните рискове, които застрашават съществуването, функционирането и/или надеждността на предварителния контрол.

При идентифицирането на конкретните рискове се използват критериите по чл. 6, като при идентифицирането на конкретните рискове се проверява следното:

➤ по отношение на предварителния контрол преди поемане на задължение:

а) съответства ли поемането на задължението на бюджетните параграфи; б) налице ли е бюджетен кредит; в) компетентно ли е лицето, което поема задължението; г) правилно ли са изчислени количествата и сумите; д) спазени ли са нормативните изисквания, свързани с поемане на задължението;

➤ по отношение на предварителния контрол преди извършване на разхода:

а) съответства ли разходът на поетото задължение; б) компетентно ли е лицето, разпоредило извършването на разхода; в) верни ли са първичните счетоводни документи, включително правилно ли са изчислени количествата и сумите по тях.

В наредбата е уточнено, че след идентифицирането на конкретните рискове се извършва класификация на степента на значимост на всеки един риск поотделно, като се преценява дали съответният риск е обхванат от някоя от контролите по чл. 6, ал. 2 и дали върху него оказва влияние някой от критериите по чл. 6, ал. 1.

Степента на значимост на риска се оценява с някоя от оценките, посочени в чл. 5, ал. 3. Класификацията на степента на значимост на риска се извършва съгласно таблица (приложение № 1 към наредбата). След класифициране на степента на значимост на всеки риск поотделно се извършва обща оценка на всички рискове, идентифицирани по отношение на системите за финансово управление и контрол. Общата оценка на всички рискове се извършва на база средно претеглена стойност на степента на значимост на отделните рискове (приложение № 2 към наредбата).

Превантивен контрол се въвежда, когато рискът за установяването, функционирането и надеждността на предварителния контрол като елемент на системите за финансово управление и контрол е оценен като висок.

При осъществяване на превантивен контрол се проверява предварително и се одобрява поемането на задължения, сключването на договори, изпълнението им и извършването на разходи по ред, определен в правилника за прилагане на закона. Директорът на агенцията докладва на Министерския съвет чрез министъра на финансите за резултатите от превантивния контрол в 3-месечен срок от установяването му.

За целите на изследването системата за превантивен контрол представлява интерес по две причини. Първо – въвеждането на системата е по предложение на вътрешния одитор при установени грешки и недостатъци в системите за финансово управление и контрол. Второ – упражняването на превантивния контрол от подконтролния обект се извършва от делегирания вътрешен одитор, като същият не може да извършва едновременно превантивен контрол и вътрешен одит.

Вътрешният ход на процедурата е уреден в раздел IV, глава III на Правилника за прилагане на ЗДВФК.

При режим на превантивен контрол всички документи свързани с поемането на задължения и извършване на разходи се подписват от ръководителя, главния счетоводител и вътрешния одитор, упражняващ превантивния контрол, като одобрението се удостоверява с подпис и дата, поставени върху документа за поемане на задължение или за извършване на разход.

Преди поемането на задължението се проверяват:

- съответствието на задължението с бюджетните параграфи;
- наличието на бюджетен кредит;
- компетентността на лицето, което поема задължението;
- правилното изчисление на количествата и сумите;
- спазването на тръжни процедури и други нормативни изисквания, свързани с поемане на задължението.

Преди извършването на разхода се проверява:

- съответствието на разхода с поетото задължение;
- компетентността на лицето, разпоредило извършването на разхода;
- верността на първичните счетоводни документи, включително правилното изчисление на количествата и сумите по тях.

При отказ от страна на вътрешния одитор, упражняващ превантивен контрол, да подпише документ за поемане на задължение или за извършване на разход, той изготвя писмено становище, в което мотивира отказа си и посочва правното основание за това (чл.59, ал.2 от ППЗДВФК). Становището се изготвя в 4 екземпляра – за архива на вътрешния одитор, упражняващ превантивен контрол, за ръководителя на одитирания обект, за главния счетоводител и за агенцията.

В случай, на поето задължение или извършен разход без подпис на вътрешния одитор, упражняващ превантивен контрол, ръководителят носи отговорност за причинените вреди на одитирания обект.

При установяване на система за превантивен контрол вътрешният одитор изготвя ежемесечен доклад до директора на агенцията. В доклада се посочват: извършените от него проверки; дадените разрешения и откази; случаите, в които е поето задължение или е извършен разход въпреки отказа на вътрешния одитор; констатираните проблеми; становище за наличието или липсата на задоволителни гаранции за правилно функциониране на системите за финансово управление и контрол.

Директорът на агенцията докладва на Министерския съвет, чрез министъра на финансите за резултатите от превантивния контрол в 3-месечен срок от установяването му.

В обобщение, ЗДВФК приет от Народното събрание на Република България на 27 октомври 2000г. внася изменения, които касаят реда и начина за извършване на предварителен контрол и въвеждането на финансовия контролор, като лице, осъществяващо предварителен контрол в определените от закона организации.

Приет е Правилник за прилагане на ЗДВФК, обн. ДВ, бр. 44 от 08.05.2001г. Подзаконовият нормативен акт детайлизира разпоредбите на ЗДВФК за прилагане на държавния вътрешен финансов контрол. Държавният вътрешен финансов контрол, извършван от АДВФК, в съответствие със ЗДВФК обхваща финансовата дейност на разпоредители с бюджетни кредити по републиканския бюджет и разпоредители със средства по програми на

Европейския съюз. Той обхваща също така и органите, администриращи приходи в държавния бюджет, разпоредители с извънбюджетни сметки и фондове, съгласно Закона за държавния бюджет на Република България за съответната година, разпоредители с бюджетни кредити по общински бюджети и фондове, Държавното обществено осигуряване и Националната здравно-осигурителна каса. В обхвата са включени и юридически лица, с блокираща квота държавно или общинско участие в капитала, както и юридически лица, чиито задължения са гарантирани с държавно или общинско имущество. Държавния вътрешен финансов контрол обхваща и дейността на лицата, финансирани със средства от републиканския и от общинските бюджети, както и по програми на Европейския съюз.

Две години след приемането на ЗДВФК са внесени изменения и допълнения в закона, обн. ДВ бр.101 от 29.10.2002г., в сила от 01.01.2003г.

Приетите изменения и допълнения се налагат във връзка с изпълнение на изискванията за хармонизиране на националното законодателство с актовете на ЕС, изпълнение на мерките предвидени в Плана за действие към Стратегията за ускоряване на преговорите с ЕС, постигане на съответствие с актове от националното законодателство и изпълнение на поети ангажименти в преговорния процес за присъединяване на България към ЕС.

С изменението на закона се постига съответствие с Финансовия регламент от 1977г. относно функциите и отговорностите на финансовия контролор в организациите от публичния сектор. Според чл.24 на финансовия регламент от 21.12.1977г. всяка институция назначава финансов контролор. Той изпълнява задълженията си съгласно принципите, заложили в чл. 2 и разпоредбите на чл. 22 (3) на регламента.

В първата редакция на закона през 2000г. това задължително изискване на регламента не е въведено в българското законодателство. Този пропуск е коригиран от законодателя през 2002г. с въвеждането на фигурата на финансовия контролор в глава Трета на закона.

С измененията се уреждат и основните елементи от статута на финансовия контролор. На финансовия контролор е поверена функция по осъществяване на предварителен контрол.⁹

Задължение за назначаване на финансов контролор е предвидено за първостепенните разпоредители с бюджетни кредити по републиканския и общинските бюджети, разпоредителите със средства по програми на ЕС и ръководителите на Националния осигурителен институт и Националната здравноосигурителна каса (чл.19а, ал.1 от ЗДВФК). Разпоредителите и ръководителите по ал.1 определят в кои от подчинените им структури да бъдат назначени финансови контролори. Критериите и условията за това са уредени в Правилника за прилагане на ЗДВФК (чл.19а, ал.2 и ал.3 от ЗДВФК).

В чл.19 „б” от закона законодателят поставя изисквания за образование и стаж за заемане на длъжността.¹⁰

⁹ При упражняване на тази функция финансовият контролор одобрява или отхвърля предложението на разпоредителя или ръководителя за поемане на задължение или за извършване на разход (чл.19, ал.5 от ЗДВФК). Разпоредителят или ръководителят представя мотивирано писмено становище на финансовия контролор, когато не е съгласен с отказа му да одобри предложението за поемане на задължение или за извършване на разход. Въз основа на това становище финансовият контролор дава одобрение и се освобождава от отговорност (чл.19, ал.6 от ЗДВФК). За случаите по чл.19, ал.6 от ЗДВФК финансовият контролор уведомява вътрешния одитор, който е делигиран при разпоредителя или агенцията.

¹⁰ За финансови контролори се назначават дееспособни български граждани, които не са осъждани за умислено престъпление от общ характер и не са лишени по съдебен ред от правото да заемат съответната

Следва да се отбележи, че с въвеждането на финансов контролор се постига съответствие с актовете от националното законодателство. Преодолява се съществуващото противоречие на ЗДВФК със Закона за счетоводството (в сила от 1 януари 2002г.), който не предвижда функция на главния счетоводител по организация на вътрешния контрол в предприятието. С изменението и допълнението на ЗДВФК функцията по осъществяване на предварителен контрол е задължение на финансовия контролор. Освен това се постига разделяне на трите функции: вземане на решение, осъществяване на контрол и осчетоводяване и възлагането им на различни лица в рамките на една структура. По този начин не се позволява един служител да има отговорност по одобряване (разрешаване), осчетоводяване и контрол. До този момент функциите по осчетоводяване и контрол се изпълняват от главния счетоводител. С измененията контролът се възлага на финансов контролор, който от своя страна не може да съвместява контролните функции с функциите на разпоредител с кредити и счетоводител (чл.19 „в”, ал.2).

Отново в тази връзка и с цел гарантиране обективност и независимост при осъществяване на превантивния контрол се въвежда допълнително условие относно неговото извършване. В чл.12, ал.5 е въведено ограничение за вътрешни одитори упражнявали превантивен контрол по чл.27. Същите не могат да бъдат назначавани за извършване на управленска, счетоводна и контролна дейност в същия обект, за срок от 3 години от прекратяването на превантивния контрол.

Измененията на ЗДВФК си поставят за цел да гарантират функционалната независимост на Агенцията за държавен вътрешен финансов контрол, като директорът на агенцията се назначава за срок от 4 години, но без ограничения в броя на преназначаванията (чл.7, ал.1).

Също така към органите на агенцията (чл. 6 от ЗДВФК) освен директорът на агенцията, директорите на териториалните дирекции и вътрешните одитори е включен също и заместник-директорът на агенцията. Заместник-директорът на агенцията е служител по трудово правоотношение, който се назначава и освобождава от директора, съгласувано с министъра на финансите.

След временното затваряне на Глава 28 „Финансов контрол” настъпват значителни изменения в областта на финансовото управление, контрола и вътрешния одит в международен аспект, както и в Европейския съюз, които водят до основни промени в управлението на организациите от публичния сектор.

Както вече бе изложено през 2002г. се приема нов финансов регламент приложим за общия бюджет на Европейските общности Регламент №1605/2002г. Той отменя финансовия регламент от 21 декември 1977г. Задължителен е в своята цялост и се прилага пряко във всички държави-членки считано от 1 януари 2003г.

Регламентът се ограничава до формулиране на най-общите принципи и правила за целия бюджетен сектор. При съставянето и изпълнението на бюджета на Общността следва да се съблюдават четирите основни принципа на бюджетното право (единство, универсалност,

длъжност. Финансовите контролори трябва да имат завършено висше икономическо образование със степен "магистър" или юридическо с придобита правоспособност и стаж в областта на счетоводството, финансите, правото, вътрешния или външния одит съответно: 1/. в организации на бюджетна издръжка - 3 години; 2./ в стопанската или друга сфера - 5 години. Финансовите контролори изпълняват функциите си по служебно или по трудово правоотношение.

специфичност, ежегодност), както и принципите на бюджетна точност, балансираност, разчетна единица, добро финансово управление и прозрачност (Регламент -ЕО, Евратом №1605/2002 на Съвета от 25 юни 2002г., относно Финансовия регламент приложим за общия бюджет на Европейските общности, стр.3)

В съответствие с чл.279, буква „в” от Договора за създаване на европейската общност във финансовия регламент се определят правомощията и отговорностите на разпоредителите с бюджетни кредити, счетоводителя и вътрешния одитор.

На разпоредителите с бюджетни кредити се възлага цялата отговорност за всички приходни и разходни операции, извършени с тяхно разрешение. Те следва да носят отговорност за своите действия, включително и когато е необходимо, чрез дисциплинарно производство.

Счетоводителят остава отговорен за правилното извършване на плащанията, събирането на приходите и вземанията. Счетоводителят управлява касата, води счетоводната документация и отговаря за изготвянето на финансовите отчети на институцията.

Вътрешният одитор изпълнява задълженията си в съответствие с международните стандарти за одит. Неговата роля е да проверява правилното функциониране на въведените от разпоредителите с бюджетни кредити системи за управление и контрол. Вътрешният одитор не участва във финансовите операции и няма задължението да упражнява контрол върху тези операции преди решенията на разпоредителите с бюджетни кредити. Разпоредителите с бюджетни кредити поемат пълната отговорност за тези решения.

Правомощията и отговорностите на вътрешния одитор са регламентирани в глава 8 (чл. 85 -87):

- ✓ Във всяка институция се въвежда функция по вътрешен одит, която следва да се изпълнява съобразно с приложимите международни стандарти. Вътрешният одитор, назначен от институцията, се отчита пред нея за проверката на правилното действие на системите и процедурите за изпълнение на бюджета. Вътрешният одитор не може да действа като разпоредител с бюджетни кредити, нито като счетоводител (чл.85).
- ✓ Вътрешният одитор консултира своята институция по въпросите на справяне с рисковете, като излиза с независими становища относно качеството на системите за управление и контрол и като отправя препоръки за подобряване на условията за изпълнение на дейностите и насърчаване на доброто финансово управление.

По-специално, вътрешният одитор отговаря:

а) за оценката на пригодността и ефективността на системите за вътрешно управление и работата на службите във връзка с прилагане на политиките, програмите и действията в зависимост от свързаните с тях рискове;

б) за оценяване на ефикасността и ефективността на системите за вътрешен контрол и одит, приложими за всяка операция по изпълнение на бюджета.

- ✓ Вътрешният одитор изпълнява своите функции по отношение на всички дейности и служби на институцията. Той разполага с пълен и неограничен достъп до цялата информация, необходима за изпълнение на неговите задължения, а ако е необходимо – и на място, включително в държавите-членки и в трети страни.

- ✓ Вътрешният одитор се отчита за своите констатации и препоръки пред институцията. Институцията е длъжна да предприеме действия по препоръките от одита. Вътрешният одитор също така представя на институцията годишен отчет за вътрешния одит, в който се посочват броят и видът на проведените вътрешни одити, отправените препоръки и действията, предприети по тях.
- ✓ Всяка година институцията изпраща на органа, който взема решение за освобождаване от отговорност във връзка с изпълнението на бюджета, кратък отчет за броя и вида на проведените вътрешни одити, отправените препоръки и действията, предприети по тях.
- ✓ Институцията въвежда специални правила, приложими за вътрешния одитор, с които се гарантира пълната му независимост при изпълнение на неговите задължения и се регламентира неговата област на отговорности. Ако вътрешният одитор е член на персонала, той носи отговорността, предвидена в Правилника за длъжностните лица и в правилата за прилагане (чл.87).

Разпоредбите на финансов регламент (ЕО, Евратом) №1605/2002г. са сведени до основните принципи и определения във връзка със съставянето, изпълнението и контрола на общия бюджет на Европейските общности.

В заключителните разпоредби, чл.182 е указано, че Комисията приема Правила за прилагане на регламента. С оглед на това след съгласуване с Европейския парламент, Съвета, Съда на Европейските общности, Сметната палата, Европейския икономически и социален комитет, Комитета на регионите, омбудсмана и Европейския надзорен орган по защита на данните Комисията на ЕО приема Регламент (ЕО, Евратом) на Комисията от 23 декември 2002г. относно определяне на подробни правила за прилагането на Регламент (ЕО, Евратом) №1605/2002.¹¹

Приетите правила допълват финансовия регламент не само по отношение на неговите разпоредби, които изрично препращат към правилата за прилагане, но също и по отношение на разпоредбите, чието прилагане изисква предварително определяне на мерките за изпълнение.

За да се гарантира съответствие на отрасловите правила с бюджетните принципи, определени във Финансовия регламент, е съставен списък на всички регулаторни инструменти във връзка с изпълнението на бюджета и същият е представен на бюджетния орган. По отношение на бюджетните принципи в правилата се изясняват понятията „годишни бюджетни кредити” и „подготвителни етапи на процедурата за поемане на задължения”, конкретизират се разменните курсове на еврото и останалите валути с оглед изискванията на управление на паричните потоци и осчетоводяването.

За вътрешния одит според регламента е необходимо да се разработи процедура за назначаване на одитора и за гарантиране на неговата независимост в рамките на институцията, която го е назначила и пред която той е длъжен да се отчита за своята дейност.

В резултат на настъпилите изменения в областта на финансовото управление, контрола и вътрешния одит в Европейския съюз, след влизането в сила на Регламент №1605/2002г, в

¹¹ За повече яснота е заменен Регламент (Евратом, ЕОВС, ЕО) на Комисията № 3418/93 от 9 декември 1993 г. относно приемането на подробни правила за прилагането на Финансовия регламент от 21 декември 1977 г., последно изменен с Регламент (ЕО) № 1687/2001.

България отново се налагат реформи в управлението на организациите от публичния сектор и в подхода по отношение на системата за ДВФК.

През 2002г. с Решение на МС №511 от 24.07.2002г. се създава Съвет за ДВФК, който поема отговорността за контрола и координирането на всички мерки, свързани с ДВФК. Съветът приема Стратегически и оперативен план за развитие на ДВФК.

С цел да се отразят и доразвият приоритетите от стратегията през 2002г. е изработен Документ за политиката на Държавния вътрешен финансов контрол. Същият е предмет на актуализация през 2005г. съобразно препоръките от годишните доклади на Европейската комисия и резултатите от независимата оценка на СИГМА¹² от Партньорския преглед май/юни 2004г.

Съгласно препоръките на редовните годишни доклади на Европейската комисия за напредъка на Република България 2004/2005г. се предвижда:

- „да се обърне по-сериозно внимание на осигуряване на защита на финансовите интереси на Европейските общности. Навремено развитие на национална стратегия против измамите и засилване на Съвета за координация на борбата против правонарушенията, засягащи финансовите интереси на ЕО... допълнителни усилия за засилване на управленската отговорност, както и допълнително укрепване на административния капацитет за изпълнение на стабилни финансови контролни системи”.

- „да бъдат положени продължителни усилия, за да се гарантира съответствието между новата правна рамка и реформите в този сектор, а именно разделянето на финансовата инспекция от вътрешния одит, децентрализирането на вътрешния одит и оперативния капацитет на Дирекция „Вътрешен контрол” в Министерството на финансите, отговорна за хармонизирането на финансовото управление и контрол, както и на вътрешния одит в целия публичен сектор”.¹³

Окончателният доклад на СИГМА от прегледа на системата за ДВФК има следните съществени препоръки:

- Да се преосмисли съществуващата концепция за извършване на вътрешния одит от делегирани одитори и да се създадат звена за вътрешен одит в структурите на организациите от публичния сектор;
- Агенцията за държавен вътрешен финансов контрол (АДВФК) да се преобразува в Агенция за държавна финансова инспекция (АДФИ);
- Специализираната дирекция за методология и хармонизация на одитната дейност в структурата на АДВФК (Централно хармонизиращо звено за вътрешен одит) да премине към министъра на финансите и да се обедини с ЦХЗ/ФУК в една дирекция с цел изграждане на силна, квалифицирана, добре обезпечена в кадрово отношение служба за координация;

¹² Програма СИГМА –Подкрепа за усъвършенстване на администрирането и управлението в страните от централна и източна Европа е съвместна инициатива на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие и Европейския съюз, учредена през 1992г., финансирана предимно от ФАР Целта на СИГМА е съдействие и подпомагане на административната реформа в страните в преход в Европа

¹³ Документ за политиката на държавния вътрешен финансов контрол в Република България, актуализиран вариант от декември 2005г.

- На всички равнища в администрацията да се прокара ясна граница на вертикалната съподчиненост между вътрешния одит в тесен смисъл /чийто обхват включва всички дейности и процеси в организацията/ и разследването /държавна финансова инспекция и инспекторат/.
- Да се прецени ролята на финансовия контролор и инспектората, за да се гарантира най-ефикасно изпълнение на необходимите контролни и одитни задачи;
- Развитие на системата за ДВФК в България, с оглед удовлетворяване изискванията на ЕС

В обобщение, препоръките на редовните годишни доклади на Европейската комисия 2004/2005г и препоръките от доклада на СИГМА излагат изцяло нова концепция за системата за вътрешен контрол в публичния сектор. Централизираният модел на държавен вътрешен финансов контрол, наложен с приемането през 2000г. на ЗДВФК, с водеща роля на АДВФК следва да бъде преразгледан в посока на децентрализиране на вътрешния одит.

Към декември 2005г. според документа за политиката на Държавния вътрешен финансов контрол характерно за контролната среда в публичния сектор на Република България е извършване на централизиран вътрешен одит от агенцията, която делегира¹⁴ вътрешни одитори във всички по-големи разпоредители с бюджетни средства по републиканския и местните бюджети. През 2005г. са делегирани 180 вътрешни одитори в 110 организации.

По силата на действащия ЗДВФК, в случай на установени нарушения на бюджетната, финансово-стопанската или отчетната дейност на организациите при извършване на вътрешния одит вътрешните одитори са задължени да съставят актове за търсене на административно-наказателна отговорност.

Освен задълженията по чл.8 от Правилника за прилагане на ЗДВФК, делегираните вътрешни одитори подпомагат всяка друга одитна дейност на агенцията в одитирания обект. (ППЗДВФК, приет ПМС №103 от 24.04.2001г., обн. ДВ, бр.44 от 8.05.2001г., отм., бр.33 от 21.04.2006г., чл.9 и чл.35).

Вътрешният одитор оценява независимо състоянието на системите за финансово управление и контрол, създадени от ръководителя на организацията, докладва директно своите заключения на този ръководител и му предоставя препоръки, които той трябва да следва, за да подобри ефективността на тези системи. Екземпляр от одитния доклад се представя на директора на АДВФК. Вътрешният одит се осъществява въз основа на акт, издаден от компетентните по ЗДВФК органи за възлагане, отлагане, спиране и възобновяване на вътрешния одит. Този акт не подлежи на обжалване. Процедурите по извършването на вътрешния одит са уредени в правилника за прилагане на закона.

¹⁴ Директорът на агенцията (АДВФК) има право да делегира вътрешен одитор към одитираните обекти по чл. 4, ал. 1, т. 1 - 5. Вътрешният одитор е функционално независим от ръководителя на одитирания обект, към който е делегиран. Вътрешният одитор по своя инициатива може да съветва ръководителя и финансовия контролор по всички финансови въпроси преди вземането на финансово решение. Този съвет няма задължителен характер (чл.22, ал.1, ал.2 и ал.3 от ЗДВФК)

За целите на настоящото изследване следва да се отбележи, че функциите по вътрешен одит и инспекционната функция осъществявани централизирано от органите на АДВФК са в противоречие с правната рамка на финансов Регламент №1605/2002г. Съгласно европейската практика вътрешният одит се осъществява от одитни звена назначени от институцията, които се отчитат пред нея за проверката на правилното действие на системите и процедурите за изпълнение на бюджета.

Според българския модел установен в раздели II и III от ППЗДВФК, одитната дейност се осъществява въз основа на годишен план на агенцията, който е утвърден от директора и задължителен за изпълнение.

Годишния план е изготвен след анализ на резултатите от предишни одити съобразно административния капацитет на агенцията и на база оценката на риска, а резултатите от одита се докладват на агенцията и ръководителя на одитирания обект.

Делегираните вътрешни одитори имат достъп до цялата информация, необходима за постигане целите на одита и задължение за наблюдение и подпомагане функционирането на системите за финансово управление и контрол при взаимодействие с административните структури на системите. Вътрешните одитори са държавни служители и са на подчинение на директора на АДВФК. Спрямо организациите, които одитират, те са функционално и организационно независими.

Делегираният вътрешен одитор съветва ръководителя и финансовия контролор по своя инициатива и по тяхно искане, съгласно чл.22, ал.3 и чл.24 и 25 от ЗДВФК. Той следва да оцени независимото състояние на СФУК, създадени от ръководителя на организацията, като за целта освен на директора на агенцията докладва своите заключения и на ръководителя на организацията, като му предоставя препоръки, които трябва да следва за да подобри ефективността на СФУК. Следва да се отбележи, че това не кореспондира с правомощията на вътрешните одитори от АДВФК, свързани с търсене на административно-наказателна и имуществена отговорност.

В ЗДВФК не се прави разграничение между функциите по вътрешен одит и функцията по установяване на административни нарушения. Тези две функции се извършват от вътрешните одитори на АДВФК едновременно при осъществяването на вътрешен одит в организациите от публичния сектор.

Целта на финансовата инспекция/проверка, като вид контролна дейност е да се провери съответствието на финансовата и стопанска дейност на субектите със значителен държавен и/или обществен интерес с изискванията на нормативните актове. При установени нарушения е предвидено да се предприемат действия за търсене на административнонаказателна отговорност или други законоустановени мерки за въздействие.

ЗДВФК съдържа разпоредби относно налагането на административни мерки. В случай на данни за престъпление се информира Прокуратурата. На основата на доклада на вътрешния одитор се дават писмени указания за отстраняване на установените нарушения, предложения до компетентните органи за отмяна на незаконни актове, издадени от ръководителите на одитираните обекти и предложения за търсене на имуществена и дисциплинарна отговорност. Актът за начет се съставя в случаите на виновно причинени вреди, предвидени в ЗДВФК и наличие на предпоставки, обуславящи възникването на имуществена отговорност. Този акт се изпраща в съда, който се произнася по имуществената отговорност или в прокуратурата, при

наличие на данни за престъпление. В случаите, когато са установени административни нарушения, се съставя акт и започват процедури за налагане на административни наказания. Финансовата инспекция/проверка има за цел да предотвратява и разкрива вреди, нанесени на имуществото на инспектираните лица и АДВФК, като институцията има административен капацитет и опит в тази област.

По препоръки на Европейската комисия в Редовния доклад за напредъка на Република България в процеса на присъединяване от 2004г. българското законодателство следва да се развие в посока на разделяне на функциите на вътрешен одит и финансова инспекция/проверка и регламентиране на ефективна и прозрачна система за финансово управление и контрол.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ:

От казаното дотук може да се направят следните изводи:

Първо: Европейският съюз в процеса на разширяването си е възприел принципите за добро финансово управление на публичните средства, независимо дали са от вътрешно или международно финансиране. Препоръчано е тези принципи да бъдат заложили в законодателството и на страните кандидат-членки за присъединяване. В този смисъл националното законодателство за вътрешен одит в публичния сектор възниква и се развива като функция от възникването и развитието на финансовото управление, контрола и вътрешния одит в Европейския съюз.

Второ: Поетите от страната ни ангажименти в преговорния процес по Глава 28 „Финансов контрол“ предопределят необходимостта от усилено международно сътрудничество за хармонизиране на националните правила с цел установяване на цялостна система за държавен вътрешен финансов контрол на основата на управленската отговорност и на вътрешния одит, в т.ч. одит на средствата от ЕС. В тази връзка през периода 2001г. -2005г. действащата нормативна уредба за финансов контрол е подложена на кардинални изменения.

Трето: За българската нормативна уредба за вътрешен одит в публичния сектор началото е поставено през 2001г. с влизането в сила на ЗДВФК. Законът налага централизиран модел на държавен вътрешен финансов контрол и определя водещата роля на органа тази област - Агенцията за държавен вътрешен финансов контрол. Вътрешният одит, в т.ч. превантивен контрол в определените от закона организации се извършва от вътрешни одитори, служители на агенцията. Със законовите промени се цели да се създадат условия за развитие на качествено нова управленска култура, основана на принципите за добро финансово управление и прозрачност, за разлика от предходния контролен модел, базиран на последващи разследвания и санкции. За първи път е дефинирано съдържанието на юридическите термини «одит», «вътрешен одит» и «превантивен контрол». Според определението за „вътрешен одит“, същият се извършва от орган на изпълнителната власт, независим от одитираните обекти. Приет е ППЗДВФК, обн.ДВ, бр. 44 от 08.05.2001г., който детайлизира разпоредбите на закона за прилагане на държавния вътрешен финансов контрол. Държавният вътрешен финансов контрол, извършван от АДВФК, в съответствие със ЗДВФК обхваща финансовата дейност на разпоредители с бюджетни кредити по републиканския бюджет и разпоредители със средства по програми на Европейския съюз. Той обхваща също

така и органите, администриращи приходи в държавния бюджет, разпоредители с извънбюджетни сметки и фондове, съгласно Закона за държавния бюджет на Република България за съответната година, разпоредители с бюджетни кредити по общински бюджети и фондове, Държавното обществено осигуряване и Националната здравно-осигурителна каса. В обхвата са включени и юридически лица, с блокираща квота държавно или общинско участие в капитала, както и юридически лица, чиито задължения са гарантирани с държавно или общинско имущество. Държавния вътрешен финансов контрол обхваща и дейността на лицата, финансирани със средства от републиканския и от общинските бюджети, както и по програми на Европейския съюз.

Четвърто: Две години след приемането на ЗДФК са внесени изменения и допълнения в закона, обн. ДВ бр.101 от 29.10.2002г., в сила от 01.01.2003г. Приетите изменения и допълнения се налагат във връзка с изпълнение на изискванията за хармонизиране на националното законодателство с актовете на ЕС, изпълнение на мерките предвидени в Плана за действие към Стратегията за ускоряване на преговорите с ЕС, постигане на съответствие с актове от националното законодателство и изпълнение на поети ангажменти в преговорния процес за присъединяване на България към ЕС.

Измененията са показателни в две отношения. От една страна успешно е решен проблема с несъответствията във финансовия регламент от 1977г. относно функциите и отговорностите на финансовия контролор в организациите от публичния сектор. В първата редакция на закона през 2000г. задължителното изискване на чл.24 на регламента за назначаване на финансов контролор не е въведено в българското законодателство. Този пропуск е коригиран от законодателя през 2002г. с въвеждането на фигурата на финансов контролор. От друга страна се постига съответствие с други актове от националното законодателство. Преодолява се съществуващото противоречие на ЗДФК със Закона за счетоводството (в сила от 1 януари 2002г.), който не предвижда функция на главния счетоводител по организация на вътрешния контрол в предприятието. С изменението и допълнението на ЗДФК функцията по осъществяване на предварителен контрол е задължение на финансов контролор. Така се постига разделяне на трите функции: вземане на решение, осъществяване на контрол и осчетоводяване и възлагането им на различни лица в рамките на една структура. По този начин не се позволява един служител да има отговорност по одобряване (разрешаване), осчетоводяване и контрол. До този момент функциите по осчетоводяване и контрол се изпълняват от главния счетоводител. С измененията контролът се възлага на финансов контролор, който от своя страна не може да съвместява контролните функции с функциите на разпоредител с кредити и счетоводител (чл.19 „в”, ал.2).

Отново в тази връзка и с цел гарантиране обективност и независимост при осъществяване на превантивния контрол се въвежда допълнително условие относно неговото извършване. В чл.12, ал.5 е въведено ограничение за вътрешни одитори упражнявали превантивен контрол по чл.27. Същите не могат да бъдат назначавани за извършване на управленска, счетоводна и контролна дейност в същия обект, за срок от 3 години от прекратяването на превантивния контрол.

Пето: През периода 2004 -2005г. настъпват изменения в областта на финансовото управление, контрола и вътрешния одит в Европейския съюз. Целта на промяната е да се

постигне разделяне на трите функции: вземане на решения, осъществяване на контрол и осчетоводяване.

След влизането в сила на Регламент №1605/2002г. на разпоредителите с бюджетни кредити се възлага цялата отговорност за всички приходни и разходни операции, извършени с тяхно разрешение. Те следва да носят отговорност за своите действия, включително и когато е необходимо, чрез дисциплинарно производство. Счетоводителят остава отговорен за правилното извършване на плащанията, събирането на приходите и вземанията, управлява касата, води счетоводната документация и отговаря за изготвянето на финансовите отчети на институцията. Вътрешният одитор изпълнява задълженията си в съответствие с международните стандарти за одит. Неговата роля е да проверява правилното функциониране на въведените от разпоредителите с бюджетни кредити системи за управление и контрол. Вътрешният одитор не участва във финансовите операции и няма задължението да упражнява контрол върху тези операции преди решенията на разпоредителите с бюджетни кредити. Разпоредителите с бюджетни кредити поемат пълната отговорност за тези решения. За вътрешния одит според регламента е необходимо да се разработи процедура за назначаване на одитора и за гарантиране на неговата независимост в рамките на институцията, която го е назначила и пред която той е длъжен да се отчита за своята дейност. Отразяването на новата реалност в адекватни юридически понятия по необходимост налага преоценка на досегашните, усъвършенстване на тяхното съдържание, а понякога и абсолютно ново дефиниране. Съгласно европейската практика вътрешният одит се осъществява от одитни звена назначени от институцията, които се отчитат пред нея за проверката на правилното действие на системите и процедурите за изпълнение на бюджета.

Препоръките на редовните годишни доклади на Европейската комисия 2004/2005г и препоръките от доклада на СИГМА излагат изцяло нова концепция за системата за вътрешен контрол в публичния сектор в България. Централизираният модел на държавен вътрешен финансов контрол, наложен с приемането през 2000г. на ЗДФК, с водеща роля на АДВФК следва да бъде преразгледан в посока на децентрализиране на вътрешния одит.

ИЗТОЧНИЦИ:

1. Закон за административните нарушения и наказания, обн.ДВ, бр.92 от 28.11.1969г., посл.изм. 29.11.2019г.
2. Закон за финансовото управление и контрол в публичния сектор, обн. ДВ, бр.21 от 10.03.2006г., посл.изм.12.02.2019г.
3. Закон за държавния вътрешен финансов контрол, (отменен 25.04.2006 г.), обн. ДВ, бр.92 от 10.11.2000г., отм., бр. 33 от 21.04.2006 г.
4. Закон за вътрешния одит в публичния сектор, обн., ДВ, бр. 27 от 31.03.2006 г., посл. изм. и доп., бр. 100 от 20.12.2019 г., в сила от 1.01.2020 г.
5. Наредба №3 от 10.05.2003г. за определяне на критериите и методите за оценка на риска при въвеждане на превантивен контрол по Закона за държавния вътрешен финансов контрол, издадена от министъра на финансите, обн.ДВ, бр.64 от 18.07.2003г.
6. Правилник за прилагане на Закона за държавния вътрешен финансов контрол, приет ПМС №103 от 24.04.2001г., обн. ДВ, бр.44 от 8.05.2001г., отм., бр.33 от 21.04.2006г.

7. Финансов регламент №1231 от 21 декември 1977г. относно общия бюджет на Европейските общности (ОВ L 356, 31/12/1977)
8. Доклади на СИГМА №19, 1997г

ИНТЕРНЕТ -ИЗТОЧНИЦИ:

1. <http://old.europe.bg/htmls/page.php?category=150>).