

КЛЮЧОВИ ЗАКОНОДАТЕЛНИ ПРОМЕНИ В НОРМАТИВНАТА УРЕДБА ЗА ВЪТРЕШНИЯ ОДИТ В Р БЪЛГАРИЯ И КОРЕЛАЦИЯТА ИМ СЪС СИСТЕМАТА НА ПУБЛИЧНАТА АДМИНИСТРАЦИЯ

Доц. д-р Олга Борисова
ВСУ „Черноризец Храбър“

Проследяването на нормативната уредба, уреждаща вътрешния одит след приемането през 2006 г. на Закона за вътрешния одит в публичния сектор (ЗВОПС) и практиката по неговото прилагане, очертава процес на динамични промени на обществените отношения в публичния сектор, които са тясно преплетени със системата на публичната администрация. Самата реформа на публичната администрация се превръща в глобален въпрос, свързан с адаптиране към потребностите за добро управление на националните и европейските публични средства, които държавата трябва да осигури като вътрешноконтролна система.

Като цяло нормативната уредба за вътрешен одит към настоящия момент урежда режим за мониторинг на системите за финансовото управление и контрол в организациите от публичния сектор, различен от съществуващия преди това централизиран модел на вътрешен контрол.

ЗВОПС е основополагащ и определящ за осъществяването на дейността на вътрешните одитори в публичния сектор. Въведеният със закона модел на вътрешен одит в публичния сектор е подложен на периодични реформи след приемането му през 2006 г.

Измененията и допълнения на закона са насочени основно към осъвременяване и усъвършенстване на правната рамка. Някои от тях са свързани с прецизиране, избягване на повторения и дублиране с подзаконови актове или други документи, неподлежащи на уредба с акт от ранга на закон. Други имат редакционен характер или са продиктувани от практиката по прилагане на закона.

Най-съществените изменения на закона, които имат за цел оптимизиране на дейността по вътрешен одит и сближаване с добрите практики в тази област на други държави членки на Европейския съюз, както и оптимизиране на щатната численост на звената за вътрешен одит са извършени през 2010 г., 2016 г. и 2019 г.

Измененията на закона през 2010 г. (ДВ, бр. 54 от 16.07.2010 г.) водят до редуциране на броя на общините, задължени да изградят звена за вътрешен одит.

Звено за вътрешен одит се изгражда в общините, чийто бюджет надхвърля 10 млн. лева. (ЗВОПС, чл. 12, ал. 1, т. 3).

Увеличаването на минималния праг за изграждане на звена за вътрешен одит в общините от 5 млн. лв. на 10 млн. лв. създава предпоставки за закриване на голяма част от съществуващите звена за вътрешен одит. Това лишава администрациите с по-малък бюджет от механизъм, който да осигури подобряване на системата за вътрешен контрол и увеличава риска от незаконосъобразно и неефективно управление на публични средства.

От функциониралиите към 2010 г. 247 звена за вътрешен одит в общините, през 2011 г. техният брой намалява до 193 броя, през 2012 г. – е сведен до 173 броя, за да достигне през 2013 г. – до 170 звена за вътрешен одит.¹

Важно е да отбележим, че за организациите, които не са задължени да имат структурирано звено за вътрешен одит, законът (ЗВОПС, чл. 12, ал. 4) предоставя възможност да се запази съществуващото звено. Това става с писмено съгласие на министъра на финансите въз основа на мотивирано предложение на съответния разпоредител с бюджет.

С промените на чл. 12, ал. 3 от ЗВОПС (ДВ, бр. 51 от 2016 г.) се предоставя правна възможност и нов способ за структурирането на вътрешния одит в общините. Той се прилага чрез създаване на споделени централизиранни звена за вътрешен одит към една община, след съгласуване с министъра на финансите, които да осъществяват вътрешен одит в няколко общини. Предвижда се в такива случаи да се сключва споразумение между общините, с което да уредят въпроси като: планиране на бюджет за тази дейност и определяне на възнаграждения за вътрешните одитори, определяне на местоработата им, утвърждаване на плановете на звеното за вътрешен одит, възлагане на одитните ангажименти и определяне на екипите за тях, както и докладване на резултатите от дейността им.

По този начин се предоставя възможност и на общините, в които няма вътрешен одит, да използват този инструмент за мониторинг и оценка на процесите и дейностите. Създаването на споделени централизиранни звена за вътрешен одит увеличава възможностите за съответните кметове да решат проблема за поддържане на функцията по вътрешен одит в общините с бюджет под 5 млн. лв.

За съжаление тези възможности, предвидени от законодателя в ЗВОПС имат променлив успех в продължение на няколко години.

От една страна е негативният ефект, след направените през 2010 г. промени в ЗВОПС, свързан с рязкото намаление на броя на общините със звена за вътрешен одит. Той е преодолян през 2014 г., когато намалението е преустановено и за втора поредна година броят на общините със структуриран вътрешен одит остава непроменен (170 броя).

В същото време, като положителен може да бъде отчетен ефектът от промените в чл. 14, ал. 2 от ЗВОПС през 2010 г. за спазване на минимален праг от двама вътрешни одитори за общините в публичния сектор. С промените вътрешният одит в общините се осъществява най-малко от двама вътрешни одитори, включи-

¹ По информация на Консолидиран годишен доклад за вътрешния контрол в публичния сектор в Република България за 2013 г., приет МС, с Решение №356 от 31.05.2014 г., с. 20

телно ръководителя на вътрешния одит, с което числеността на вътрешния одит в общините е редуциран до минимума за ефективен вътрешен одит.

С цел да се подпомогне изграждането и укрепването на вътрешния одит в публичния сектор ЗВОПС предвижда задължителни нормативи за минимална численост на звената за вътрешен одит, определена съобразно размера на бюджета на организацията. Данните за вътрешния одит за 2020 г. показват, че в 47 общини с бюджет над 10 млн. лв. не са изградени звена за вътрешен одит. В 21 от тях за поредна година е утвърдена само една щатна бройка за вътрешен одитор, което обективно затруднява покриването на много ключови процеси и дейности с одиторска работа.²

Това обстоятелство се наблюдава също и при 3 от общините, чийто бюджет е под 10 млн. лв., но осъществяват функция по вътрешен одит след получено писмено съгласие от министъра на финансите. През 2020 г. десет организации от публичния сектор, в т.ч. осем общини и два други първостепенни разпоредители с бюджет са структурирали вътрешен одит без да имат законово задължение, като в шест от тях в структурата на организацията е изградено звено за вътрешен одит. С направените през 2019 г. изменения в ЗВОПС организациите, които са задължени да изградят звено за вътрешен одит (като под звено се разбира минимум двама вътрешни одитори) и не са изпълнили това изискване, попадат в хипотезата на предвидените в закона санкции.

Подходът за определяне на минимален праг на численост към настоящия момент според нас не е пречка за ръководителите на организации да определят в пълна степен необходимия брой вътрешни одитори за ефективно изпълнение на дейността. Текстът на разпоредбата на чл. 12, ал. 2 от ЗВОПС дава достатъчно гаранции за независимост при определяне числеността на вътрешните одитори, съобразно приетата стратегия за покритие на одитната вселена в организацията. Данните от консолидираните доклади за състоянието на вътрешния контрол за периода 2016 – 2020 г. за централната администрация в министерства, първостепенни и второстепенни разпоредители с бюджет показват, че повечето звена за вътрешен одит са достигнали оптимално ниво на развитие и численост.

Същевременно се наблюдава за продължително време разлика между утвърдената численост и реално назначените одитори. Повечето организации от публичния сектор през разглеждания период се придържат към минималната численост по закона в зависимост от бюджета.

Ограничението има негативен ефект, особено когато продължително време съществува разлика между утвърдената численост и реално назначените одитори. Продължително незаети щатни бройки за одиторски длъжности (за повече от година) показват, че няма необходимост от покритие на функцията с персонал, извън реално назначения. Налага се изводът, че организациите задължени да изградят вътрешен одит са структурирали звена, но в част от тях утвърдените бройки са незаети. Проблемът със запълването на бройките за вътрешни одитори, както и текучеството на кадри, се налага като трайна тенденция в публичния сектор и е индикатор за различни процеси: липса на мотивация за обявяване на

² По информация на Консолидиран годишен доклад за вътрешния контрол в публичния сектор в Република България за 2020 г., приет МС, с Решение № 463 от 22.06.2021 г., с. 4

конкурси; неконкурентни условия за заемане на длъжностите, в т.ч. поради диспропорция между размера на възнагражденията и отговорността на одиторската работа; липса на кандидати, отговарящи на изискванията за упражняване на дейността по вътрешен одит в публичния сектор и др.

Липсата на достатъчен административен капацитет, включително ръководител на вътрешния одит, влияе негативно върху обхвата и ефективността на дейността по вътрешен одит. Част от организациите от публичния сектор са предприели действия за обезпечаване качествено изпълнение на дейността по вътрешен одит, като са провели конкурсни процедури, вътрешни подбори и други стъпки за запълване на свободните щатни бройки.

Съгласно разпоредбите на ЗВОПС (чл. 20, ал. 1 и ал. 2), в звената за вътрешен одит може да се назначават стажант-одитори (служители, които все още не са придобили изискуемия сертификат – национален или международен, за вътрешен одитор). Лицата, които не отговарят на изискванията на чл. 19, ал. 2, т. 4 от ЗВОПС, могат да се назначават за стажант-одитори за срок две години. В рамките на срока одиторът трябва да изпълни изискванията на чл. 19, ал. 2, т. 4, след което може да бъде назначен за вътрешен одитор.

Това законодателно решение способства за встъпване и израстване в професията на служители, които нямат предварително придобит сертификат. С измененията в ЗВОПС през юли 2016 г. (ДВ, бр. 51 от 2016 г., чл. 14, ал. 4) длъжността „стажант-одитор“ е включена в минималната численост на звеното за вътрешен одит. В резултат на това се наблюдава увеличение на броя на утвърдените щатни бройки в сравнение с предходната 2015 г. От възможността за назначаване на стажант-одитори са се възползвали предимно общините. Утвърдените щатни бройки за стажант-одитори в публичния сектор през 2020 г. са 46, а назначените 31. За сравнение с предходната 2019 г. съотношението между утвърдени и назначени стажант одитори е 31 бр. утвърдени щатни бройки към 17 назначени стажант-одитори.³

През отчетната 2020 г. общините, след проведени множество конкурси за назначаване на одитори и прекратяването им, поради липсата на квалифицирани кадри са реструктурирали одиторските длъжности в стажант-одиторски, като броят на утвърдените щатни бройки в тях е 37, от които 24 са заети.

Друг проблем, свързан административния капацитет на вътрешния одит в публичния сектор е липсата на ръководител на вътрешния одит в някои звена. Изпълнението на тази функция е важно условие за осигуряване качеството на вътрешния одит.

През периода 2012 г. – 2015 г. ръководител на звеното за вътрешен одит (РВО) или възлагане на тази функция на друг вътрешен одитор е имало в 81 до 83% от всички организации в публичния сектор с назначени вътрешни одитори. В диапазона от 17 до 19% от общия брой организации няма ръководител на вътрешния одит, като за част от тях (предимно общини) не е утвърден щат за длъжността. Наблюдава се нарастване на броя на такива общини – от 41 през 2013 г., 46 през

³ По информация на Консолидиран годишен доклад за вътрешния контрол в публичния сектор в Република България за 2020 г., приет МС, с Решение № 463 от 22.06.2021 г., Графика № 34, с. 37

2014 г. до 54 през 2015 г. След 2016 г. до настоящия момент ситуацията плавно се променя. Очертава се положителната тенденция на нарастване броя на организациите с утвърден щат за ръководител на вътрешния одит. Въпреки това все още е голям броят на общините със структуриран вътрешен одит (45 бр. за 2020 г.), в които няма утвърден щат за РВО. В последните пет години приблизително еднакъв е броят на организациите от публичния сектор с действащ вътрешен одит, в които не е изпълнявана функцията на РВО, поради неназначаване на такъв или невъзлагане на правата и задълженията му на друг вътрешен одитор от звеното.

Някои общини трансформират длъжности от РВО в одиторска длъжност или от одиторска в стажант-одиторска длъжност, но те продължават да бъдат свободни, поради липса на подходящи кандидати. Трайното незаемане на свободните бройки, особено липсата на ръководител на звеното за вътрешен одит, както и функционирането на вътрешния одит с фактическа численост, несъобразена със законовия минимум за звено от двама вътрешни одитори, затруднява покриването на ключови за организацията процеси и дейности с одиторска работа и влияе негативно върху обхвата и ефективността на дейността по вътрешен одит.

С измененията в ЗВОПС (ДВ, бр. 51 от 2016 г.), чл. 12, ал. 2 е разширен обхвата на организациите от публичния сектор, които осъществяват вътрешен одит. След юли 2016 г. задължени да изградят звено за вътрешен одит са също държавните и общинските търговски дружества, включително и лечебните заведения, с над 50 на сто участие в капитала и годишен оборот над 10 млн. лв. за всяка от последните три години, както и държавните предприятия, с годишен оборот над 10 млн. лв. за последните три години.

За останалите търговски дружества с държавно и/или общинско участие в капитала и в държавни предприятия по чл. 62, ал. 3 от Търговския закон, които са извън посочените в ал. 2, т. 6 – 8 от ЗВОПС е предвидена възможност да се създава звено за вътрешен одит по решение на управителните им органи (ЗВОПС, чл. 12, ал. 6). През 2020 г. звена за вътрешен одит са създадени и функционират в 15 търговски дружества с над 50 на сто общинско участие, в т.ч. лечебни заведения, „Топлофикация София“ ЕАД, „Метрополитен“ ЕАД, „Столичен автотранспорт“ ЕАД, „Столичен електротранспорт“ ЕАД и др.

Тенденцията на плавно увеличение на структурирания вътрешен одит, наблюдавана при общините, е характерна и за търговските дружества и държавните предприятия. Техните управителни органи са осъзнали ползата от вътрешния одит и са предприели мерки за структурирането му. Най-висок е ръстът спрямо предходната година при търговските дружества с над 50% държавно участие - 62 бр. през 2020 г. при 49 бр. през 2019 г. Търговските дружества с над 50% общинско участие, които имат вътрешен одит са 15, което е с 2 бр. повече от предходната година. Вътрешен одит е структуриран в 12 дъщерните търговски дружества и също толкова търговските дружества създадени, по решение на управителните им органи. Държавните предприятия, които са изпълнили изискването за вътрешен одит са 13, което е с 2 бр. повече от предходната година.

По информация на консолидирания годишен доклад за 2020 г. утвърдената щатна численост на вътрешния одит при 4 от общо 17 министерства е по-малка от минималната определена в ЗВОПС. При министерството на енергетиката, минис-

терството на културата и министерството на туризма тя достига до 50%, а при министерството на икономиката 60% от определената численост в закона. В същото време в системата на някои от тях, например Министерството на културата, има 103 организации, чиито ръководители са второстепенни разпоредители с бюджет, в т.ч. Народния театър, Националната опера и балет, Националната библиотека и др. културни институции с национално значение, както и 6 търговски дружества, в т.ч. Националният дворец на културата, а в звеното за вътрешен одит в министерството реално работят само трима вътрешни одитори.

Необходимостта от наблюдение, събиране и обобщаване на информация за функционирането на вътрешния одит в описаните по-горе търговски дружества, се реализира законодателно чрез въвеждане на задължение за ръководителите на звена за вътрешен одит да изготвят годишен доклад за дейността по вътрешен одит, аналогично на задължението, което съществува за ръководителите на вътрешния одит в бюджетните организации. Тези доклади се изпращат на звеното за вътрешен одит на принципала, с цел проследимост и координиране на дейността им.

Организациите, в които е изграден вътрешен одит представят годишните си доклади, както и друга информация за дейността на звеното за вътрешен одит на съответния орган, който упражнява правата на собственост.

Важно изменение в чл. 48, ал. 2, т. 3 от ЗВОПС (ДВ, бр. 51 от 2016 г.) е засилването на координационните и методологични функции на министъра на финансите по отношение на стратегическото и годишното планиране на вътрешния одит, обвързано с най-актуалните и приоритетни за държавата въпроси. Във връзка с това министърът на финансите дава указания за приоритетни цели и области за одитиране при планиране на дейността по вътрешен одит, с изключение на Висшия съдебен съвет и Сметната палата.

В тези случаи се оформят три основни линии на докладване – пред ръководителя на организацията, пред одитния комитет и в определени случаи пред министъра на финансите, с което се цели по-голяма независимост на вътрешния одит при упражняване на неговите функции, а също така и увеличаване на ползите от одитите за публичния сектор. Този подход е в съответствие с международната рамка по вътрешен одит и същевременно отразява спецификите и обществената значимост на вътрешния одит в публичния сектор.

Определянето на приоритетни области за одит от министъра на финансите до известна степен компенсира допусканияте слабости при извършването на оценка на риска и определяне на областите на одит, като насочва дейността по вътрешен одит към процеси и рискове, които са ключови за съответните организации. Освен това, при одитните ангажименти е извършена и оценка за ефективност на одитираната дейност. Въведеното изискване за изпращане на министъра на финансите на одитните доклади за извършени одитни ангажименти в определени приоритетни области осигурява по-голяма публичност и прозрачност на дейността по вътрешен одит и провокира стремеж за подобряване качеството на представянето на резултатите.⁴

⁴ Консолидиран годишен доклад за вътрешния контрол в публичния сектор в Република България за 2019 г., приет МС, с Решение №436 от 3 юли 2020 г., с. 37.

Разширява се приложното поле на съгласувателната процедура с министъра на финансите, при назначаване и освобождаване на вътрешни одитори в определени категории организации.

Назначаването и освобождаването на ръководителя на вътрешния одит в организациите по чл. 12, ал. 2, т. 1, 3, 4 и 5, ал. 3 и 4 от ЗВОПС се извършват след писмено съгласие от министъра на финансите. Искането за назначаване и освобождаване се придружава от мотиви и копия на съответните документи. Произнасянето на министъра на финансите се извършва в 7 –дневен срок от постъпване на искането. Министърът на финансите не може да откаже назначаването на лице, което отговаря на изискванията на ЗВОПС.

С промените (ЗВОПС, чл. 21, ал. 5, 6 и 7) се въвежда съгласувателна процедура за всички вътрешни одитори, а не само за ръководителите на вътрешния одит, с оглед осигуряване на по-голяма независимост при изпълнение на функциите им.

Освен това с промените на ЗВОПС, в чл. 56, ал. 1 и ал. 2 (ДВ, бр. 51 от 2016 г.) кръгът на лицата, които са овластени да съставят актове за установяване на административни нарушения, изразяващи се в неизпращане на министъра на финансите на годишните доклади по вътрешен одит в законоустановения срок, се разширява и се уеднаквява с този, предвиден в глава пета от Закона за финансовото управление и контрол в публичния сектор. Регламентирано е актовете за установяване на нарушенията по чл. 55 от ЗВОПС да се съставят от длъжностни лица, определени от министъра на финансите. Наказателните постановления за нарушенията по чл. 55 се издават от министъра на финансите или от оправомощени от него длъжностни лица.

Прегледът, на нормативната уредба за вътрешен одит без да има претенции за изчерпателност, дава основание да се твърди, че в националното законодателство е налице все по-ясно изразена децентрализация на вътрешния контрол в публичния сектор на Република България.

Изложените резултати за състоянието на системите за финансово управление и контрол за 2020 г. потвърждават все по-задълбоченото разбиране на преобладаващата част от ръководителите на организации от публичния сектор за необходимостта от адекватни и ефективни системи за доброто управление на организациите. Вътрешният одит се налага като важна част от системата за вътрешен контрол в организациите от публичния сектор в България. Към 31 декември 2020 г. вътрешен одит е структуриран в общо 197 организации от публичния сектор, в т.ч. министерства, общини, други първостепенни и второстепенни разпоредители с бюджет и в 114 търговски дружества, вкл. лечебни заведения с над 50 на сто държавно или общинско участие в капитала и държавни предприятия.

**КЛЮЧОВИ ЗАКОНОДАТЕЛНИ ПРОМЕНИ В НОРМАТИВНАТА
УРЕДБА ЗА ВЪТРЕШНИЯ ОДИТ В Р. БЪЛГАРИЯ
И КОРЕЛАЦИЯТА ИМ СЪС СИСТЕМАТА НА ПУБЛИЧНАТА
АДМИНИСТРАЦИЯ**

*Доц. д-р Олга Бориславова Борисова
ВСУ „Черноризец Храбър“*

Анотация: В статията авторът прави анализ на ключовите законодателни промени в нормативната уредба за вътрешния одит с промените в Закона за вътрешния одит в публичния сектор през 2010, 2016 и 2019 г. по отношение на връзката им със системата на публичната администрация и адаптирането ѝ към модел основан на принципите за добро финансово управление и прозрачност при изразходването на публични средства. За да се постигне разбиране за промените в обществените отношения в публичния сектор след приемането през 2006 г. на Закона за вътрешния одит в публичния сектор и практиката по неговото прилагане, са изследвани резултати за състоянието на вътрешния контрол в организациите от публичния сектор в България към 31 декември 2020 г.

Ключови думи: вътрешен одит, контрол, законодателство

**KEY LEGISLATIVE CHANGES IN THE LEGISLATION ON
INTERNAL AUDIT IN THE REPUBLIC OF BULGARIA AND THEIR
CORRELATION WITH THE PUBLIC ADMINISTRATION SYSTEM**

*Assoc. Prof. Olga Borislavova Borisova, PhD
VFU „Chernorizets Hrabar“*

Abstract: In the article the author analyzes the key legislative changes in the internal audit legislation with the changes in the Law on Internal Audit in the Public Sector in 2010, 2016 and 2019 in terms of their relation with the established public administration and adaptation to a model based on the principles of good financial management and transparency in spending public funds. An overview of the state of internal control in public sector organizations in Bulgaria as of December 31, 2020 has been made.

Keywords: internal audit, control, legislation.