

ПРЕДИЗВИКАТЕЛСТВОТА ПРЕД ВЪТРЕШНИЯ ОДИТ В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

Славчо Златков¹

Резюме

В настоящата статия е направен опит да бъдат представени в синтезирани вид основните проблеми, причините за тяхното съществуване и предизвикателствата пред професията - вътрешен одитор в публичния сектор у нас, както и да се очертаят възможности за усъвършенстване и ефективно развитие.

Целта на приспособяването и усъвършенстването е допринасянето на полза за организациите в публичния сектор. Неминуемо това развитие води след себе си редица проблеми и предизвикателства, с които се сблъскват вътрешните одитори от публичния сектор с оглед на непрекъснатата необходимост от усъвършенстване и развитие, които са необходими за постигането на поставените цели и допринасянето на добавена стойност и подобряване на дейността в организациите, в които осъществяват своята дейност.

Ключови думи: вътрешен одит; финансово управление и контрол; публичен сектор; управление

JEL: H83; M42

THE CHALLENGES OF INTERNAL AUDIT IN THE PUBLIC SECTOR

Slavcho Zlatkov²

Abstract

In this article an attempt is made to present in a synthesized form the main problems, the reasons for their existence and the challenges facing the profession - internal auditor in the public sector in our country, as well as to outline opportunities for improvement and effective development.

The purpose of adaptation and improvement is to contribute to the benefit of public sector organizations. Inevitably, this development leads to a number of problems and challenges faced by internal auditors from the public sector in view of the constant need for improvement and development, which are necessary to achieve the set goals and contribute to added value and improve the activities of organizations in the public sector who carry out their activities.

Key words: internal audit; financial management and control; public sector; management

JEL: H83; M42

¹ Славчо Златков, докторант към катедра „Мениджмънт на сигурността и отбраната“, Военна академия „Г.С. Раковски“, rnda@armf.bg

² Slavcho Zlatkov, PhD student at the Department of Security and Defense Management, “G. S. Rakovski” National Defense College, rnda@armf.bg

Увод

Вътрешният одит в публичния сектор у нас е все още млада професия, която се развива с бързи темпове, успявайки да догонва в развитието си водещите в световен мащаб професионалисти работещи в тази област. Ежедневната работа на вътрешните одитори у нас се осъществява под непрекъснатия натиск от страна на променящата се динамична среда наред с нарастващите изисквания по отношение на професията.

Целта на приспособяването и усъвършенстването е допринасянето на полза за организациите в публичния сектор. Неминуемо това развитие води след себе си редица проблеми и предизвикателства, с които се сблъскват вътрешните одитори от публичния сектор с оглед на непрекъснатата необходимост от усъвършенстване и развитие, които са необходими за постигането на поставените цели и допринасянето на добавена стойност и подобряване на дейността в организациите, в които осъществяват своята дейност.

Не случайно президентът и главен изпълнителен директор на Глобалният институт на вътрешните одитори /ТНЕ ПА/ - Ричард Чеймбърс, нарича одиторите от публичния сектор – „не възпетите герои“ и „пазителите на общественото доверие“ в опита си да опише трудностите, пред които са изправени одиторите в този сектор. В своите многобройни статии, посветени на развитието на професията вътрешен одитор, той отрежда специално място на държавните одитори - „...Професионалистите, които извършват одит на федерални, щатски и местни правителства или други публични субекти, трябва да се справят ежедневно със застрашаващи кариерата политически рискове, от които вътрешните одитори от частния сектор са до голяма степен имунизирани“.[5]

Имайки предвид очакванията на обществото и отговорността при изпълнението на ежедневните дейности на тези професионалисти, съветите на този автор към одиторите в публичния сектор са особено релевантни и полезни за практикуващите тази професия държавни служители у нас, а именно никога да не забравят, че извършват своята дейност в „..театъра на политиката и също така главните актьори в този театър страстно вярват в разумността на своите политики и програми и като цяло са убедени, че винаги или почти винаги са прави.

Освен това дългогодишното на правителствената кариера периодично се решава от непостоянен електорат“, също така работата им остава до известна степен непонятна и анонимна, но когато тя е силно критична към държавните операции предизвиква особен интерес и внимание и води до създаването на политически врагове. На фона на всичко това не е за подценяване и размерът на възнаграждението, което „...обикновено е малка част от това, което се присъжда на техните колеги от частния сектор, но въпреки това те упорито преодоляват високите политически и практически пречки за постигане на крайната им цел -ефективна обществена услуга“.[5]

Предвид гореописаното се налага изводът за това, че съществуващите проблеми и предизвикателства, стоящи на дневен ред пред одиторите от публичния сектор в световен мащаб са аналогични и в голяма степен относими към проблемите на професионалистите от държавния сектор у нас. В тази връзка в настоящата статия ще бъдат представени някои аспекти от спецификата на дейността и предизвикателствата пред одиторите в публичния сектор на Република България.

Ръководителите на организации в публичния сектор у нас, както и много от мениджърите в частния сектор, не обръщат достатъчно внимание на процесите по отчетност и контрол в ръководените от тях структури. Според автора на статията това се дължи най-вече на факта, че в периода на прехода от планова към пазарна икономика бяха изпробвани най-различни варианти на стратегии: пазарни, политически и бизнес модели, както и придобитата професионална и теоретична компетентност на

ръководния състав в организациите бе в пряка зависимост от предлаганото до този момент обучение и възприетите норми на управление. Без ясна и устойчива визия, за това кой точно модел за добро управление на организациите ще се използва в периода на прехода, се прилагаха неадаптирани към нашата реалност модели и разновидности за осъществяване на вътрешен контрол по метода проба –грешка или по метода компилация от всички най добри чуждестранни практики, което неминуемо доведе до негативни последици за организациите от публичния сектор, като:

- неяснота, недостатъчно разбиране и обсъждане при прилагането на различните модели практики и стратегии;
- увеличаване на бюрокрацията ;
- недостатъчно разбиране и осъзнаване на задълженията и отговорностите на ръководителите по отношение на вътрешния контрол и отчетността, както и липсата на санкции при тяхното неизпълнение;
- неефективно и непрозрачно разходване на средства;
- създаване на благоприятна среда за развитие на корупцията;
- извършване на измами, лично облагодетелстване и др.

Резултатите от тези последици дават отражение върху цялостното управление на организациите от публичния сектор, като например не постигането на целите на организациите или постигането им с разходи, многократно надхвърлящи придобитите ползи.

Към настоящия момент голяма част ръководния персонал на всички нива в организациите от публичния сектор все още възприемат дейностите по отчетност и вътрешен контрол като ненужни дейности, регламентирани в различни закони или се извършват според възгледите, професионалната квалификация и опит на съответния ръководител.

След децентрализацията на държавния вътрешен контрол в края на 2005 и началото на 2006 година се постави началото на нов етап във функционирането на контролната система на България. В държавните органи и структури бяха създадени звена за вътрешен одит, които са на пряко подчинение на ръководителя на съответната организация, като бяха извършени редица реформи и създадени специални закони, чрез които да се гарантира осъществяването на ефективно финансово управление и контрол на бюджетните средства в публичния сектор.

Вътрешния одит – се извършва от лица работещи в предприятието и има за цел да предостави на ръководството разумна увереност за ефективното функциониране на системата и дейностите по управление на човешките ресурси. Може да бъде одит за предоставяне на увереност и одит за консултиране. Постигането на целите на предприятието става, чрез прилагането на систематичен и дисциплиниран подход за оценяване и подобряване ефективността на процесите на управление на риска и контрола и управление. [4, стр.38]

За съжаление повечето от изискванията в тези закони се спазват формално и работят на „хартия” , като все още чрез тяхното прилагане не могат да се постигнат основните цели, поради които са създадени –“Контролна система, осигуряваща прозрачност, ефективност, ефикасност и икономичност при разходването на бюджетните средства”.

В мониторинговия доклад на ЕС за България от 25.10.2005 година се посочва, че „...Съществува сериозно безпокойство по отношение на административния капацитет и в областта на финансовото управление и контрол”. [12, стр. 68] Днес почти шестнадесет години по-късно стоят неразрешени и са отново актуални в голяма степен същите проблеми.

След присъединяването на България към Европейския съюз и хармонизирането на нашето законодателство с европейските директиви по отношение на финансовото

управление и контрол, някак си се разчиташе твърде много на вътрешните одитори и функцията по вътрешен одит да въведе и запознае ръководителите и служителите в публичния сектор с новите изисквания, както и да ги подпомогне за правилното им прилагане. Въпреки всички положени усилия от Министерство на финансите и звената за вътрешен одит, като че ли материята за финансовото управление и контрол остана непонятна за много от ръководните и редови служители в организациите. Продължава да битува разбирането че тази материя е запазена и ясна само за вътрешните одитори – служителите в организацията, чиято дейност и призвание се оказва доста непонятна за всички.

Какво представлява вътрешният одитор? В специализираните издания и статии, свързани с развитието и популяризирането на професията, вътрешният одитор е наричан и представян чрез всевъзможни метафори – „Куче пазач“ ; „Личният лекар в организацията“; „Имунна система или имунния отговор на организацията“; „Стражар“ ; „Ченге“ ; „Лошият“; „Проповедник“; „ Гадател“ или метеоролог, които трябва да предвижда предстоящите бури в организациите“ и какви ли още не описания на една професия, която се е зародила още в древността и продължава своето неизменно развитие.

Още през V в. пр.н.е. в Атина съществуват правителствени органи, които се занимават с проверяване на всички длъжностни лица относно дейностите, за които са упълномощени. [2, стр.7] Малко по-късно, през III в. пр.н.е. в Римската империя започва да функционира структура от „специални контрольори (прокурори, квестори, наблюдатели), които се занимавали с проверка на държавния бюджет под наблюдението на финансист.“ [2, стр.8]

В българската реалност през годините на реформиране на държавния вътрешен контрол /след 2006 година / се разчиташе твърде много на ролята на вътрешния одит на „Проповедник или Месия „ за въвеждането на така наречения модел КОСО /COSO/, за който ще стане въпрос по-нататък в настоящата статия.

За изтеклия период от почти шестнадесет години вътрешните одитори от звената за вътрешен одит с подкрепата на министерство на финансите претърпяха бурно развитие и постигнаха не малко по отношение на „образоването“ или популяризирането на вътрешния контрол и вътрешен одит сред ръководителите и служителите в организациите от публичния сектор, но все още, според автора на статията, е необходимо да се извърви дълъг път за постигането на поставените в предприєдинителния период цели по отношение на финансовото управление и контрол в публичния сектор.

Необходимо е да изясним накратко, какво представлява вътрешният одит в публичния сектор у нас и какво е развитието на тази професия към настоящия момент.

В нашата държава, „...основният нормативен акт, регламентиращ одита в публичния сектор, е Законът за вътрешния одит в публичния сектор. Законът бе приет съобразно преговорите на страната с ЕС по повод нейното присъединяване, като бе направен задълбочен преглед на националната финансово-контролна система, на съставните ѝ елементи, техните правомощия и взаимодействието помежду им. Прегледът на публичния сектор у нас показва, че системата бе ориентирана върху последващите форми на контрол и е с ясно изразена санкционна насоченост. Бе препоръчано България да реформира националната си финансово-контролна система като въведе и развие концепцията за Държавен вътрешен финансов контрол (ДВФК). Приемането на Закон за държавния вътрешен финансов контрол за първи път въведе легална дефиниция на понятието „вътрешен одит“. Първоначално, упражняването на вътрешен одит в публичния сектор, бе възложено на Агенцията за държавен вътрешен финансов контрол към министъра на финансите, която чрез нейни служители, делегирани вътрешни одитори оценява адекватността и ефективността на системите за

финансово управление и контрол в бюджетните предприятия и подпомагаше тяхното подобрене. Това е централизирана форма на вътрешен одит, която не бе в съзвучие с модерните концепции в тази област, като при това се съчетава и с инспекционни правомощия като налагане на глоби, търсене на пълна имуществена отговорност и др. [3, стр. 22]

Този модел е заменен с качествено нов и съвременен модел, съобразен с международно признатите стандарти и водещи практики. През 2006 г. ЗДФК е отменен и правната уредба на вътрешния контрол е регламентирана със Закона за финансовото управление и контрол в публичния сектор (ЗФУКПС), а вътрешният одит със Закона за вътрешния одит в публичния сектор (ЗВОПС).

Тези два закона определят и промяна на културата на управление и контрол в публичния сектор. ЗФУКПС е базиран на Интегрираната рамка за вътрешен контрол COSO и на Рамката на управление на риска на ниво организация – ERM. ЗВОПС е базиран на Международните стандарти за професионална практика по вътрешен одит на The IIA.“ [3, стр. 22]

„Законите предизвикват фундаментални промени в управлението на бюджетната сфера. Вследствие на ЗФУКПС и указанията към него ясно и недвусмислено е формулирано, че отговорност за доброто управление на публичните финанси носят ръководителите на бюджетните организации – министри, кметове, директори на агенции. Въвежда се систематизиран процес по управление на риска в организациите, включващ идентифицирането, оценяването и реакцията на рисковете. СФУК се изгражда на база оценка на рисковете, застрашаващи постигането на целите на организацията, а не на базата на институционалния опит.

ЗВОПС въвежда нова легална дефиниция на вътрешния одит, съобразена с дефиницията на Международния институт на вътрешните одитори. Разработиха се и се въведоха национални стандарти за вътрешен одит, съобразени във висока степен с Международните професионални практики по вътрешен одит на The IIA. Вътрешните одитори бяха задължени да преминат изпит в Министерство на финансите, за да докажат своите познания и компетентност в областта на вътрешния одит. Това от една страна доведе до повишаване капацитета на вътрешния одит, но от друга, бе причина някои вътрешни одитори (тези, които не успяха да преминат изпита) да потърсят реализация в други сфери.“ [3]

В унисон с горесцитираната ретроспекция е редно да обърнем внимание и на модела за вътрешен контрол – КОСО, както и неговото прилагане до момента в публичния сектор на България. В статията на гл. ас. д-р Валерия Динева от 2015 година, озаглавена „Ефективността на вътрешния контрол през призмата на COSO-2013“, в синтезиран вид е представена информация по отношение на същината на модела и неговото развитие до настоящият момент, а именно „...COSO – Интегрирана рамка за контрол е придобила заслужено признание през годините от нейното лансиране (1992 г.) до днес. Прилагана от ръководители, вътрешни и външни одитори, препоръчвана от организации и институции, тя е безспорно най-популярната рамка в световен мащаб. Нещо повече, тази рамка се използва като критерий, образец за вътрешен контрол и неслучайно нейното прилагане се насърчава дори от Закона Сърбейнс Оксли (SOX – Sarbanes Oxley). В Раздел 404 се препоръчва за целите на оценка на вътрешния контрол върху финансовото отчетане (ICFR) използването именно на COSO модела или друг модел, който обхваща всички теми от COSO модела. Това е оценка, която отрежда силна позиция за COSO модела. Независимо от този доминиращ успех моделът COSO (Интегрираната рамка за контрол) беше променен. Много са аргументите за наложилите се промени, но един от най-силните, посочен от създателите и инициаторите за актуализиране на модела, е променящата се бизнес среда. Действително глобализацията на пазарите и операциите, сложността на бизнеса като

цяло, разнородните комуникации, нарасналите нормативни и регулаторни изисквания, използването и зависимостта от технологии, в т.ч. и облачни, всичко това променя съвременната бизнес среда, която става все по-отворена и все по-динамична. Успоредно с това обаче тя става и по-рискова. Тези реалности пораждат очаквания за ефективно управление на организациите, в т.ч. и чрез ефективен контрол, което изисква нови решения, нови концепции и реализации. В този смисъл новата концепция (COSO-2013) е създадена в съответствие с потребностите на бизнес средата и като отговор на разностранните предизвикателства, поставени пред нея. Промените разшириха концепцията на цялостния модел, видоизмениха рамката, като я допълниха и изпълниха с по-богато съдържание и на практика се получи нова форма“. [1]

Както е посочено в горесцитираната статия в международен план през 2013 година е извършена важна актуализация на модела и съответно е оповестено, че се дава преходен период за организациите, прилагащи модела до края на 2015 година да преминат към актуализирания модел, наречен (COSO – 2013), като след този срок, досегашният модел ще се счита за отменен.

Резонен е въпросът, какво отражение предизвиква тази актуализация и какви са предприетите действия във връзка с необходимите промени в публичния сектор у нас?

През 2020 година със Заповед на министъра на финансите е утвърден документ „Методически насоки по елементите на финансовото управление и контрол“, който бе сведен за запознаване и изпълнение в организациите от публичния сектор. Както става ясно от неговото съдържание „...Този документ има за цел, както да актуализира методологията по финансово управление и контрол в съответствие с Рамката COSO 2013 и с концепцията за Трите линии на защита в публичния сектор, така и да предложи практически решения на различни слабости и предизвикателства в областта на финансовото управление и контрол в публичния сектор, установени при проведения в рамките на проекта анализ на текущото състояние. Настоящите Методически насоки отменят Методическите насоки по елементите на финансовото управление и контрол, издадени от министъра на финансите през 2006 г“. [11] Горният пример е показателен за скоростта на реформите и постигането на целите, разписани в стратегиите за развитие на финансовото управление и контрол. През 2020 година бяха организирани и проведени от министерство на финансите обучения на ограничен брой финансови контрольори и вътрешни одитори в публичния сектор по прилагането на новите моменти в методологията по вътрешен контрол и вътрешен одит. Към настоящия момент във всички организации от публичния сектор се извършват одитни ангажименти, целящи да запознаят служителите и ръководния състав с новите моменти в методологията. С „Указания за приоритетни цели и области за одитиране при планирането на дейността по вътрешен одит за 2021 г“, Министърът на финансите възложи на всички ръководители на организации в публичния сектор, попадащи в обхвата на Закона за вътрешен одит в публичния сектор, да се извършат одитни ангажименти „ обхващащ процеса по актуализиране на действащите писмени политики и процедури в съответствие с новите моменти в методологията по вътрешен контрол“.

За да обобщим накратко, отново е дошъл редът да се разчита на ролята на вътрешния одит на „Проповедник или Месия „ за подпомагане актуализирането и прилагането на новите моменти във вътрешния контрол, произтекли от модела /COSO - 2013/.

Начинът, стратегиите и навременността при извършване реформите според автора на статията представляват неизменна част от основните причини за проблемите на финансовото управление и контрол и вътрешен одит в публичния сектор на Република България.

Съществуването и прилагането на практика на различни видове одитни дейности, като и наследената от миналото терминология, свързана с финансовата ревизия, води

до затруднение, относно разбирането за целта и функцията на съвременната одитна дейност. Затрудненията при разбирането за това какво представлява вътрешния одит, се свързват все още с натрупания предходен опит в прилагането на държавния финансов контрол преди реформите от 2006 година. Повечето хора свързват одита със санкции по отношение изпълнението на различни дейности, финансови и други видове „Ревизии“, „Инвентаризации“, „Инспекции“, „Вътрешни проверки“, „счетоводни заверки на финансовия отчет“ и други такива „страшни“ наименования, които се пораждат в съзнанието на повечето хора при споменаването на името на една достойна и изключително важна за обществото професия – вътрешен одитор.[3, стр.75]

Съвременният вътрешен одит в публичния сектор като неизменна част от системата за вътрешен контрол е един от най-мощните управленски контролни инструменти, който ако бъде използван ефективно и по предназначение, би допринесъл за подобряването и усъвършенстването на контролната среда в организацията, също така той представлява своеобразна бариера за извършването на нередности, измами и корупционни практики. Органите (дирекции или звена) за вътрешния одит от създаването им през 2006 година с децентрализацията на контролната система до настоящия момент се развиват и усъвършенстват с умерени темпове, преминавайки през доста трудности, преди за да заемат своето достойно място в публичния сектор на България.

Проблемите и причините за неразбирането на същността на професията вътрешен одитор вероятно са много и комплексни, затова авторът на настоящата статия не претендира за изчерпателност, като се прави опит да се очертаят най-значимите проблемни области, с оглед да се набележат мерки за тяхното разрешаване.

Основните проблеми за успешното развитие на вътрешния одит според автора са все още непознаването и неразбирането у мениджърите и ръководителите на организациите на естеството на работа на вътрешния одит и това как той би могъл да им бъде полезен.

В момента публичния сектор изпитва остра нужда от професионалисти на ръководно ниво и повишаване на административния капацитет на всички нива, като най-голямо внимание следва да се обърне на ръководителите на организациите и топ мениджърите и след това по вертикала и хоризонтала в организациите.

Забавянето в темповете при повишаването на административния капацитет се отразява най-силно на процесите на контрола и отчетността, а оттам и ефективността на вътрешния одит. Вътрешният одит е управленска дисциплина и недоброто ѝ познаване сред ръководителите води до неефективното ѝ използване или въобще игнорирането на вътрешния одит от управлението на дадена организация, приемайки го като поредното законово изискване, което трябва да бъде спазено, както и да бъдат назначени вътрешни одитори в организацията за да изпълняват своите си дейности. Тези изводи се потвърждават и от направения анализ в Консолидиран годишен доклад за финансовото управление и контрол за 2018 година, в които се изтъкват следните проблеми: „...За поредна година запълването на щатната численост за вътрешни одитори продължава да бъде предизвикателство. Не във всички организации структурираният вътрешен одит функционира реално. В 24 организации за поредна година се поддържа утвърден, но незаеят щат за вътрешни одитори и на практика няма функциониращ вътрешен одит. Някои от тях посочват като причина затрудненията, които срещат при осигуряване на лица, притежаващи необходимата квалификация, непривлекателната стойност на работната заплата в сравнение с отговорностите на вътрешния одит, неуспешното представяне на стажант-одитори на проведения през 2018 г. изпит за придобиване на сертификат „вътрешен одитор в публичния сектор“ и напускането на работните им места.“, в горесцитирания доклад се посочва също, че „...проблемът с осигуряването на квалифицирани кадри се налага като трайна тенденция

в публичния сектор. Недостатъчният административен капацитет се дължи на две основни причини – от една страна на непредприемане на действия от ръководителите на организациите за провеждане на конкурси или за използване на други законови способности за назначаване на служители, и от друга страна – на липсата на кандидати, отговарящи на изискванията на ЗВОПС за заемане на съответната длъжност.“ [7]

За да могат така наречените „кадри“ да отговарят на изискванията на ЗВОПС, е нужно адекватно обучение и целенасочени дейности за придобиването и поддържането на необходимите знания и компетентности, които към настоящият момент търпят сериозна критика с оглед на констатациите в консолидираните доклади за състоянието на вътрешния контрол.

Друг голям проблем, пред който е изправен вътрешния одит, е постоянната нужда от продължаващо обучение и квалификация на одиторите. Редица “Стратегии” на Министерски съвет и извършвани законодателни промени / има се предвид извършените промени в ЗВОПС и Стратегиите на министерски съвет за развитие на вътрешния контрол в периода 2006-2020/, задължават ръководителите да осигурят средства за обучение на одиторите, като тези изисквания се спазват формално, утвърждават се документи и програми за обучение, но в края на краищата не се осигуряват средства или се осигуряват в недостатъчна степен.

Освен това не се осъзнава нуждата от инвестиции в обучение на личния състав, а оттам спада прогресивно качеството и нивото на професионализъм при изпълнението на дейностите по вътрешен одит, без да се осъзнава, че следва приоритетно да бъде повишен административния капацитет на звената за вътрешен одит, за да бъде осигурено ефективното функциониране на контролната система в организацията.

Липсата на квалифициран персонал в звената за вътрешен одит в целия публичен сектор се обуславя и от липсата на подходяща тематика на обученията. В “Школата по публични финанси” на Министерство на финансите се организират ограничен брой и предимно теоритични обучения, които са крайно недостатъчни. От друга страна, се залагаше на преквалифицирането на бивши ревизори и инспектори в одитори – един не до там добър подход, при който се получава известно неразбиране и пригаждане на старите ревизорски практики към модерния, – добавящ стойност на организацията вътрешен одит.

Следва да се отбележи също и факта, че изпитът за “Сертификат вътрешен одитор в публичния сектор”, организиран от Министерство на финансите, е далеч по-лесен и опростен в сравнение с международните сертификационни програми. Частният сектор в България се ориентира предимно към назначаването в одитните си звена на служители, придобили или в процес на придобиване на международни сертификати, като още една гаранция за подобряване на професионалната компетентност и ефективност на звената за вътрешен одит.

Какво може да се предложи в случая? Вътрешният одит като дисциплина трябва да бъде въведен активно в програмите на висшите учебни заведения. Много малко университети залагат в своите специалности изучаването на дисциплината “Вътрешен одит”, като според автора на статията университетите ще бъдат единственият по-добър източник на квалифицирани кадри в сферата на одитинга, след като бъде изчерпан ресурса от преквалифициралите се ревизори и инспектори.

Важно е определянето на точното мястото на вътрешния одит в структурата на организациите, което е много съществено, тъй като от това зависи позицията и авторитета на вътрешния одит в дадената организация.

Най често позицията на одита в организацията се определя чрез формализирането на статута на звеното – важен документ, на който все още не се обръща достатъчно внимание в организациите от публичния сектор. Много често вътрешният одит е приравнен или се счита, че е част от администрацията, което влияе на неговата

независимост и авторитет пред ръководителите на административните структури. Въпреки че в ЗВОПС (Закона за вътрешния одит в публичния сектор) [5] и в статута е определено вътрешният одит да бъде структуриран в звено извън всякаква администрация, сред ръководните служители продължава да съществува неразбиране относно това отделяне на одита от останалата администрация.

Още повече самите вътрешни одитори са приравнени с останалите експерти от единния класификатор на длъжностите в държавната администрация. Този факт влияе пряко върху авторитета на вътрешния одитор пред проверявания от него ръководен служител, тъй като последният е на по-високо ниво в йерархията и се отнася със скептицизъм и известно недоверие към неговата работата. Нещо повече, заплащането на вътрешните одитори е еднакво с това на приравнените експертни длъжности, чиито изисквания, отговорности и функции за заемане на длъжността са далеч по облекчени.

Тези факти са били ясни и са били констатирани още през 2011 година в Консолидирания годишен доклад за финансовото управление и контрол, разработван от министерство на финансите, според който „... Основна причина за липсата на мотивация за заемането на свободните щатове е непривлекателността от упражняване на професията в част от организациите, поради диспропорцията между размера на възнагражденията и отговорността и интензивността на одиторската работа“ [8], въпреки това същите проблеми стоят на дневен ред и не са предприети действия за тяхното разрешаване.

Недостатъчното разбиране от страна на ръководните служители и висшето ръководство на организацията по отношение на вътрешния одит води до проблеми при ефективното му използване, а оттам и до реализирането на стратегическите цели на организацията по ефикасен и ефективен начин.

В много от организациите в публичния сектор, например вътрешният одит не се използва рационално. На вътрешните одитори се възлагат несвойствени задачи или част от тяхната дейност се прехвърля на инспектората, на разни комисии и сформирани работни групи, които често нямат необходимата компетентност и подход, за да изпълнят тези задачи.

Освен това поставянето на непосилни срокове, несвойствени и неодиторски функции, както и въвлечането на вътрешния одит в изпълнението на административни дейности, обуславя нищожния ефект на вътрешния одит в подобряването и усъвършенстването на контролната система в организацията.

В допълнение на горното може да се заключи, че текучеството на персонала, ниското заплащане и липсата на мотивация у вътрешните одитори, са основните фактори за проблемите на професията в публичния сектор, произтичащи от подценяването, неразбирането и пренебрегването на вътрешния одит от страна на ръководството и ръководните служители в организацията.

От друга страна Министерство на финансите е институцията, която отговаря за разработването на методологията и мониторинга на финансовото управление и контрол и вътрешния одит в публичния сектор. Мониторингът се осъществява, чрез изпращане на въпросници за самооценка на ръководителите на организациите от публичния сектор. Получената информация се обобщава и се изготвя консолидиран доклад за съответната година, в който се представя подадената от организациите информация.

Считам, че този метод, който се използва в редица държави, е неуместен и следва да претърпи адаптация според спецификите на нашия публичен сектор, имайки предвид морала, етичните ценности, народопсихологията на българина и на нивото на зрялост на организациите при прилагането на модела /рамката/ за вътрешен контрол COSO . Какво имам предвид?

Подадената от организациите информация е непотвърдена и не се предоставя от независим и обективен източник. Ръководителите на съответните организации в

повечето случаи сами си поставят доста добри оценки, които не винаги отговарят на действителността. Този извод, до който е достигнал авторът на статията, напълно се потвърждава от констатациите в приетата от министерски съвет „Стратегия за развитие на вътрешния контрол в публичния сектор на Република България за периода 2018-2020 г.“. В този документ се посочва, че „...години назад самооценките на системите за вътрешен контрол в дадено министерство са отчели, че всичко е нормално и безпроблемно, а при външни независими проверки, инспекции или одити се оказва, че проблемите в някои министерства са били повече от сериозни.

Така например постъпилата в Министерството на финансите информация под формата на годишни доклади от министерствата за 2015 и 2016 г. показва, че преобладават високите оценки (самооценки) за състоянието на вътрешния контрол, като шест министерства са дали най-високата възможна оценка – „много добра“, а в останалите 11 министерства оценката е „добра“.

С годините продължава тенденцията за висока самооценка на вътрешния контрол на фона на пропуските и слабостите в дейността на някои организации. Основно тези пропуски са в резултат на недалновидни управленски решения при разходването на публични средства, които се установят при извършени проверки от външни контролни органи, а в някои случаи дори и от вътрешния одит.

Тези факти и обстоятелства поставят редица въпроси относно прилаганите способности и методика за тази самооценка и за нейната обективност. Случаите на несъответствие между високата самооценка и установени нарушения на законодателството и неспазване на принципа за добро финансово управление, неминуемо показват формално отношение и negliжиране на важността на системите за вътрешен контрол.

Вътрешният одит представлява един от инструментите за оценка на системите за вътрешния контрол и взаимното доверие между ръководителите на всяка организация от публичния сектор и вътрешните одитори е важна предпоставка за развитие на вътрешния контрол. Професионалната етика и професионализмът на одиторите също следва да са в основата при изграждане на това доверие. При преценка, че същите не са адекватни за справяне с отговорностите, ръководството има всички властови ресурси, за да не остави тази важна функция да се обезличава и на практика да симулира работен процес. Това още веднъж показва, че формалният подход към вътрешния контрол не води до постигане на желаните резултати.

Важно е да се отбележи обаче, че и най-добре изградената система за вътрешен контрол, не може да направи един неефективен ръководител ефективен.“. [9]

От тази информация и на база лични наблюдения, авторът на статията прави заключение, че този инструмент за мониторинг не е ефективен и не предоставя реална информация за състоянието на финансовото управление и контрол и вътрешен одит в публичния сектор. Самооценката на контролните системи може да бъде използвана съвместно с други мониторингови инструменти, използващи достоверна и проверена информация, за да бъде представена реалната картина за състоянието на финансово-контролните системи в публичния сектор.

Не на последно място, като едно от големите предизвикателства, с които вътрешните одитори в световен мащаб ще се наложи да се справят са усложненията, предизвикани от епидемичната обстановка, възникнала поради разпространението на вируса COVID 19, което от своя страна изисква още по ясно и професионално разбиране за вътрешния одит и вътрешния контрол с цел тяхното ефективно прилагане.

Редица дейности, свързани с функционирането на системата за вътрешен контрол са затруднени, поради преминаването на дистанционен режим на работа. Така например осъществяването на предварителен контрол за законосъобразност е свързано с преглед на документи от различни структури. Поради недостатъчно добре развитата

система на електронен документооборот, както и поради дистанционната форма на упражняване на служебните задължения, реалното и ефективно осъществяване на предварителния контрол за законосъобразност е силно затруднено.

Дейността по вътрешен одит също се налага да се оптимизира във връзка с епидемичната обстановка. Все по-настоятелно в одитната дейност навлизат инструментите на гъвкавия (Agile) одит. Поради нововъзникналите рискове се налага честа промяна на годишните одитни планове, намалява се и времето за извършване на одитните проверки. Налага се периодично докладване на резултатите от текущи одитни проверки, с цел допринасяне на полза за организацията в по кратък срок.

Различните начини за управление и прилагане на вътрешния контрол и вътрешния одит обуславят необходимостта от ясно разбиране за разликата между тях.

Познаването от страна на ръководството на организацията и на служителите в нея на функцията по вътрешен одит и на системата за вътрешен контрол обективира тяхната полза.

Заключение

В обобщение на всичко казано по-горе, считам че обединяването на усилията на всички контролни органи вътре в организацията, както и тяхната непрекъсната координация е предпоставка за осигуряването на една сигурна контролна система, която да подпомага изпълнението на организационните цели, както и да намали вероятността за извършването на корупционни практики и извършването на измами в организацията.

На практика, в повечето организации от публичния сектор, се наблюдава нещо като съревнование между инспекторатите, звената за вътрешен одит и другите контролни органи. Факт, който наред с липсата на добра комуникация между ръководството и отделните структури, обуславя дублиране на дейности и намаляване на ефективността на контролната система.

Неефективната комуникация, съревнованието между отделните структури в организациите, липсата на обратна връзка и насърчаването на бюрокрацията имат силно негативно влияние за постигането на оперативните и стратегически цели на организацията, като съвкупността от тези условия може да се оприличи единствено с построяването на Вавилонската кула.

Използвана литература:

1. ас. др. В. Динева , ICRA Articles 2015 (4), 1-12 Ефективността На Вътрешния Контрол През Призмата На Coso–2013 (as. dr. V. Dineva, ICRA Articles 2015 (4), 1-12 Efektivnostta Na Vatreshnia Kontrol Prez Prizmata Na Coso–2013)
2. Герхаурд, Н., П. Смит, Р. Абхелмауер и др. Международни одиторски стандарти. Системи за вътрешен контрол. Икономика Прес, София, 2009 (Gerhaurd, N., P. Smit, R. Abhelmauer i dr. Mezhdunarodni oditorski standarti. Sistemi za vatreshen kontrol. Ikonomika Pres, Sofia, 2009)
3. Димитров, В., Апостолов, В., Цветков, Цв., и др. Одитът в България, София, 2012, (Dimitrov, V., V. Apostolov, Tsv. Tsvetkov i dr. Oditat v Bulgaria, Sofia, 2012,)

4. Апостолов, В., Одитът на човешките ресурси – важно условие за успешното функциониране на системата за управление на човешките ресурси, списание „Вътрешен Одитор“, бр. 3, 2019г., стр. 36-40, ISSN - 1312-4226 print (Apostolov, V., Oditat na choveshkite resursi – vazhno uslovie za uspeshното funktsionirane na sistemata za upravlenie na choveshkite resursi, spisanie „Vatreshen Oditor“, br. 3, 2019g., str. 36-40, ISSN - 1312-4226 -print)
5. Richard Chambers „The Unsung Heroes of the Internal Audit Profession“ April 02, 2009, достъпно на <https://iaonline.theiia.org/blogs/chambers/archive/Pages/The-Unsung-Heroes-of-the-Internal-Audit-Profession.aspx>

Нормативни източници :

5. Закон за вътрешния одит в публичния сектор, изм. и доп. ДВ. бр.100 от 20 Декември 2019г. (Zakon za vatreshnia odit v publichnia sektor, izm. i dop. DV. Br.100 ot 20 Dekemvri 2019g.)

6.Закон за финансовото управление и контрол в публичния сектор, изм. и доп. ДВ. бр.13 от 12 Февруари 2019г.(Zakon za finansovoto upravlenie i kontrol v publichnia sektor izm. i dop. DV. br.13 ot 12 Fevruari 2019g.)

7.Консолидиран годишен доклад за финансовото управление и контрол за 2018 издаден от Министерство на финансите, достъпно на <https://fukvopublic.minfin.bg/Public/DocumentList?sectionId=3>
(Konsolidiran godishen doklad za finansovoto upravlenie i kontrol za 2018 izdaden ot Ministerstvo na finansite, dostapno na <https://fukvopublic.minfin.bg/Public/DocumentList?sectionId=3>)

8.Консолидирания годишен доклад за финансовото управление и контрол за 2011 издаден от Министерство на финансите, достъпно на <https://fukvopublic.minfin.bg/Public/DocumentList?sectionId=3>
(Konsolidirania godishen doklad za finansovoto upravlenie i kontrol za 2011 izdaden ot Ministerstvo na finansite, dostapno na <https://fukvopublic.minfin.bg/Public/DocumentList?sectionId=3>)

9.Стратегия за развитие на вътрешния контрол в публичния сектор на Република България за периода 2018-2020 г., приета с Решение № 683 на Министерския съвет от 08.11.2017 г., достъпна на <http://www.strategy.bg/StrategicDocuments/View.aspx?lang=bg-BG&Id=1244>

(Strategia za razvitie na vatreshnia kontrol v publichnia sektor na Republika Bulgaria za perioda 2018-2020 g., prieta s Reshenie № 683 na Ministerskia savet ot 08.11.2017 g., dostapna na <http://www.strategy.bg/StrategicDocuments/View.aspx?lang=bg-BG&Id=1244>)

10.Указания за приоритетни цели и области за одитиране при планирането на дейността по вътрешен одит за 2021 г., достъпно на <https://fukvopublic.minfin.bg/Public/DocumentList?sectionId=3> (Ukazania za prioritetni tseli i oblasti za oditirane pri planiraneto na deynostta po vatreshen odit za 2021 g., dostapno na <https://fukvopublic.minfin.bg/Public/DocumentList?sectionId=3>)

11.Методическите насоки по елементите на финансовото управление и контрол, издадени от министъра на финансите, достъпно на -

<https://fukvopublic.minfin.bg/Public/DocumentList?sectionId=3>

(Metodicheskite nasoki po elementite na finansovoto upravlenie i kontrol, izdadeni ot ministara na finansite, dostapno na -

<https://fukvopublic.minfin.bg/Public/DocumentList?sectionId=3>)

12.Цялостен Мониторингов доклад на ЕС за България от 25.10.2005, SEC(2005) 1352 стр.68, достъпно на <https://www.minfin.bg/bg/514> (Tsyalosten Monitoringov doklad na ES za Bulgaria ot 25.10.2005, SEC(2005) 1352 str.68)