

В търсене на възможности за оптимизиране на контрола в публичния сектор у нас

Дияна Иванова

Seeking opportunities to optimize the financial management and control in the public sector it is logical to consider the new developments in the „COSO“ framework - the core framework of the internal control in our country. The amendment of the national framework in conformity with these changes and the creation of an environment for their implementation are an important way to achieve a more effective control. An important condition for the success of this reform is the modernization of the control systems to be preceded by a study of the practice based on the expertise and the management experience in this area.

Keywords: public sector, external control, internal control.

ВЪВЕДЕНИЕ

Важна предпоставка за развитието на финансовото управление и контрол в публичния сектор⁵² у нас и за прилагането на нововъведенията в базовата за него международна рамка „COSO“, е изследването на контролната практика, на основата на експертни оценки и натрупания управленски опит в областта. В тази връзка в настоящия доклад е разгледана възможността за използване на информацията, касаеща проблемите, които съществуват при контролните системи, генерирана при одитите за съответствие⁵³, осъществявани от Сметната палата. Обобщени и синтезирано представени са най-често срещаните слаби страни, констатирани при одитите и отразени в отчетите за дейността на институцията за периода от 2012 до 2015 г. Поставен е акцент върху един от недостатъците на контрола, а именно - неактуализирането на вътрешна нормативна база при промени в правната рамка - и са предложени възможни насоки за неговото отстраняване.

В условията на задълбочаваща се криза на обществено доверие към контрола [1; с. 16], търсенето на нови възможности за оптимизиране на финансовото управление и контрол (ФУК) в публичния сектор у нас е все по-силно изразена необходимост. Данните за контрола на ниво организация в публичния сектор на страната ни показват, че във връзка с управлението на публичните средства и дейности не губят актуалност въпросите относно степента, до която съвременният модел за вътрешен контрол функционира пълноценно. [2] В този смисъл логично е да бъде потърсена връзка между конкретно съществуващите проблеми в практиката и новите възможности, които дава направената актуализация на международната рамка „COSO“ [3]. Промените в нея не водят до съществени концептуални изменения в модела, а по-скоро го надграждат и създават условия за развитието и усъвършенстването му, като акцент се поставя върху повишаване на неговата ефективност. Дефинираните седемнадесет принципа, относими към компонентите на вътрешния контрол дават по-голяма яснота относно тяхното разработване и прилагане. Проектирането им върху националната рамка на концептуално ниво и създаването на подходяща среда за реалното им практическо приложение са важна насока за реформа, с цел постигане на по-ефективен вътрешен контрол в публичния сектор в България.

За да е успешна тази реформа, преди да се пристъпи към модернизиране на системите за контрол у нас, е необходимо да бъдат извършени задълбочени и де-

⁵² В настоящата разработка понятията *вътрешен контрол* и *финансово управление и контрол* са използвани като тъждествени.

⁵³ Съгласно &1, т.3 от допълнителните разпоредби на Закона за Сметната палата, именно одитът за съответствие е „проверката на системите за финансово управление и контрол, включително на вътрешния одит и на управленските решения във връзка с организацията, планирането, управлението, отчетането и контрола на бюджетните и другите публични средства и дейности в одитираната организация с оглед на спазването на изискванията на нормативните актове, вътрешните актове и договорите“.

тайлни изследвания на тяхното текущо състояние. Вниманието следва да се фокусира върху проблемите, които се наблюдават както при изграждането и функционирането на отделните елементи на контролните системи, така и при прилагането им в отделните области, процеси и дейности, в които те са позиционирани в практиката. Необходимо е качествена и достатъчна информация от надеждни източници, която да се обобщи и анализира, за да се постави правилната диагноза и да се потърсят подходящите мерки. Основна роля за информационното осигуряване на изследването могат да имат както натрупаният управленски опит в областта в лицето на ръководителите на организации, така и оценката от независими за организациите експерти в лицето на вътрешните и външни одитори. Пресечната точка между тези две насоки на изследване на контролната практика у нас с новостите в международната концепция, представлява възможна крачка в правилната посока.

Използването на информацията от Сметната палата е един от аспектите на връзката между вътрешния и външния контрол и нейното реализиране дава възможност да се обогати разполагаемата аналитична информация⁵⁴ с допълнителен ресурс от данни. Безспорно придобитите към момента знания, умения и опит в областта на контрола на ниво организация от страна на ръководството са важен източник на информация, но в настоящата разработка е поставен акцент върху възможността да бъдат използвани данните за вътрешния контрол, генерирани от Сметната палата. Основните аргументи за това са следните:

първо, съгласно правната рамка Сметната палата е одитор на публичните средства и дейности [4; чл. 2; чл. 5, ал. 1] и в този смисъл събираната в хода на одитната дейност информация относно системите за финансово управление и контрол (СФУК) е ценен ресурс, генериран от независим, външен за организациите орган, базиран на експертната оценка на одиторите на върховната контролна институция в публичния сектор у нас;

второ, въпреки съществуващи различия между начина, по който се събира информация за вътрешния контрол от одиторите и от разпоредителите с бюджет (по отношение на технология, предназначение, периоди на оценяване и редица други параметри), последователният анализ на информацията от двата източника и обобщаването на крайните резултатите са предпоставка за изграждане на комплексна оценка на контролните системи;

трето, анализът на данните от Сметната палата е носител на ценна информация относно системите и в зависимост от степента на нейната детайлност би могло да се даде отговор на различни въпроси: от какво най-често страдат СФУК; в кои области са съсредоточени слабостите; фиксиране на точките, в които националната концепция е максимално отдалечена от международната базова концепция. Чрез анализ на информацията биха могли да бъдат идентифицирани и други своеобразни симптоми, разширяващи данните, предоставени от разпоредителите и обобщени от Министърството на финансите. Това би могло да бъде използвано с цел поставяне на точната диагноза на вътрешния контрол и пристъпване към неговото оздравяване. Всичко това аргументира не само възможността, но и необходимостта от използването на тази информация.

Сравнителният анализ на данните от последните три последователни отчета за дейността на Сметната палата на Република България, в частта им за извършените одити за съответствие при финансовото управление, показва, че основните слаби страни на вътрешния контрол в одитираните организации са: поддържане актуалността и съответствието на вътрешна спрямо външната нормативна база; управление на рисковете, присъщи за дейността; въздействие на въведените контролни

⁵⁴ Има се предвид информацията относно вътрешния контрол, ежегодно представяна от разпоредителите с бюджет пред Министъра на финансите съгласно чл. 8, ал.1 от Закона за финансовото управление и контрол в публичния сектор, обобщавана в консолидирани годишни доклади за вътрешния контрол.

дейности и тяхната способност да обхванат в задоволителна степен и ниво на съответствие процесите, както и осигуряването на непрекъснатото им функциониране и последователно прилагане⁵⁵; осъществяване на контрол в процеса на администриране на местните данъци и такси; регламентиране на процедури относно разпореждане и придобиване на имущество, което е общинска/държавна собственост; контрол върху изпълнението на сключените договори и обхват на контролното въздействие. [5; с. 17; 6; с. 29; 7; с. 17-18]

Осъществяването на дейността и постигането на целите в съответствие със законодателството, вътрешните актове и договорите трябва да е водеща политика и приоритет на ръководството в публичния сектор. На първо място и в трите отчетни периода като слабост на въведените системи за контрол е посочено, че вътрешни актове на одитираните организации не се актуализират съгласно настъпилите промени в нормативна уредба. Една от основните цели на вътрешно-контролните системи е именно постигане целите на организациите в съответствие със законодателството, вътрешните актове и договорите. [8; чл. 5, ал. 2] В този смисъл липсата на механизми и/или наличието на неработещи механизми в системата, за обезпечаване съответствието на вътрешните с множеството външни актове е съществен недостатък, който ограничава изпълнението на дейността в съответствие с изискванията. Неговото наличие показва, че ръководителите на организации от публичния сектор трябва да „надскочат“ рамката на задължителния минимум контролни дейности, които Законът за финансовото управление и контрол в публичния сектор дефинира като императивни [8; чл. 13, ал. 3]. Съобразно спецификата на конкретната организация, те трябва да въведат работещи процедури за изграждане на контролната система в тази й част.

Своевременното актуализиране на вътрешните документи в съответствие с действащата нормативна уредба изисква в организацията да бъде въведен съответният набор от конкретни процедури, определящи основните положения при осъществяването на контрол в тази насока. Възможно решение на съществуващия проблем е разработването и прилагането на следните основни процедури, отнасящи се до:

първо, текущо проследяване на промените в правната рамка, регламентираща дейността и управлението на съответната организация. Необходимо е да се регламентират следните параметри: възлагане на функции/отговорности на съответните длъжностни лица/звена относно проследяването на настъпилите изменения; ред, начин и срокове за докладване и инициране на промяна във вътрешната рамка;

второ, изготвяне на проект на съответния вътрешен акт в съответствие с настъпилите промени в законодателството. Следва да се конкретизират следните насоки: възлагане на функции/отговорности по изготвяне на актуализиран проект на вътрешния акт, като предварително е необходимо да се дефинират изискванията за компетентност и правомощия към длъжностните лица/звена – носители на тези функции/отговорности; срокове за изготвянето и представянето на проекта; случаи и обстоятелства, налагащи използването на външни лица – експерти в областта;

трето, обсъждането и съгласуването на изготвения проект на актуализиран документ. За изпълнението на тези дейности трябва да се въведе регламент относно: конкретизиране на длъжностните лица (комисии), участващи в обсъждането на вътрешния акт; нива на управление в организацията, на които следва той да се съгласува, преди да се утвърди от висшето ръководство; ред, начин и срокове за придвижване на документа от неговото изготвяне до утвърждаването му от ръководството;

⁵⁵ Като слаби места в системата са посочени осъществяването и документирането на предварителния контрол, неприлагането на системата за двоен подпис във всички случаи, въвеждане само на минимума контролни дейности и тяхното съответствие със спецификата на организацията.

четвърто, оповестяване на измененията във вътрешната нормативна база. В този аспект е необходимо да се определят: ред, начин и срокове за запознаване на персонала с направената промяна, респективно промяната в неговите функции и отговорности в организацията, продиктувани от извършената актуализация; механизми за осъществяване на контрол върху изпълнението на вътрешните нормативни актове.

Въз основа на всичко казано до тук могат да се направят следните **изводи**:

първо, изведените слаби страни при осъществяването на контрол допълват съществуващата информация от консолидираните годишни доклади на Министерството на финансите. Те позволяват да се направи актуална и комплексна оценка на текущото състояние и потенциала на вътрешния контрол в публичния сектор у нас, до която изградените СФУК имат готовност да бъдат подложени на последваща реформа с оглед тяхното развитие и оптимизиране;

второ, констатираните слабости биха могли да послужат като отправни точки в хода на концептуалното модернизиране на системите за вътрешен контрол по примера на „COSO“ за решаване и своевременно отстраняване на проблемите при осъществяването на финансово управление и контрол в публичния сектор у нас;

трето, особено внимание следва да се обърне на актуализирането на вътрешните актове. Контролната система в тази си част не е в състояние да осигури висока степен на съответствие между вътрешната и външната нормативна база. Формалното присъствие на контролни механизми не подпомага управлението и неговата ефективност. Неактуализирането или несвоевременното актуализиране на вътрешните правила за дейността и свързаните с нея функции и отговорности на длъжностните лица, създават риск от допускане на отклонения и нарушения в различните аспекти от дейността, риск от вземане на неправилни управленски решения и други отрицателни ефекти;

четвърто, както наличието, така и спецификата на отчетените слаби страни при функционирането на СФУК показват, че е застрашена законосъобразността и доброто финансово управление на публичните ресурси и дейности. Това е сигнал, че промяната в съвременния модел за вътрешен контрол не бива да бъде отлагана и един от приоритетите на управлението следва да бъде търсенето на възможности за усъвършенстване на вътрешния контрол.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Наболелите проблеми при осъществяване на контрола в публичния сектор у нас дават възможност в заключение да бъде обобщено, че е настъпило време за реформа. Време е за търсене на нови решения за оптимизиране и развитие на съвременния модел за финансово управление и контрол, за обновяване на правната рамка и методологията в областта. Време е за промени, които пряко да кореспондират със съществуващите проблемни аспекти и които да създадат подходяща среда за прилагане на добрите международни практики.

ЛИТЕРАТУРНИ И НОРМАТИВНИ ИЗТОЧНИЦИ

- [1]. Динев, М. Контролът днес! А утре? // *Съвременни проблеми в теорията и практиката на контрола в България: Научна конференция УНСС. – София, 2014.*
- [2]. Министерство на финансите. Консолидирани годишни доклади за вътрешния контрол в публичния сектор в Република България за периода 2010-2014 г.
- [3]. Internal Control-Integrated Framework, COSO, 2013, www.coso.org.
- [4]. Закон за Сметната палата, Обн. ДВ. бр.12 от 13 Февруари 2015 г.
- [5]. Отчет за дейността на Сметната палата на Република България за 2012 г.
- [6]. Отчет за дейността на Сметната палата на Република България за периода от 01.01.2013 г. до 31.03.2014 г.

[7]. Отчет за дейността на Сметната палата на Република България за периода 11.06.2014 г. до 20.01.2015 г.

[8]. Закон за финансовото управление и контрол в публичния сектор, обн. ДВ бр. 21 от 10.03.2006 г., изм. изм. ДВ. бр. 15 от 15 Февруари 2013 г.

За контакти:

Ас. д-р Дияна Иванова, Катедра "Контрол и анализ на стопанската дейност", Стопанска академия "Д. А. Ценов", тел.: 0889380328, e-mail: dsivanova@univishtov.bg