

Ключови аспекти на нормативното регламентиране на финансовия контрол в общините

Светлана ИВАНОВА¹

¹ University of Economics, Varna, Bulgaria
s.vladimirova@ue-varna.bg

Резюме. Управлението на публичните средства в общините, като най-голям брой звена, сред предприятията от публичния сектор, превръща контрола върху тяхната дейност в изключително важен елемент на системата за управление. В статията е направен преглед на основните нормативни актове, регламентиращи финансово-контролната дейност в общините. Целта на статията е да се направи критичен анализ на нормативната уредба, регламентираща финансовия контрол и одит в общините. Практическата значимост на статията се свежда до това че на база на извършения критичен анализ на нормативната уредба се търсят възможности за даване на насоки за усъвършенстване на последната, в съответствие с приетите регламенти от Европейския съюз.

Ключови думи: нормативна уредба, вътрешен одит, вътрешен финансов контрол, общини.

1. Въведение

Публичният сектор се отличава с редица специфики, както по отношение на произвежданите и предлагани публични блага, така също и по отношение на неговото регулиране. Необходимостта от извършването на критичен анализ на нормативната уредба, регламентираща вътрешния финансов контрол и одит в се предопределя от факта, че настъпилите през последните години значими промени в нормативната регламентация оказват съществено влияние върху контролните и одитни процедури в предприятията от публичния сектор. Посредством прегледа на нормативната уредба се цели да се представи спецификата на контролната дейност в общините. Законовата рамка, регулираща организирането на финансовия контрол, включва нормативни актове, които уреждат различни негови аспекти.

Целта на настоящата статия е да се извърши критичен анализ на нормативните актове, регламентиращи финансово-контролната и одитна дейност в общините. Чрез анализирането на настоящата правна рамка се търси ефективност на контрола и в резултат на това, реализиране на добро финансово управление на публичните средства, което обуславя важността на разглеждане на някои ключови нормативни актове и по-съществени регламентации.

2. Нормативна уредба на финансовия контрол – ключови моменти от развитието ѝ

Дванадесет години след реформирането на контрола в публичния сектор на България, необходимостта и ползите от неговото съществуване стават все по-осъзнати, което представлява обективна предпоставка за ефикасно, икономично и ефективно управление на публичните средства за постигане на прозрачност при тяхното разходване. С утвърждаването на нормативната уредба се полага основата за съсредоточаване на усилията за конструктивно взаимодействие на управлението и контролните звена, с цел постигане на добро финансово управление в публичния сектор. Нуждата да бъде обследвано нейното настоящо състояние, поотделно за вътрешния одит в публичния сектор и вътрешния финансов контрол се обуславя от значимостта на регламентите за осъществяването и качеството на дейността на тези две контролни форми.

Нормативна уредба, която регулира дейностите по вътрешен финансов контрол и вътрешен одит в публичния сектор, е приета в периода на осъществени значими промени, вследствие на които финансовият контрол в страната е децентрализиран. Чрез приетата правна рамка се търси ефективност на контрола за постигане на добро финансово управление на публичните блага.

Осъществяването на децентрализацията на държавния вътрешен финансов контрол (ДВФК) в България е съпроводено с много трудности и представлява сложен процес в развитието на вътрешния контрол и вътрешния одит. (Court of Auditors, 2012) При присъединяването на България към Европейския съюз възниква необходимостта от извършване на промени във финансовия контрол. Ангажиментите за реформи са изпълнени, като е приета Стратегия за развитие на държавния вътрешен финансов контрол в Република България. След нейното утвърждаване, периодично е приемана нова Стратегия, съобразно етапа на развитие. Понастоящем е приета Стратегия за развитие на вътрешния контрол в публичния сектор на Република България за периода 2018-2020 г. (Council of Ministers, 2017c)

Разписаното в Стратегията се допълва и доразвива от Документ за политиката на Държавния вътрешен финансов контрол, който е приет през 2002 г. и актуализиран 2005 г. Чрез него се цели отразяване и доразвиване на приоритетите от стратегията. База за неговото създаване е дадената оценка от СИГМА², като с документа се приемат получените препоръки в Окончателния доклад от 26.04.2005 г. Документът е съобразен и с препоръките в Редовните доклади на Европейската комисия от 2004 г. и 2005г. Важно значение има обстоятелството, че в документа се поставя ясна разграничителна линия между две от формите на контрол и тяхното взаимодействие – вътрешният одит и вътрешният финансов контрол. В документа се подчертава още управленската отговорност, свързана с прилагане на Система за финансово управление и контрол (СФУК).

Началото на промените на финансовия контрол в България и необходимите за тази цел законодателни изменения, се поставя с приемането на трите закона – Закон за вътрешния одит в публичния сектор (ЗВОПС), Закон за финансово управление и контрол в публичния сектор (ЗФУКПС) и Закон за държавната финансова инспекция (ЗДФИ). Тяхното приемане може да се разглежда, като реализиране на изискуемата реформа на финансовия контрол. (Pareg, 2005) С нея се цели да се промени изцяло концепцията на националната система за вътрешен контрол в публичния сектор. Въвеждат се за прилагане принципите за законосъобразност, добро финансово управление и прозрачност в областта на публичните управление и контрол.

ЗФУКПС и ЗВОПС регламентират процеси и дейности, които се развиват вътре в организацията (управленска отговорност, системи за финансово управление и контрол, вътрешен одит). Би могло да се твърди, че нормите на двата закона са обвързани в две насоки:

- Регламентирането задължението на ръководителя да бъдат интегрирани системи за финансово управление и контрол (СФУК). Изисква се СФУК да са изградени по адекватен начин, за да се осигурява ефективен контрол и подпомагане на организацията за постигане на целите ѝ и минимизиране на рисковете от нередности, нарушения и измами.
- Регламентиране на задълженията на вътрешния одит относно оценка на системите за финансово управление и контрол, докладване за състоянието им на ръководителя и при открити недостатъци или наличие на възможности за подобрене даване на подходящи препоръки.

Приемането на законите е в резултат на процеса по присъединяване на България към Европейския съюз (Глава 28 „Финансов контрол“), вследствие на което националната система на ДВФК се изгражда от три стълба – СФУК, вътрешен одит и Централни хармонизиращи звена за методология на СФУК.

Интегрирането на СФУК вследствие на разпоредбите на ЗФУПКС, както и изграждането на звена за вътрешен одит вследствие на разпоредбите на ЗВОПС, представлява една сериозна реформа от силно централизиран предварителен контрол и отчетност, в посока към прилагане на концепциите за управленска отговорност и децентрализиране на задълженията и отговорностите. По отношение на реформата на контрола в България би могло да се заключи, че е протекла в следните насоки:

- структурна – преминаване от централизиран вътрешен одит в публичния сектор към децентрализиран;
- концептуална – акцентирание върху т.нар. ”принцип на управленската отговорност” и неговото прилагане;
- законодателна – приемане на три базисни закона.

3. Състояние на нормативните регулации на вътрешния одит

Нормативните актове, уреждащи вътрешния одит, оказват влияние върху методическото му осъществяване. Нормативната уредба в България, в съответствие, с която е организирана одиторската

²Програма СИГМА – съвместна инициатива на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие и Европейския съюз. Целта на СИГМА е съдействие и подпомагане на административната реформа в страните в преход в Европа

дейност в общините, включва разностранни по характер регламенти, регулиращи различните аспекти на одита. Нормите, оказващи влияние върху одиторските процедури в общините, са систематизирани в няколко нормативни акта:

- Закон за вътрешния одит в публичния сектор;
- Международни стандарти за професионалната практика по вътрешен одит;
- Наредба № 1 от 30 март 2017 г. за условията, реда и начина за извършване на външни оценки за осигуряване качеството на одитната дейност;
- Наредба № Н-7 от 4.10.2017 г. за условията, реда и начина за организиране и провеждане на изпити за придобиване на сертификат "вътрешен одитор в публичния сектор";
- Етичен кодекс на вътрешните одитори;
- Наредба за процедурата за определяне на състава и дейността на одитните комитети в организациите от публичния сектор.

Законът за вътрешния одит в публичния сектор цели да регулира дейността на вътрешните одитори, като урежда същността, обхвата и организирането на тяхната работа.

ЗВОПС утвърждава в България международно признатата дефиниция на понятието „вътрешен одит“. Дефиницията, която се регламентира в чл. 3 от ЗВОПС, определя вътрешния одит като независима и обективна дейност за предоставяне на увереност и консултиране, предназначена да носи ползи и да подобрява дейността на организацията; вътрешният одит помага на организацията да постигне целите си чрез прилагане на систематичен и дисциплиниран подход за оценяване и подобряване ефективността на процесите на управление на риска, контрол и управление.

На база съдържанието на закона, би могло да се установи, че неговите разпоредби са насочени към уреждане на статута и функциите на вътрешноодитната дейност. ЗВОПС урежда не само правата и задълженията на вътрешните одитори, но и отговорността на ръководството. С приемането му е вменена и отговорността на ръководителя на съответната организация, който е да въведе функцията на вътрешния одит в ръководената от него организация, но същевременно е отговорен одитната дейност да бъде организирана в съответствие а разпоредбите на закона.

Биха могли да бъдат анализирани различни аспекти на закона, но е целесъобразно да се постави акцент върху посоката на развитие на нормативната, уреждаща финансово-контролната и одитна дейност, в предприятията от публичния сектор. За периода след приемането на ЗВОПС през 2006 г. (Council of Ministers, 2009), той претърпява редица съществени за осъществяването на одита промени. Някои от важните промени са направени 2010 г. посредством приемането на Закон за изменение и допълнение на Закона за вътрешния одит в публичния сектор (ЗИДЗВОПС) (Council of Ministers, 2016a):

- Вътрешният одит в публичния сектор, от въвеждането му като задължителна дейност в организациите от публичния сектор е било възможно да се осъществява по два начина:
 - чрез звено за вътрешен одит, включващо ръководител и вътрешни одитори. Всички от звеното са служители в съответната организация и са пряко подчинени на ръководителя на организацията.
 - чрез само един вътрешен одитор – назначен в организацията и пряко подчинен на ръководителя на организацията. Той разполага с правомощията и задълженията едновременно на ръководител на вътрешноодитно звено и на вътрешен одитор

С промяната на закона отпада възможността за извършване на вътрешноодитната дейност от един вътрешен одитор. Изменението се мотивира с това, че по този начин би се нарушил екипният принцип. Регламентира се дейността по вътрешен одит да се извършва само от звена за вътрешен одит.

- някои организации (включително общини с бюджет под 10 млн. лв.), получават право да не изграждат звено за вътрешен одит. Одитната дейност може да бъде възлагана на външни за организацията лица. Организациите, неотговарящи на прага за минимален бюджет, могат да създават звена за вътрешен одит по решение на министъра на финансите, за което е необходимо мотивирано искане от съответния ръководител на първостепенен разпоредител с бюджетни кредити (ПРБК).

Последните промени на ЗВОПС са извършени през месец декември 2017 г. (въвежда се служебно установяване от ръководителя на организацията дали назначаваните одитори са осъждани за умишлено престъпление от общ характер и дали не са лишени по съдебен ред от правото да заемат съответната длъжност) (Council of Ministers, 2017a). Може обаче да се твърди, че с редакцията от 2016 г. са направени последните значими за вътрешния одит нормативни промени. Те могат да се оценят като решаващи за бъдещето на вътрешния одит в публичния сектор. Измененията на ЗВОПС (Council of Ministers, 2016c) засягат методологията на одита и неговата независимост, а именно:

- изграждането на одитни комитети стана задължително във всички министерства, Държавен фонд „Земеделие“ и общините. Дотогава това бе възможно според решенията на ръководителите на организациите. Регламентирането на работата на одитните комитети стана и по-детайлизирана с

въвеждането на изисквания за процедурата за определяне на членовете, структурата и дейността на комитетите в приетата **Наредба за процедурата за определяне на състава и дейността на одитните комитети в организациите от публичния сектор** (Council of Ministers, 2017b);

- извършването на вътрешноодитната дейност да съответства на Международните стандарти за професионалната практика по вътрешен одит;
- засилване на правомощията на Министъра на финансите – предоставя се възможност годишно да определя приоритетни цели и области за одитиране при планирането на вътрешния одит.

Съществена промяна е и преминаването към **Международните стандарти за професионална практика по вътрешен одит** (Institute of Internal Auditors in Bulgaria, 2017a), въведена в ЗВОПС (Министерски съвет, 2016) през 2016 г., като действащите дотогава национални **Стандарти за вътрешен одит в публичния сектор** (National Assembly, 2014) са отменени с Постановление № 359 на МС от 15.12.2016 г. (National Assembly, 2016) В резултат на това отпадна необходимостта от поддържането и актуализирането на националните стандарти, в съответствие с международните стандарти, което води до оптимизирането на разходите на ресурси. За националните стандарти би могло да се каже, че изпълниха функциите си в един изключително значим период – в периода на утвърждаване на вътрешноодитната професия и дейност, след реформиране и децентрализиране на финансовия контрол в сектора, започнал през 2006 г.

С публикувания законопроект **за изменение и допълнение на Закона за финансовото управление и контрол в публичния сектор на 20.11.2018 г. от Министерски съвет, се правят изменения и допълнения на ЗВОПС**, които включват:

- въвежда се изискване за преминаване на първоначално обучение на одиторите – в случай, че не извършват дейност в областта на вътрешния или външния одит, повече от три години, преди да бъдат назначени на длъжност „вътрешен одитор“ или „ръководител вътрешен одит“, лицата са задължени да преминат минимум 3 професионални обучения в областта на вътрешния одит. Участието в обученията, трябва да бъде през двете години, предхождащи назначаването и документите, удостоверяващи участието им се представят на органа по назначаване.
- предвиждат се за първи път административно-наказателни разпоредби спрямо ръководителите на организациите в случай на неспазване на законови разпоредби, сред които:
 - задължително изграждане на вътрешноодитно звено от ръководителите на организациите по чл. 12, ал. 2 – наказание с глоба от 200 лв до 1 000 лв;
 - задължително създаване на одитен комитет от ръководителите на организациите по чл. 18, ал. 1 – наказание с глоба от 200 лв до 600 лв.

Предложените промени могат да бъдат позитивно оценени, тъй като са в посока на търсене на законодателни решения за някои от проблемите на публичния сектор, валидни и за общините (National Assembly, 2018).

По отношение на **обучението на одиторите**, може да се направи паралел между националните и международните сертификати. Много по-строго е изискването към притежателите на сертификати по международните сертификационни програми, при които за разлика от препоръчителния характер за обучение при притежаващите Сертификат за вътрешен одитор в публичния сектор, е необходимо непрекъснато професионално обучение (Continuing Professional Education, CPE). Притежателите на сертификати, като CIA, CCSA, CGAP, CFSA и CRMA трябва да удостоверяват изпълнението на изискваните CPE часове до 31 декември всяка година (The Institute of Internal Auditors in Bulgaria, 2018). Поставянето на изискване за първоначално обучение на лица, придобили сертификат, които дълго време не са упражнявали тази професия, допринася за въвеждането им във вътрешноодитната дейност. За всички останали одитори остава отворен въпросът, доколко се полагат усилия и отделят ресурси за обучението им, поради липсата на изисквания за задължително обучение.

Въвеждането на рестриктивни норми, е насочено към повишаване на вниманието на ръководството към дейността на одита и одитните комитети и ще доведе до осъзнаване от ръководството необходимостта за съставяне на комитети и за спазване на изискуемата минимална численост за сформирание на одитно звено. Задължението за сформирание на одитни комитети е позитивно за реализиране на по-силна независимост на вътрешния одит и по-добра координираност. Наличието на одитен комитет може да насърчи независима и конструктивна комуникация с ръководството.

ЗВОПС може да бъде оценен като основополагащ за вътрешноодиторската професия. С него одитът получава своето място и статут в организациите от публичния сектор. Регулира се още и оценяването на одитната дейност – чрез вътрешни и външни оценки. (Council of Ministers, 2016c). Сертифицирането и оценяването на одита са обект на разглеждане и в подзаконовите нормативни актове, регламентиращи вътрешния одит в публичния сектор.

Би трябвало да се възприема позитивно за нивото на вътрешноодиторската професия в България, изискването за сертифициране на вътрешните одитори, съобразно нормите на **Наредба № Н-7 от**

4.10.2017 г. за условията, реда и начина за организиране и провеждане на изпити за придобиване на сертификат "вътрешен одитор в публичния сектор" (Ministry of Finance, 2017).

Вниманието, което трябва да се отделя на регламентирането на професията на вътрешния одитор в България се затвърждава от изнесените данни в Аналитичния преглед на ДВК в страните – членки от ЕС, който е представен като приложение към актуализирания Компендиум от 2014 г. (Ministry of Finance, 2014) Създаването на на квалифицирани кадри, упражняващи одитната професия в Компендиума се разглежда, като задача, изискваща сериозно инвестиране на средства за обучения, семинари и др. В него, България е посочена като една от страните в Европейския съюз, в които се изисква придобиване на сертификат, с който да се докаже, че одиторът притежава необходимото образование, за да работи като вътрешен одитор в публичния сектор, заедно с държавите на Унгария, Холандия и Словения.

С приетата наредба през 2017 г. се поставя началото на провеждане изпита за вътрешен одитор веднъж годишно. Направената промяна произтича от необходимостта да се регулира предоставянето на права за извършване на одитна дейност, съобразно потребностите на публичния сектор от запълване на свободните одиторски длъжности. Това обаче при общините влошава възможността за сформирание на одитни звена, тъй като при много общини има назначен само един вътрешен одитор.

Друга значима регулация от нормативната уредба на вътрешния одит е изискването за оценяване дейността на създадените вътрешноодитни звена. Ръководителят на вътрешния одит носи отговорността по разработването и прилагането на Програма за осигуряване на качеството и за усъвършенстване, която се изисква както от чл. 29 от Закона за вътрешния одит в публичния сектор, така и от Стандарт 1300 „Програма за осигуряване на качеството и за усъвършенстване“ от Международните стандарти за професионалната практика по вътрешен одит (Institute of Internal Auditors in Bulgaria, 2017c). Програмата следва да обхваща цялостно вътрешния одит и е необходимо да се съблюдава нейната ефективност. Неизменна част от програмата са вътрешните и външните оценки. Оценка е средство за подпомагане на вътрешния одит в изпълнението на мисията му да носи полза и да подобрява дейността на организацията. Оценка дават увереност, че той се осъществява в съответствие със законодателството. Друг резултат от оценяването е, че чрез него се получават насоки за подобрене на адекватността и ефективността на одиторската работа.

Регламентирането на външното оценяване се разглежда от специалистите в сферата на вътрешния одит, като задвижваща сила за извършването на външни оценки, най-вече в общините. Провеждането на външна оценка се приема, като притежаваща стратегическа стойност за всяка функция по вътрешен одит, тъй като дава на ръководителя на звеното възможност да получи независим поглед върху ръководената от него функция. Получените резултати от външните оценки се разглеждат като тактически и като отправна точка за търсене на възможности за укрепване на функцията по вътрешен одит с цел постигане на максимално въздействие в полза на организацията (Simeonova and Manolova, 2012).

Приемането на **Наредба № 1 от 30 март 2017 г. за условията, реда и начина за извършване на външни оценки за осигуряване качеството на одитната дейност** (Ministry of Finance, 2011b) отменя Наредба № 5 от 12.08.2016 г. за условията, реда и начина за извършване на външни оценки за осигуряване качеството на одитната дейност (Ministry of Finance, 2016).

Законодателят мотивира приемането на новата наредба с необходимостта от въвеждане на високи изисквания за лицата, които да извършват оценките, съответстващи на Международните стандарти за професионалната практика по вътрешен одит и Наръчника за външни оценки на качеството на Института на вътрешните одитори. Стремелът е да се избегне забавяне на оценките, като същевременно се ограничава рискът от извършване на разходи в необосновано високи размери. (Ministry of Finance, 2011a)

Важна и неизменна част за регулирането и утвърждаването на вътрешноодитната професия е **Етичният кодекс на вътрешните одитори** (Ministry of Finance, 2006a). Целта на кодекса е насърчаване на развитието на етични отношения в областта на вътрешния одит в публичния сектор. Етичният кодекс може да бъде разглеждан като принципно ориентиран. Той позволява одиторската професия да се саморегулира, тъй като включва принципи, приложими в професията и практиката по вътрешен одит, както и правила за поведение на вътрешните одитори, които включват подходящите действия за спазване на всеки от принципите. Създаването и прилагането на Етичният кодекс би следвало да бъде оценено позитивно, тъй като чрез него се акцентира важноста одиторите да работят качествено и с професионално поведение. Съдържащите се в него принципи и правила за поведение са ясно и разграничимо представени. Принципиите и Правилата, регламентираните с етичният кодекс са следните:

Таблица 1.

Същност на принципите и правилата, регламентирани в Етичния кодекс на вътрешните одитори

ВИД	ПРИНЦИП	ПРАВИЛО
Почтеност	Постига се чрез изграждане на доверие, което създава основа за надеждност на техните преценки.	Спазва се, когато вътрешните одитори изпълняват задълженията си почтено, съвестно и отговорно, което се осъществява, когато се спазват нормите на ЗВОПС, не участват в незаконна дейност. По този начин одиторите допринасят за постигането на етичните и законни цели на организацията.
Обективност	Демонстрира се от вътрешните одитори в процеса на събиране, оценяване и представяне на информацията, свързана с дейността, както и с липсата на повлияване от чужд или собствен интерес при даване на преценка.	Вътрешните одитори не трябва да участват в дейности, накърняващи безпристрастната им оценка, професионалната им преценка и следва да оповестяват всички съществени факти, които са им известни и скриването, на които би изопачило резултатите от проверката.
Поверителност	Проявява се от вътрешните одитори чрез уважение на стойността и собствеността върху информацията, получавана в процеса на работата и защитават сигурността на информацията, която използват.	Вътрешните одитори в процеса на работата трябва да защитават сигурността на информацията, която използват.

Източник: Собствени обобщения на правилата и принципите

От представените в табличен вид правила и принципи, прави впечатление, че наименованията на принципите са еквивалентни на наименованията на правилата, въпреки различните съществени характеристики на двете понятия, които се съдържат в кодекса. Независимо, че е общоприето в международен план от професионалната организация на вътрешните одитори принципите и правилата да бъдат с аналогични наименования, това регламентиране може да се разглежда като объркващо и неправилно представящо същността на понятията „принцип“ и „правило“. Докато принципите са изходни положения, убеждения, от които следва да се ръководят професионалистите, то правилата са конкретните норми, предписания, уреждащи съблюдаването на принципите.

Чрез спазването на принципите и правилата, одиторската работа може да бъде оценена и да бъде окачествена като етична. В кодекса са дадени разяснения относно съдържанието на понятията. В ЗВОПС, въпреки съществуването на норма за спазване на етичния кодекс (Ministry of Finance, 2017), се наблюдава различие от кодекса, по отношение на регламентирането на принципите на вътрешния одит. Обособени са шест принципа, които са групирани по два – независимост и обективност; компетентност и професионална грижа; почтеност и поверителност. В кодекса, въпросът за независимостта на одиторите, не се разглежда.

Въпреки че не е изрично указано в Етичния кодекс, процесът на одитиране изисква от вътрешните одитори да бъдат независими и да минимизират субективното начало, в своята дейност. Трудово-правните взаимоотношения, в които се намират одиторите предизвикват дискусии относно независимостта им, която е изискуема според Стандарт 1100 „Независимост и обективност“ от Международните стандарти за професионална практика по вътрешен одит (МСППВО). В този стандарт се регламентира, че вътрешните одитори задължително трябва да бъдат независими, и обективни при изпълнение на своята работа (Institute of Internal Auditors in Bulgaria, 2017b). В стандартите е направено и тълкуване относно понятието „независимост“: *„Независимостта представлява липса на обстоятелства, които да заплашват способността на вътрешния одит да изпълнява функциите на вътрешния одит по непредубеден начин. За да постигне необходимата степен на независимост и да изпълнява ефективно функциите на вътрешния одит, ръководителят на вътрешния одит има пряк и неограничен достъп до висшето ръководство и Съвета. Това може да се постигне чрез двойна линия на докладване. Мерки срещу заплахите за независимостта трябва да бъдат предприети на всички нива - отделен одитор, ангажимент, функция, организация“*

Промяната в националното законодателство и въвеждането на одитните комитети превръща направеното тълкувание за независимостта реализируемо и в България, тъй като се дава възможност на вътрешният одит да докладва на няколко нива. Проф. Георги Иванов, разглеждайки въпроса за независимостта на вътрешния одит, обръща внимание, че изграждането на няколко линии на докладване, способства независимостта. Авторът, позовавайки се на становище на Международния институт на вътрешните одитори, акцентира, че в организациите би следвало да се осъществява функционално докладване – пред Одитния комитет и административно докладване – пред най-високопоставеното лице в организациите, което е кметът при общините. (Ivanov, 2013)

Етичният кодекс е съществен за всяка професия, тъй като поставя основите на професионално поведение. Кодексът на вътрешните одитори е принципно ориентиран, задавайки принципите, от които те следва да се ръководят. Същевременно може да се изкаже мнение, че кодексът би бил по-ценен за одиторската професия, ако бъдат разширени нормите за регламентиране на професионално поведение на одиторите. Биха могли да се разгледат потенциалните заплахи за нарушаване на принципите и професионалното поведение на вътрешните одитори, както и какви предпазни мерки могат да бъдат вземани за недопускане накърняване на одиторските преценки. По отношение на връзката заплахи-предпазни мерки за независимостта на експертите, проф. Н. Костова предлага конкретни действия, разглеждайки професионален етичен кодекс – този на оценителската професия. Въпреки че с кодекса на вътрешните одитори се регулира друга професия, вътрешният одит също изисква независимост от лицата, извършващи тази дейност. Поради тази причина, може да се приеме за напълно валидно и по отношение на вътрешния одит, авторовото виждане, че Етичният кодекс трябва да предлага концептуална рамка, която да изисква от конкретния експерт идентифициране, оценка и адресиране на заплахите за независимостта, а не единствено спазване на комплект от специфични правила. (Kostova, 2013)

Съществуването на кодекса представлява предпоставка за подценяването и negliжиране на някои норми в него, поради неговата краткост и недостатъчна задълбоченост на дефинираното. Във връзка с етичността, която вътрешните одитори следва да проявяват, би било уместно да се цитират думите на американския съдия Потър Стюърт, който казва, че „Етиката е познаване на разликата между какво имаш право да направиш и какво е правилно да се направи“ (Coffey, 2013). В случая, вътрешните одитори би следвало да се ръководят от безпристрастност и професионализъм, за да не допуснат накърняване на обществения интерес и благо.

За развитието на нормативната уредба в България и саморегулирането на професията на вътрешните одитори, позитивно би следвало да се оцени и създаването на професионална организация, какъвто е Институтът на вътрешните одитори в България.

Развитието на вътрешния одит в публичния сектор освен чрез създаването и развитието на нормативната уредба, се подпомага и от публикуването на документи от Министерство на финансите, с които се дават методологични насоки за практическо прилагане на нормативната уредба. Сред тях са и Наръчните за вътрешен одит, издадените указания, методологии, въпросници и др., чрез които нормативната рамка става по-разбираема и по-лесно приложима.

4. Състояние на нормативните регулации на вътрешния контрол

Нормативната уредба за регулиране на вътрешния финансов контрол е основа за неговото осъществяване. Министерство на финансите подпомага организациите за адекватно спазване и следване на нормите с издаване на Указания за осъществяване на предварителен контрол, Указания за осъществяване на управленска отговорност в организациите от публичния сектор, Методически насоки по елементите на СФУК. Те доразвиват законодателната рамка на финансовото управление и контрол в публичния сектор и в частност общините.

Нормативните актове, уреждащи извършването на вътрешния финансов контрол в общините, включват:

- Закон за финансовото управление и контрол в публичния сектор;
- 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;

Законът за финансовото управление и контрол в публичния сектор (ЗФУКПС) (Council of Ministers, 2016b) регламентира обхвата и осъществяването на финансовото управление и контрол. В него е разписано осъществяването на финансовото управление и контрол да се извършва чрез системи за финансово управление и контрол. ЗФУКПС включва изисквания относно тяхното внедряване, съдържание и функциониране. Друга значима норма на закона е регламентирането на управленската отговорност на ръководителите на организациите при осъществяването на финансовото управление и контрол. Във всички структури, програми, дейности и процеси, ръководителят носи отговорност да

бъдат съблюдавани принципите за законосъобразност добро финансово управление и прозрачност, регламентирани в чл. 3 от ЗФУКПС.

- В ЗФУКПС се дефинира финансовото управление и контрол в публичния сектор, като цялостен процес, който е интегриран в дейността на организациите от публичния сектор и се осъществява от техните ръководители и служители. Протичането на интегрирането на процеса се осъществява чрез системите за финансово управление и контрол. Системите включват политики и процедури, въведени от ръководството на организациите, с цел да се осигури разумна увереност, че поставените цели са постигнати при: спазване на законодателството и вътрешните актове и договори; осигуряване на надеждност и всеобхватност на финансовата и оперативната информация; спазване на принципите за икономичност, ефективност и ефикасност на дейностите; опазване на активите и информацията. (Ministry of Finance, 2006b)

Следва да се има предвид обстоятелството, че от вътрешния контрол не може да се очаква да предостави на ръководството абсолютна увереност по отношение постигането на целите на организацията. Невъзможността за предоставяне на абсолютна увереност се определя от това, че организацията не е в състояние да прогнозира и оцени всички рискове, застрашаващи постигането на целите ѝ. Освен това е съществено разходите за вътрешния контрол да не надвишават очакваните ползи от него. Тези ограничения са причина за предоставяне само на разумно ниво на увереност.

- Основополагащо за контролната дейност е, че ръководителите отговарят и за идентифицирането на рисковете за постигането на поставените цели и за въвеждането на адекватни и ефективни системи на финансово управление и контрол, отговарящи на законовите изисквания. Законът утвърждава интегрираните СФУК задължително да съдържат пет елемента в унисон с интегрираната рамка за вътрешен контрол "COSO": контролна среда; управление на риска; контролни дейности; информация и комуникация; мониторинг. Петте елемента продължават да бъдат в основата на международната рамка и след последната ѝ редакция (COSO, 2013).

Съгласно ЗФУКПС и установената методологична рамка, ръководителите носят управленска отговорност за прилагането му. Те са отговорни за реализиране на целите на организацията чрез законосъобразно, икономично, ефикасно и ефективно разпореждане с публичните средства.

При организацията на процеса на финансово управление и контрол възникват въпроси и се търсят решения, свързани с предотвратяване възникването на рискови за организацията събития. Поради тази причина съществена страна от управленската отговорност е утвърждаването на контролни дейности в изпълнение на чл. 13, ал. 3, т. 5. Тук особено важно място заема изграждането на предварителния контрол за законосъобразност преди поемане на задължение и преди извършване на разход. За осъществяването на предварителния контрол се предоставя избор на ръководителя на организацията да определи дали да бъде натоварен изрично назначен за тази цел финансов контролор или да се определи друго лице, което в общините се извършва със заповед на кмета.

Подробното нормативно регламентиране на предварителния контрол би следвало да се оценява като положителна предпоставка за акцентирание върху него и недопускане на редица информационни рискове за погрешни предвиждания и за повишаване адекватността на информацията.

През месец ноември 2018 г. бяха инициирани промени на ЗФУКПС с публикувания **проектозакон за изменение и допълнение на Закона за финансово управление и контрол в публичния сектор (ЗИДЗФУКПС)** (National Assembly, 2018). С промените контролът се доразвива, детайлизира и се разширява неговия обхват. Някои от предложените изменения са:

- в обхвата на закона попадат лечебните заведения, които са над 50% държавна и общинска собственост, въпреки, че са търговски дружества;
- въвежда се извършване на оценка на риска и анализ на разходите и ползите, съобразно които ръководителят на организацията да организира реда и начина за осъществяване на предварителен контрол за законосъобразност
- задължават се организациите спазват Методическите насоки и указания по прилагане на закона, които се издават от Министъра на финансите;
- включва се в задълженията на одитните комитети да разглеждат и приемат с решение доклада за състоянието на системите за финансово управление и контрол, а не само годишния доклад за дейността по вътрешен одит, както е в досега действащата разпоредба.

От предложените промени на вътрешния одит и на вътрешния финансов контрол в един нормативен акт – ЗИДЗФУКПС, отново проличава силната свързаност на двете контролни форми.

Друга значима норма на ЗФУКПС е изискването на чл. 8 първостепенните разпоредители с бюджет, каквито са общините ежегодно до 31 март да представят на министъра на финансите информация за функционирането, адекватността, ефикасността и ефективността на системите за финансово управление и контрол в организациите, включително за разпоредителите с бюджет от по-ниска степен към тях, за преходната година.

За целите на отчетността (форма, съдържание, ред и срок за представяне на отчетната информация) следва да се изпълняват разпоредбите на приетата **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** (Council of Ministers, 2006). С наредбата се определя ръководителя на организацията за отговорно лице по отношение на съдържащата се информация в доклада за състоянието на системите за финансово управление и контрол, който включва информация за всеки от елементите на СФУК (контролна среда, управление на риска, контролни дейности, информация и комуникация, мониторинг). Представените данни трябва да бъдат верни и актуални.

Имайки предвид горепосоченото, може да се направи заключението, че ЗФУКПС, е основният нормативен акт, регламентиращ СФУК. Той урежда отговорността за протичане на контролните процеси в организациите. Извършването на финансово-контролната дейност не е задължително да се осъществява от лице на длъжност „финансов контролор“, а може да бъде друго лице, работещо в организацията. Тази възможност може да бъде уместна при малки общини, където липсата на специално назначен контролор би била подходяща, тъй като разходите биха надхвърлили ползите от назначаване и това не би донесло достатъчно ефективност на контрола.

От друга страна съществува вероятност да не бъде назначен контролор, когато има обективна необходимост от такъв. Поражда се въпроса дали не е налице опасност от пренебрегване на функцията на вътрешния контрол и дали това не е породено от неразбиране на полезността му от страна на ръководството. Това може да доведе до ограничен по обхват и неефективен контрол.

5. Заключение

Анализът на нормативната уредба на вътрешния одит и вътрешния финансов контрол в общините, като част от публичния сектор, позволява да се направи заключението, че продължително изгражданата правна рамка поставя основата за все по-сериозното възприемане на вътрешния одит и вътрешния финансов контрол, като ключови за ефективното управление на ограничените публични блага в общините.

Съблюдаването на множеството регламентации е предпоставка за повишено качество на контролната дейност. Нормативната уредба и развитието ѝ дават основата, върху която да стъпи практическото осъществяване на контрола в общините. Познаването на нормите, регламентиращи извършването на финансовия контрол, е ключов фактор за постигането на ефективност и ефикасност на осъществените контрол.

Въпреки постигнатото по отношение на изграждане на подходяща нормативна рамка, хармонизирана с добрите практики и в голяма степен с международното законодателство в областта, създаването на рамката на вътрешния финансов контрол и вътрешния одит не е напълно прецизирано и усъвършенствано. Приемането на регламентите не е еднократен акт и неминуемо в някои отношения, могат да бъдат търсени законодателни промени за подобрения на нормите и финансовия контрол като цяло. Несъмнено процесите на изменения и актуализации на законодателството трябва да бъдат съобразно нуждите, състоянието на контрола и даденостите в тази област в България.

Literature

- Coffey, R. (2013) Ethics for community planning, Michigan State University Extension. Available at: http://msue.anr.msu.edu/news/ethics_for_community_planning (Accessed: 10 March 2018).
- COSO (2013) COSO Internal Control – Integrated Framework Principles. Available at: <https://www.coso.org/Documents/COSO-ICIF-11x17-Cube-Graphic.pdf> (Accessed: 10 October 2018).
- Council of Ministers (2006) Ordinance on the form, the content, the order and the terms for submitting information under Article 8, paragraph 1 of the Financial Management and Control in the Public Sector, State_newspaper. Available at: http://econ.bg/Нормативни-актове/Наредба-за-формата-съдържанието-реда-и-сроковете-за-представяне-на-информация-по-чл-8-ал-1-от-_1.1_i.129907_at.5.html.
- Council of Ministers (2009) ‘Public Sector Internal Audit Act, promulgated in the State Gazette, Issue 27 of 31 March 2006’, State_newspaper.
- Council of Ministers (2016a) Amendment to the Law on Internal Audit in the Public Sector, promulgated in State Gazette issue 54 of 16 July 2010, State_newspaper. Available at: <http://dv.parliament.bg/DVWeb/showMaterialDV.jsp?jsessionid=71C6741AD73A59FE5C0EFAE573C65245?idMat=105095> (Accessed: 21 November 2018).
- Council of Ministers (2016b) Law on Financial Management and Control in the Public Sector, prom. SG. Br. 21 of 10 March 2006, last amended and supplemented, State Gazette, Issue 95 of 29 November 2016.
- Council of Ministers (2016c) ‘Law on the Internal Audit in the Public Sector, promulgated in the State Gazette, issue 27 of 31.03.2006, amended and supplemented in the State Gazette, issue 43 of 07.06.2016’, State_newspaper.
- Council of Ministers (2017a) ‘Law on the Internal Audit in the Public Sector, promulgated in the State Gazette, issue 27 of 31.03.2006, amended and supplemented in the State Gazette, issue 103 of 28.12.2017.’, State_newspaper.
- Council of Ministers (2017b) Ordinance on the procedure for determining the composition and activity of audit committees in public sector organizations Adopted by Decree of the Council of Ministers No 24 of 26.01.2017 Promulgated in the State Gazette issue 11 of 31 January 2017, State_newspaper. Available at: <https://www.lex.bg/bg/laws/ldoc/2137012091>.
- Council of Ministers (2017c) Strategy for Development of Internal Control in the Public Sector of the Republic of Bulgaria for the Period 2018-2020, Sofia. Available at: <http://www.strategy.bg/StrategicDocuments/View.aspx?lang=bg-BG&Id=1244> (Accessed: 22 June 2018).
- Court of Auditors (2012) Detailed about the historical development of the financial control regulatory framework. ОДИТЪТ В Б. „Роел-98” ООД.
- Institute of Internal Auditors in Bulgaria (2017a) International Standards for Professional Practice in Internal Auditing - 2017, Institute of International Auditors. Available at: http://www.iiabg.org/index.php?option=com_content&view=article&id=440&Itemid=273&lang=bg (Accessed: 15 October 2018).
- Institute of Internal Auditors in Bulgaria (2017b) Standard 1100 Independence and objectivity. International Standards for Professional Practice in Internal Auditing.
- Institute of Internal Auditors in Bulgaria (2017c) Standard 1300. Quality Assurance and Improvement Program. International Standards for Professional Practice in Internal Auditing. Available at: http://www.iiabg.org/index.php?option=com_content&view=article&id=440&Itemid=273&lang=bg (Accessed: 13 October 2018).
- Ivanov, G. (2013) Internal audit methodology. Academic Publishing Dimitar Tzenov.
- Kostova, N. (2013) Organizational and methodological aspects of enterprise assessment. Science and Economics, UE - Varna.
- Ministry of Finance (2006a) Code of Ethics for Internal Auditors. Ministry of Finance, State_newspaper. Available at: <http://fukvopublic.minfin.bg/docList.aspx> (Accessed: 5 September 2018).
- Ministry of Finance (2006b) ‘Financial Management and Control Act in the Public Sector’, State_newspaper, (2), pp. 2–8.
- Ministry of Finance (2011a) Motives for the draft Ordinance on the conditions, order and way of carrying out external evaluations for ensuring the quality of the internal audit activity in the public sector. Available at: https://www.minfin.bg/upload/20741/motivi_Naredba_VO_2017.pdf.
- Ministry of Finance (2011b) Ordinance No 1 of 17.01.2011 on the conditions, order and way of carrying out external evaluations for ensuring the quality of the audit activity, State_newspaper. Available at: <http://nu.raabebg.com/naredbi/naredba-no-1-ot-17012011-g-za-usloviyata-reda-i-nachina-za-izvrshvane-na-vnshni-ocenki-za>.
- Ministry of Finance (2014) ‘Analytical review of the State Internal Control in the EU Member States’, pp. 1–16. Available at: <http://fukvopublic.minfin.bg/NewsView2.aspx?id=172>.

- Ministry of Finance (2016) Ordinance No. 5 dated 12.08.2016 on the conditions, order and manner of conducting external evaluations for the quality assurance of the audit activity prom., SG, no. 66 of 2016.
- Ministry of Finance (2017) ‘Ordinance No. H-7 dated 4.10.2017 on the conditions, order and way of organizing and conducting of examinations for obtaining the certificate “internal auditor in the public sector”’, (2), pp. 1–24.
- National Assembly (2014) Standards for Internal Audit in the Public Sector, Bulgarian Lawyer. Available at: <https://zakonnik.bg/document/view/other/145872/5351027>.
- National Assembly (2016) Decree № 359 of the Council of Ministers of 15.12.2016 repealing Decree No 71 of the Council of Ministers of 2014 on the approval of Standards for Internal Audit in the Public Sector, promulgated in the State Gazette No 102 of 23.12.2016. Available at: http://radnevo.acstre.com/assets/Normativni dokumenti/Vatreshen_udit/Postanovlenie_359.pdf.
- National Assembly (2018) Bill on amendment and supplement to the Financial Management and Control Act in the Public Sector. Available at: <https://www.parliament.bg/bg/bills/ID/156792/>.
- Paper, P. P. (2005) ‘Update of the PIFC Policy Paper as of 19 September 2002’, (September 2002), pp. 1–40. Available at: https://www.minfin.bg/upload/1931/Act_PolicyPaper_Engl.pdf.
- Simeonova and Manolova, S. (2012) External Audit Quality Assessments - The New Challenge to Internal Audit in the Public Sector. *Международен одит*, №4.
- The Institute of Internal Auditors in Bulgaria (2018) Continuing Professional Education.

Key aspects of the financial control regulatory framework implemented in the municipalities

Svetlana IVANOVA¹

¹ University of Economics, Varna, Bulgaria
s.vladimirova@ue-varna.bg

Abstract. The management of public funds in municipalities, as the largest number of units among public sector enterprises, makes control of their activities an extremely important element of the management system. The article reviews the main normative acts regulating the financial and control activity in the municipalities. The aim of the article is to make a critical analysis of the regulatory framework regulating financial control and auditing in municipalities. The practical significance of the article is that on the basis of the critical analysis of the legal framework, there are opportunities for giving directions for improvement of the latter, in compliance with the adopted European Union regulations.

Key words: regulatory framework, internal audit, internal financial control, municipalities.