

# ОРГАНИЗАЦИОННИ, МЕТОДИЧЕСКИ И ПРАВНИ АСПЕКТИ НА ВЗАИМОДЕЙСТВИЕТО НА ФИНАНСОВИТЕ КОНТРОЛНИ ИНСТИТУЦИИ В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР НА РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ

[Доц. д-р Крум Крумов](#)  
[Гл. ас. д-р Пенко Димитров](#)  
[Гл. ас. д-р Силвия Костова<sup>1</sup>](#)

## Резюме

Публичните финанси в Република България са обект на контрол от страна на няколко институции. Единството на обекта предполага прилагането на сходни методики. Общите обекти и методики е основание за осъществяване на координация и взаимодействие между контролните органи. За целта е необходимо между тях да се изградят взаимни връзки и да се координират контролните им процедури.

Проучванията, направени във връзка с проекта показват, че независимо от сключените договори между контролните институции, на практика сътрудничеството между тях е на ниско равнище. Проблемите се дължат на слабия обмен на информация преди започване на контролни операции, поради което се дублират дейности, осъществявани в едни и същи обекти. Сравнително малко се използват резултатите от вътрешния одит.

Ниското равнище на координация и взаимодействие повишава разходите за финансов контрол в публичния сектор и понижава неговата ефективност. Възниква необходимостта от нов начин за комуникация между финансовите контролни органи. Реорганизация следва да има както в нормативен, така и в организационен аспект. Тя се свързва с промяна на отношението между институциите и е предпоставка за подобряване на връзките между тях.

**Ключови думи:** контролни институции, взаимодействие, координация, публичен сектор

**JEL:** Н: Икономика в публичния сектор, Н7

## ORGANIZATIONAL, METHODOLOGICAL AND LEGAL ASPECTS OF THE INTERACTION OF FINANCIAL CONTROL INSTITUTIONS OF PUBLIC SECTOR THE REPUBLIC OF BULGARIA

[Assoc. Prof. Krum Krumov, Ph. D.](#)  
[Head Assist. Prof. Penko Dimitrov, Ph. D.](#)  
[Head Assist. Prof. Silviya Kostova, Ph. D.](#)

## Abstract

The public finances in the Republic of Bulgaria are controlled from the several institutions. The unity of the object suggests to apply similar methods. The general objects and methodology is the basis for coordination and cooperation between control authorities. It is also necessary between them to develop interconnection and they coordinate their control procedures.

---

<sup>1</sup> Участието на авторите е следното: **доц. д-р К. Крумов** – увод, т.3 и заключение; **гл. ас. д-р П. Димитров** – т. 1; **гл. ас. д-р С. Костова** – резюме и т. 2

Крум Крумов, Пенко Димитров, Силвия Костова

The studies done in relation to the project showed that despite the contracts between the control institutions, in practice cooperation between them is low. The problems are due to low information exchange before they start control operations and therefore they duplicate activities performed in the same sites. The results of the internal audits are used comparatively little.

The low level of the coordination and the interaction increases the cost of the financial control in public sector and reduces its effectiveness. It is occurs necessity of a new way of communication between financial supervisory authorities. The reorganization should be both the legal and the organizational aspects. It is associated with change attitudes between the institutions and it is a prerequisite for improving the links between them.

**Key words:** control institutions, interaction, coordination, public sector

**JEL:** H: Public Economics; H7

### Увод

Настоящото изследване беше провокирано от проект на Прокуратурата на Република България, с номер на договор № K09-15-1/30.11.2009 г. и наименование „Укрепване на капацитета на Прокуратурата на Република България при взаимодействие с контролните органи за противодействие на закононарушенията и престъпленията в защита на обществения интерес и правата на гражданите” по подприоритетна ос I „Добро управление”, подприоритет 1.5 „Прозрачна и ефективна съдебна система”, от Оперативната програма „Административен капацитет” (ОПАК).

**Целта** на изследването е: въз основа на задълбочен анализ на правна рамка на статута и дейността на контролните институции в публичния сектор да се направи аналитично изследване на съществуващото в момента взаимодействие между финансовите контролни органи и да се разработят мерки за неговото подобряване. В резултат на това се очаква снижаване на разходите за контрол и повишаване на ефективността от неговото осъществяване.

За реализацията на целта е необходимо да се решат следните **задачи**:

1. Да се изследва правната уредба на статута и дейността на контролните институции, функциониращи в публичния сектор. Правната регламентация на взаимодействието е основата, на която стъпва цялото по-нататъшно изследване.

2. Да се анализира съществуващото сега взаимодействие между контролните институции в публичния сектор. Проучването са насочва към съответствието на сключените от институциите споразумения и законово регламентираните изисквания за постигане на единство при осъществяването на финансовия контрол. Изпълнението на тази задача налага да се извърши наблюдение и да се оцени настоящото равнище на взаимодействие и сътрудничество между изследваните контролни институции.

3. Да се проучи какви са възможностите за прилагане на оперативно сътрудничество между различните институции при изпълнението на конкретни контролни процедури. Вниманието се насочва към взаимодействието между контролните институции при осъществяване на конкретни процедури.

4. Да се изследват организационни, методически и правните проблеми, произтичащи от прилагането на междуинституционалния подход в дейността на контролните институции в публичния сектор. Настоящата задача изисква да се

Крум Крумов, Пенко Димитров, Силвия Костова

извърши анализ на съществуващото състояние на взаимодействието между финансовите контролни институции.

5. В резултат от направеното изследване да се предложи система от организационни и правни мерки, за подобряване на сътрудничеството между контролните институции в публичния сектор.

**Тезата**, залегнала в основата на изследването е, че при съществуващото в момента състояние не е налице оптимално сътрудничество и взаимодействие между финансовите контролни институции, което налага разработването на система от мерки за подобряване на взаимодействието между тях.

**Обект** на изследването е взаимодействието в действията на финансово-контролните институции. В него се включват правната регламентация на дейността на финансовите контролни органи, на взаимодействието между тях и на сключените между тях споразумения и дейностите по осъществяване на сътрудничеството. Част от обекта са организацията на взаимодействието и методическото ръководство на финансовия контрол в публичния сектор.

Разработката **обхваща** правните, организационните и методическите страни на координацията и взаимодействието между основните финансово-контролни институции в Република България. Насочването към посочените страни е обусловено от тезата, целите и задачите на настоящото изследване.

### **1. Правен анализ на взаимодействието при осъществяването на финансова инспекция, вътрешен и външен одит в публичния сектор**

Правната уредба на контролната дейност в публичния сектор на Република България се съдържа в Закон за вътрешния одит в публичния сектор<sup>2</sup> (ЗВОПС), Закон за финансово управление и контрол в публичния сектор<sup>3</sup> (ЗФУКПС), Закон за държавната финансова инспекция<sup>4</sup> (ЗДФИ) и Правилника за прилагането на Закона за държавната финансова инспекция<sup>5</sup> (ППЗДФИ) и Закона за сметната палата<sup>6</sup> (ЗСП).

Една част от тази контролна дейност е възложена за осъществяване на субекти, които организационно и функционално са част от структурата, чиято дейност е обект на контрол. В това положение са вътрешните одитори съгласно ЗВОПС и ръководителите на всички нива в организациите визирани в ЗФУКПС. **Основната цел** в дейността на тези субекти е да **подпомагат** ръководствата на организациите, в които функционират, при вземането на законосъобразни управленски решения. Посочените субекти (макар да упражняват контролни правомощия) не са организационно обособени в самостоятелни контролни институции, които да са отделени от контролираните от тях субекти. Поради изложеното, за взаимодействие между тях може да се говори само в рамките на отделната организация, в която функционират. В тези случаи не би могло да се поставя въпроса за взаимодействие между вътрешни одитори и ръководители на различните нива в организациите визирани в ЗФУКПС и ЗВОПС.

<sup>2</sup> **Закон** за вътрешен одит в публичния сектор. // Д ъ р ж а в е н вестник. бр. 27 от 31 март 2006 г., изм. бр.98 от 13 декември 2011г.

<sup>3</sup> **Закон** за финансовото управление и контрол в публичния сектор. // Д ъ р ж а в е н вестник. бр.21 от 10 март 2006 г., изм. бр.98 от 13 декември 2011г.

<sup>4</sup> **Закон** за Държавна финансова инспекция. // Д ъ р ж а в е н вестник. бр.33 от 21 април 2006 г., изм. бр.60 от 5 август 2011г.

<sup>5</sup> **Правилник** за прилагане на Закона за държавната финансова инспекция. // Д ъ р ж а в е н вестник. бр. 65 от 11.август 2006 г., посл. изм. бр. 92 от 22 ноември 2011 г.

<sup>6</sup> **Закон** за Сметната палата. // Д ъ р ж а в е н вестник. бр. 98 от 14 декември 2010 г., изм. бр. 99 от 16 декември 2011 г.

Крум Крумов, Пенко Димитров, Силвия Костова

По-различно е правното положение на АДФИ и Сметната палата. И двете институции са организационно и функционално обособени, като напълно самостоятелни субекти спрямо организациите, чиято дейност попада в приложното поле на техните контролни правомощия.

Наличието на няколко нормативни акта, които регулират финансовия контрол в публичния сектор неминуемо поставя два въпроса. **Първият** е за разграничаване от една страна на обхвата на правното регулиране във всеки от тях, а от друга страна на правомощията и компетенциите на отделните контролни институции, които осъществяват дейност в тази материя. **Вторият** въпрос е до каква степен така организираната правна уредба създава необходимите предпоставки за ефективно взаимодействие и координация между контролните институции в публичния сектор.

Изясняването на така поставените въпроси имат съществено значение, от една страна - за постигане на сериозни икономии на обществени средства, сили и енергия при постигане целите поставени във въпросните нормативни актове, а от друга страна - за ефективността и ефикасността в дейността на отделните контролни звена и органи.

Отговорът на **първия** въпрос до голяма степен е предопределен от нормативния подход на законодателя – възлагане упражняването на контролни функции в определена област на обществения живот на различни субекти и регламентирането на техните правомощия в отделни нормативни актове. Анализът на правната уредба съдържаща се в ЗВОПС, ЗФУКПС, ЗДФИ и ЗСП показва, че обхватът на контролната дейност, регламентирана в отделните нормативни актове, почти изцяло се покрива, което произтича от общия обект на изследване.

Сравнително правният анализ на текстовете на чл.2 ЗФУКПС, чл.37 от ЗСП, чл.13 от ЗДФИ и чл.9, 22-24 от ЗВОПС, показва че правомощията и компетенциите на отделните контролни институции и на органите в тях в значителна степен също са уеднаквени. Общият обект на контролните институции показва, че е възможно да се търси координация и взаимодействие между тях именно на тази основа.

Независимо от високата степен на синхронизираност в правната уредба съдържаща се в посочените по-горе нормативни актове, не само не е предотвратено дублирането в контролните дейности, осъществявани въз основа и в рамките на всеки от тях, но дори са създадени благоприятни условия за това.

**Вторият** въпрос е доколко така организираната правна уредба създава необходимите условия за успешно взаимодействие между контролните институции в публичния сектор. Отговорът на този въпрос не може да бъде еднозначен. Внимателният анализ на нормативната уредба показва, че съществуват отделни правни норми, които регламентират взаимодействието на отделните контролни органи с други държавни органи – прокуратура, Министерски съвет, Министър на финансите, Народно събрание, Общински съвет, разпоредители с бюджетни кредити от по-висша степен. Така например, Агенцията за държавна финансова инспекция и Сметната палата са задължени да си сътрудничат, включително чрез обмен на информация относно проверените и подлежащите на финансови инспекции или одит възложители на обществени поръчки (чл.8 ал.4 и чл.10 ал.7 от ЗДФИ). Като цяло обаче, в правната уредба на контролната дейност в публичния сектор у нас *липсват изрични правни норми, които да регламентират конкретните механизми и процедури и свързаните с тях права и задължения за взаимодействие между*

самите контролни органи и звена. Това по наше мнение е една съществена празнота в тази нормативна уредба, която не може да бъде запълнена чрез съществуващата в момента практика между отделни контролни органи и звена в публичния сектор да се подписват споразумения за сътрудничество. Такива споразумения към момента са сключени от Сметната палата със следните субекти: Комисията за защита на конкуренцията и Агенцията за държавна финансова инспекция; Института на вътрешните одитори и Института на дипломираните експерт-счетоводители в България; Националната агенция по приходите, както и Министерството на финансите.

Преди всичко, независимо че тези споразумения имат своето правно основание в законодателните актове регулиращи статута и дейността на Сметната палата и Агенцията за държавна финансова инспекция (чл.8 от ЗСП, чл.8 от ЗДФИ и чл.10 от ППЗДФИ) не е ясно какво е правното значение и какви са правните последици от тяхното сключване. Ако се изходи от предназначението на въпросните споразумения прокламирано в самите тях – да се развива и подобрява сътрудничеството между контролните институции, се остава с впечатлението, че те имат чисто организационен характер. В същото време в съдържанието им има формулирани конкретни права и задължения за страните по съответното споразумение. Това по своето естество е една детайлна правна уредба на отношенията, в рамките на които ще се осъществява сътрудничеството между тези контролни институции и органи.

Следователно Сметната палата и Агенцията за държавна финансова инспекция чрез сключването на споразумения за сътрудничество както помежду си, така и с други държавни органи осъществява една нормотворческа дейност, чрез която се запълват празнотите в законодателната регламентация в тази сфера на обществена дейност. Не може да не се отбележи, че тези държавни органи не разполагат с такава нормотворческа компетентност. Не би могло да се приеме, че на тях им е делегирана такава компетентност от законодателя чрез посочените по-горе разпоредби, в които е предвидена възможност за сключване на подобни споразумения (още по-вече, че за АДФИ тази възможност е предвидена не в закона а в ППЗДФИ). Такива споразумения не са предвидени и в Закона за нормативните актове, в който изрично и изчерпателно са регламентирани видовете нормативни актове разрешени за използване при регулиране на обществените отношения у нас.

Изложеното налага извода, че разглежданите контролни институции и органи чрез сключването на споразумения помежду си и с други държавни органи, могат **единствено да координират** своите действия, но не и да регулират отношенията помежду си. Второто има нормативен характер и мястото на подобна регламентация е в съответните закони, респ. правилници за тяхното прилагане.

С оглед на статута и характера на осъществяваните от страните им дейности, въпросните споразумения можем условно да обособим в две групи. В първата следва да отнесем споразуменията сключени само между държавни органи и между държавни органи и недържавни професионални организации, чиято основна дейност има контролен характер. Във втората е споразумението между Сметната палата и Министерството на финансите, доколкото основната дейност на последното няма контролен характер, независимо че в неговия състав има няколко институции, занимаващи се с финансов контрол – Държавната финансова инспекция, НАП, Агенция митници, Изпълнителна агенция „Одит на средствата от Европейския съюз”.

Чрез споразуменията от първата група действително е направен опит да се постигне една по-висока степен на координация в дейността на субектите, които са ги сключили. За целта е предвиден обмен на информация, съставяне на съвместни работни групи от експерти за обсъждане на въпроси от взаимен интерес, организиране на съвместни работни срещи, семинари, обучения.

Като правно основание за сключването на споразумението между Сметната палата и Министерството на финансите, е посочен чл. 8. ал.1, т.1. от Закона за сметната палата, в който е предвидено при осъществяване на своята дейност Сметната палата да си сътрудничи с „държавни органи с цел повишаване на ефективността на контролната система и борба с престъпността и корупцията”, чрез подписване на споразумения с тях. По наше мнение, в посочения текст законодателят не е имал предвид държавни органи, чиято дейност изцяло подлежи на контрол от страна на Сметната палата. А дейността на Министерството на финансите изцяло е свързана, както с изготвянето така и с изпълнението на бюджетите обхванати в системата на държавния бюджет, и поради това попада в обхвата на контролните правомощия на Сметната палата. Поради изложеното, отношенията между въпросните институции следва да се изграждат и регулират изцяло и единствено въз основа на нормативната уредба на Закона за Сметната палата. Сметната палата осъществява контрол върху дейността на Министерство на финансите свързана с изпълнението на държавния бюджет и управлението на средствата от Европейския съюз. При това положение, отношенията на Сметната палата и Министерството на финансите не би следвало да се изграждат като между равнопоставени субекти на финансовото право и на тази основа да се регулират с подобни двустранни споразумения. Това са отношения между контролиращ орган и подконтролен субект и като такива би следвало да се изграждат въз основа на законовата регламентация. В случай, че такава липсва или не е достатъчно разгърната, тези празноти в нормативната уредба следва да се запълват чрез допълване на закона за Сметната палата, а не чрез подобни споразумения. Още повече обществените отношения, в рамките на които Сметната палата осъществява своята дейност, по своя характер са публичноправни и се регулират от нормите на финансовото право. Безспорно е във финансовоправната наука, че източници на финансови правила за поведение са само нормативните актове. В тази сфера на обществения живот отношенията не могат да се регулират от правила установени по волята на участващите в тях субекти.

При това положение остава въпросът: „Каква е идеята на законодателя заложен в разпоредбата на чл.8 ал.1, т.1 от ЗСП?” По наше мнение, чрез сключването на визираните споразумения може и следва **единствено да се подобрява координацията** в дейността на Сметната палата с останалите държавни органи с цел повишаване на ефективността на контролната система и борба с престъпността и корупцията.

Въз основа на изложеното могат да се направят следните заключения:

❖ Анализът на правната уредба съдържаща се в ЗВОПС, ЗФУКПС, ЗДФИ и ЗСП показва, че независимо от високата степен на синхронизираност между тях, не само не е предотвратено дублирането в контролните дейности, осъществявани въз основа и в рамките на всеки от тях, но дори са създадени благоприятни условия за това. Това само по себе си води до ненужни разходи на обществени сили и средства за постигане на поставените цели.

❖ Въпросната правна уредба, макар да съдържа отделни правни норми, които регламентират взаимодействието на Агенцията за държавна финансова

Крум Крумов, Пенко Димитров, Силвия Костова

инспекция и Сметната палата с други държавни органи – прокуратура, Министерски съвет, Министър на финансите, Народно събрание, Общински съвет, разпоредители с бюджетни кредити от по-висша степен, не създава необходимите предпоставки за ефективно взаимодействие между тях.

❖ Налице е една съществена празнота в тази нормативна уредба, която не може да бъде запълнена чрез съществуващата в момента практика между отделни контролни органи и звена в публичния сектор да се подписват споразумения за сътрудничество. Чрез подобни споразумения би следвало **единствено да се координират** действията, но не и да се регулират отношенията между тях.

Считаме, че отношенията възникващи при взаимодействие между отделните контролни органи и звена в публичния сектор следва да бъде детайлно уредено в отделните закони регламентиращи дейността им(а по преценка на законодателя в подзаконовни актове по тяхното прилагане). В тази правна по характера си уредба следва ясно да се формулират правата задълженията на отделните контролни органи и звена в публичния сектор, както и на отговорностите за тяхното изпълнение. По този начин координацията между тях, обмяна на оперативна информация, предоставяне на резултати от предприети контролни действия и т.н. от проява на добра воля и държавническо отношение към възложените функции ще се издигне в тяхно нормативно задължение. Създаването на такава подходяща нормативна среда би издигнало съществуващото в момента спорадично сътрудничеството на двустранна основа между отделните контролни органи и звена в публичния сектор в многостранно взаимодействие между тях. Това неминуемо би довело до повишаване на ефективността и ефикасността в дейността както на всеки от тях, така и на финансовия контрол в публичния сектор като цяло

## **2. Организационни и методически аспекти на взаимодействието между Сметна палата, Държавна финансова инспекция и вътрешните одитори в публичния сектор**

Организационното изследване на въпросите, свързани с взаимодействието и сътрудничеството в контролната дейност е особено актуално в ситуация, при която с минимални ресурси се цели максимална резултатност. Тя може да се постигне като се избягнат разходите за извършване на излишни дублирани дейности. Основните аспекти, възприети като база за анализа на проблема с взаимодействието между контролните институции в публичния сектор са:

*Първо*, част от контролните органи не са в състояние да предоставят качествен доказателствен материал, който да послужи за образуване на производство и повдигане на обвинения срещу виновни длъжностни лица. Това се дължи на недостатъчната квалификация на техните служители.

*Второ*, честа практика е инспекторатите и останалите контролни органи да изпращат на съответните държавни организации събраните или получените от тях сигнали, без каквато и да е предварителна проверка. По тази причина те неоснователно увеличават работата на контролните институции и принуждават да се занимават с дребни, а понякога и несвойствени за тях проблеми.

*Трето*, установява се, че има стремеж на служителите в тези органи да се налагат минимални санкции за допуснатите от тях административните нарушения. Практически те остават безнаказани за проблемите, които създават на финансово-контролните институции.

Крум Крумов, Пенко Димитров, Силвия Костова

Контролният процес може да се разграничи в три етапа - подготовка, осъществяване и приключване. Взаимодействието и координацията на етапа на **подготовката** на контролната дейност имат съществено значение за постигане на крайния резултат. Чрез тях могат да се изяснят причините и условията, които са породили слабостите и недостатъците в подконтролните обекти.

В следствие на направеното проучване се установи, че ДФИ не извършват съвместни дейности с други институции. В процеса на инспекция, при изготвяне на заключенията, се придържат към определения от закона ред. При наличие на отправено искане от друга контролна институция, готовите материали се изпращат под ръководството на директора на ДФИ.

При изготвянето на годишния план се взема под внимание информацията за конкретните възложители на обществени поръчки, което се извършва след анализ на дейността по възлагане и изпълнение на обществени поръчки. Данни за възложителите на обществени поръчки и за действията им по възлагане и изпълнение на поръчките се получават от Регистъра на обществените поръчки, Агенцията по обществени поръчки, СП, Комисията за защита на конкуренцията, управляващите органи на оперативните програми на ЕС, възложителите на обществени поръчки, постъпилите молби, жалби и сигнали, докладите за извършени финансови инспекции и от други източници.

При изпълнение на поетите задачи се натрупва информация, която дава представа за явленията и процесите, обект на контрол. Тя може да помогне на участниците във взаимодействието, което налага да се определят пътищата за размяне на натрупаната по време на контролните действия информация. Тези данни служат за съпоставка и за оценка на постигнатото до момента. Тя може да провокира нови проверки, смяна на методиката и формите на взаимодействие. Това ускорява контролния процес и повишава неговата разкриваемост.

На етапа на **осъществяването** на контролната дейност взаимодействието и координацията са насочени към разкриване на слабостите и недостатъците в обектите. За целта се определят допълнителни мерки за изясняване на обстановката и обстоятелствата породили нарушенията и престъпленията. На този етап може да се извършат комплексни проверки, одити и ревизии, в които да участват различни органи, специализирани по отделни въпроси от дейността на подконтролния обект. Резултатът от подобни действия и координация на усилията на различните специалисти, най-често е положителен, тъй като всеки проверява от своите позиции, в рамките на своите компетенции и възможности. Изследват се онези явления и процеси, които са включени в обхвата на неговата контролна дейност. Резултатът от съвместяването на контролната дейност е получаването на богата и разнообразна информация за подконтролния обект, която може да служи за вземането на ефективни регулиращи решения.

Може да се приеме, че при взаимодействието си контролните органи са изправени пред проблема въз основа на своя инструментариум от основни принципи да представят текущото състояние на контролирания обект, а също така да прогнозират и определят бъдещото състояние на обекта. Решаването на тази нелека задача може да се постигне, с помощта на обобщено представяне на информацията, получавана от всички осъществени контролни процеси. Използвайки този метод, може с изключителна лекота да се определи бъдещото финансово състояние и тенденциите в изменението и развитието на страната.

При оценката на взаимодействието между контролните институции се установи, че ДФИ прилага аналитични процедури отнасящи се до изследване на



Крум Крумов, Пенко Димитров, Силвия Костова

съществените тенденции на проверяваните обекти. СП извършва освен тях и факторен анализ, оценките на ефективността, ефикасността и икономичността.

При вземането на крайното решение от страна на контролния субект влиянието оказват различни фактори:

1. макроикономическата и микроикономическа среда, в която функционира подконтролният обект;
2. квалификацията и независимостта на контролния субект – контролният му опит и законови познания, наличието на натиск от страна на контролирания обект върху работата на контролния орган;
3. информацията предоставена от контролирания обект – много често се предоставя на контролиращите органи манипулирана и неточна информация;
4. естество на бизнеса на контролирания обект – вид икономическа дейност, която осъществява; прилаганата технология; наличието на сделки със свързани лица; операции с чуждестранни контрагенти и т.н.;
5. технологията на контролния процес – прилаганите методи и способности, начините за документиране и докладване на резултатите;
6. неопределеността е резултат от взаимодействието и взаимовръзката, която се наблюдава между: макроикономическата и микроикономическа среда; квалификацията и независимостта на контролния субект; информацията предоставена от контролирания обект; естество на бизнеса на контролирания обект и възприетата технология на контролния процес.

Във връзка с проучването на фактическата обстановка председателят на СП изрази становище, че при извършването на съвместни контролни процедури, всяка институция отговаря за качеството на изготвените от нея документи. При необходимост се изготвят допълнителни приключителни документи. За съвместните действия се изготвят отделни доклади и обобщен доклад.

В **заклучителния** етап на контролната дейност взаимодействието и координацията имат за цел подготовката на приключителните документи и регулативните решения. Участващите страни обсъждат получените резултати, анализират причините за установените слабости и недостатъци. Анализите и становищата са от позицията на специализацията на контролния орган, което позволява да се направи точна оценка на проверявания обект. Въз основа на нея се формира контролното въздействие и се разработват предложения с мерки до органа на управление за отстраняване на грешките.

При съвместни дейности на АДФИ с дирекция "Координация на борбата с правонарушенията, засягащи финансовите интереси на Европейските общности" на МВР, директорът на АДФИ със специален доклад, изготвен в 3-дневен срок след приключване на дейността я уведомява за получените резултати. Обратна връзка не е предвидена, не е регламентирана възможността дирекция "Координация на борбата с правонарушенията, засягащи финансовите интереси на Европейските общности" да информира АДФИ за установени нарушения, извън обхвата на дирекцията.

Във основа на съвместното обсъждане на получените резултати се изработват контролни въздействия, насочени към пресичане на слабостите и недостатъците. Те могат да намерят израз във вземане на решения за регулиране на поведението на подконтролните обекти, промяна на действащи нормативни актове и предизвикване на нови контролни действия. Взаимодействието и координацията на този етап са насочени към бъдещото развитие на обектите, в резултат на което те са тясно обвързани с превантивността на контрола.

В следствие на изразено мнение в анкетната карта, Директорът на АДФИ счита, че е необходима промяна във вътрешната нормативна база по отношение на взаимодействието. Няма изградена единна информационна система, която в синтезиран вид да обхваща предстоящите контролни процедури на различните институции и резултатите от вече осъществени дейности.

Не се прилагат законовите възможности външните органи да използват резултатите от работата на вътрешните одитори. Когато се осъществяват някои съвместни дейности, отново, всяка една от институциите работи сама за себе си, по различна методика. Това поражда невъзможността една институция да използва резултатите от работата на другата. Съществуват различия в начините за документиране и докладване на резултатите от дейността.

Основните изводи от изследването свързано с организацията на взаимодействието между финансово-контролните институции са следните:

1. ДФИ и СП не работят съвместно, а си взаимодействат само по отношение на реализирането на отговорност. Поради общността на обекта това води до дублиране на контролни процедури и снижава тяхната ефективност.

2. Въпреки дадената от Европейската Комисия препоръка, не се прилага системния подход, чрез който да се предприемат действия за въвеждане на системен контрол на обществените поръчки. Той следва да бъде извършван на база оценка на риска и да бъде укрепен капацитетът на контролните органи.

3. Не се извършват предварителни анализи за определяне на приоритетни области за инспекция и одит. Оценката на риска се извършва само въз основа на собствената информация, без да се ползват данни от други институции. Това важи с особена сила при използване работата на вътрешния одитор.

4. Независимо, че в ЗДФИ основната цел е дефинирана като „защита на публичните финансови интереси”, тя трудно се постига тъй като не се работи планово, а само по сигнали. Така възниква риск да се извършват нарушения в публичния сектор, които да не бъдат установени с години, а дори може и никога да не бъдат открити. Това създава комфорт на потенциалните нарушители, тъй като вероятността да не бъде получен сигнал за тяхното нарушение е голяма.

5. Съществен проблем се оказва, че не се използва работата на вътрешния одитор при оценката на риска, а тя в основна степен влияе върху вземането на решения от ДФИ като заинтересована страна. Недоверието във вътрешния одитор води до изследването на въпроси, които той вече е проверил. В следствие на това се ограничава времето за извършване на планираните дейности и не се достига до по- голяма дълбочина на проучванията.

6. Не се извършват действия по взаимното проверяване за прилагането на предложените мерки за отстраняване на констатирани нередности. Те се налагат със заповеди на съответните административни ръководители и изпълнението им подлежи на контрол от институцията, която ги и предложила.

7. Необходимо е създаването на синтезирана информационна система, въз основа на която да се получава информация за започването на контролни мероприятия в даден обект. Това ще позволи от една страна да не се дублират дейности, а от друга страна да се увеличи обхватността на контрола, като едновременно се изследват въпроси от интерес за всички участващи страни.

8. Ръководството на контролните процеси да се осъществява съвместно, като участват представители на различните контролни институции. Така ще се гарантира методическото единство и се защитават интересите на всяка от тях.

9. Част от изследването е насочено към проучване на възможностите за усъвършенстване на документирането на резултатите от извършените

инспекции и подобряване на процеса по събиране на доказателства с цел изразяването на становище или търсенето на съответната отговорност.

10. Въз основа на направеното проучване се предлага модел за информационна обвързаност между институциите на предварителен, текущ и последващ етап. Изграждането на единна интегрирана информационна система и създаването чрез нея възможност за обмен на данни е в интерес на всички институции, които осъществяват финансов контрол в страната.

11. Налагат се изменения и допълнения в нормативната уредба, които регламентират координацията и взаимодействието между институциите. Нуждата произтича от обстоятелството, че предложенията се отнасят до държавни институции, чиято дейност е регламентирана по законодателен път.

12. В резултат от анализа на дейността на ДФИ се предлагат промени в обвързването на методиката за определяне на приоритетните области за инспекция с плановете на други институции, в т.ч. и на СП.

13. Наличието на допълнителна възможност, която позволява да се подобри комуникацията и взаимодействието на ДФИ и СП с други контролни институции и между тях самите може да се види и като се използват получените резултати от проведени вече контролни дейности.

14. Въз основа на сключените споразумения за сътрудничество е необходимо да се пристъпи към усъвършенстване на методиката за извършване на контролна дейност, като се постига последователност и взаимообусловеност на действията на ДФИ СП.

15. За да се подобри комуникацията и взаимодействието между институциите на ниво конкретна контролна процедура, се предлага възстановяване на принципа на териториалност при изграждането на ДФИ.

### **3. Насоки за подобряване на ефективността на контролните действия въз основа взаимодействие**

Въз основа на направения анализ на нормативната база и практическото проучване на дейността на изследваните институции може да се приеме, че влияние върху ефективността на разглежданите институции ще окаже прилагането на процесния и системния подходи<sup>7</sup>. В зависимост от обхвата на контролните процедури могат да се разглеждат *три* нива на анализ, отнесени към ефективността на организацията: *индивидуално, групово и организационно*.

*Първо* е индивидуалното ниво на ефективността. На него тя се измерва с изпълнението на специфичните за всеки служител задачи. Практиката показва, че служителите на контролните организации рядко работят самостоятелно.

Поради обема на извършваната работа те взаимодействат с други лица в състава на различните групи. Оттук произтича *второто* ниво за анализ на ефективността. Груповата ефективност най-често не е проста сума от резултативността на индивидите в групата. При контролната дейност груповата ефективност намира приложение по отношение на добавената стойност спрямо дейността на обекта, без значение каква конкретна форма на контрол се прилага.

*Третото* ниво е организационното. Тъй като контролните институции могат да се разглеждат като системи, то организационната ефективност е функция от индивидуалната и груповата. Финансовите контролни органи могат да постигат много повече от сумата от постиженията на индивидите или на

<sup>7</sup> Костова, С. Методически подходи при осъществяване на одита на изпълнението, Седма международна научна конференция на младите научни работници „Икономиката на България – пътят към еврото“, София, 18 октомври 2011, УНСС, /под печат/

Крум Крумов, Пенко Димитров, Силвия Костова

групите поотделно. Взаимодействието между контролните институции ще повиши тяхната ефективност от контролни действия не като сбор на ефектите, а мултипликационно. По този начин всяка институция ще отстоява своите цели, но и ще се съдейства за защита на държавните и публични интереси.

Независимо на кое ниво се търси ефективността, следва да се отчете наличието на сериозен ограничител – ползите от контрола трябва да превишават разходите за него. Проблемът е в това, че за разлика от разходите, ползите не винаги са финансово измерими, което налага да се търсят други варианти за оценка на показателя. Няма единно мнение, изразено както в теоретичен, така и в чисто практически план, което точно да формулира понятието "ефективност на контролните институции". Най-често то се дефинира в зависимост от двата подхода, които се използват за подобен анализ: *целевия* и *системния*.

*Целевият* подход за дефиниране и измерване на ефективността е най-старият. Съгласно неговите постановки, организациите съществуват, за да постигат цели. От тази гледна точка ефективността представлява степента на изпълнение на приетите задачи, за постигане целите на организацията. В нормативните актове, уреждащи дейността на контролните институции са посочени техните цели. При анализа на дейността на изследваните институции се установи, че за отделна проверка се вземат под внимание целите на конкретната контролна процедура, а не целите и задачите на институцията.

Наред с положителните си страни, целевият подход създава и редица трудности. По-съществените от тях са:

1. Постигането на целите не е измеримо за институциите (каквито са контролните), които нямат финансово-отчитани резултати. Обикновено се смята, че те действат ефективно, ако е налице намаляване на щетите, престъпността, усъвършенстват се процедурите или се подобрява управлението.

2. Трудно се постига единодушие по целите на организацията. За контролните институции, този проблем се решава чрез единоначалието и необходимостта да се изпълняват заповедите и разпорежданията. Положително влияние за постигането на поставените цели би оказало съвместното разработване на методики за конкретни контролни действия. Проучването показва, че АДФИ има съвместни методики, но с такива не разполага СП.

3. Организациите се опитват обикновено да постигат повече от една цел. Често изпълнението на една намалява възможностите за постигане на другите.

При изследването се оказа, че СП извършва съвместна дейност с чужди върховни одитни институции, а ДФИ не осъществява съвместни международни процедури. Независимо от това, по инициатива на ДФИ се изготвят обобщени анализи и оценки със СП, прокуратурата, Дирекция „Координация на борбата с правонарушенията, засягащи финансовите интереси на Европейските общности” към Министерството на финансите.

4. Независимо от постигането на определени цели е възможно при изготвянето на комплексна оценка да се констатира, че организацията на взаимодействието не е ефективна. Разминаването между изпълнението на целите и негативната оценки са дължат на прилагането на различни критерии.

Като алтернатива на целевия подход може да се приложи *системният* подход. Той дава възможност за един по-широк поглед върху организацията и причините за състоянието на индивидуалната, груповата и организационната ефективност. При него организациите се разглеждат като множество елементи, които са свързани, т.е. — като системи. Общата цел на контролните институции е да защитават публичните интереси на държавата и обществото като цяло.

При изследване на взаимодействието между ДФИ и СП се установи, че при инспекцията не се ползват резултатите от оценката на риска в организациите. Може да се направи извода, че това се отразява негативно върху ефективността на извършената от тях работа, тъй като оценката на риска обхваща ефективността на компонентите на системата за вътрешен контрол.<sup>8</sup>

❖ В тази връзка критериите за ефективност могат да повлияят целия цикъл "вход — процес в организацията — изход" и на взаимоотношението "организация — обществена среда". Ефективността на контролните институции се отнася до цялостна концепция, състояща се от отделни компоненти, балансът между които трябва да се поддържа от управлението на организацията. Като съществен критерий за ефективност на организацията се предлага способността ѝ да се адаптира към постоянно променящите се условия в обществото<sup>9</sup>. Следователно, реализирането на взаимодействието и координацията между контролните органи трябва да е обвързано с желаната степен на ефективност.

В следствие изложеното до тук възможностите за осъществяване на взаимодействие в условията на динамична контролна среда, зависят от:

❖ условията и предпоставките, които обуславят земаето на решение за избора на стратегия за осъществяване на взаимодействие;

❖ целите на управлението, за реализацията на които контролните органи са длъжни да съдействат

❖ предварително поставените цели и задачи от страна на контролния орган, които желае да реализира по време на контролния процес;

❖ прилагането на системния и процесния подходи;

❖ прилаганите методики и степента на полезност на събраната и обработена контролна информация.

Като управленска функция контролът борави и създава информация. Благодарение на нея той осигурява гаранции на субекта на управление за реалните събития и истинското финансово и имуществено състояние. Може да се каже, че информационната функция е една от неговите характеристики. Взаимодействието между различните контролни институции в областта на публичните финанси следва да се търси чрез на изграждане на интегрирана информационна система, достъпна за всички тях. Тя може да се разглежда като част от електронното правителство, което предстои да се създаде. Единството на обекта на изследване, който имат контролните институции прави възможно създаването на такава система. Тя може да облекчи осъществяването на тяхната дейност. Благодарение на нея се избягва дублирането на дейности и се разширява обхвата на контролните процедури.

Създаването на подобна система се обуславя и от информация, която се подава от външни органи до една организация, но може да се ползва от всички. Съгласно чл. 62, ал. 11 от Закона за кредитните институции<sup>10</sup> банките са длъжни да подават в НАП информация за всички новооткрити при тях сметки, като се посочват номерата и титулярите по тях. Когато се открива значителна контролна процедура – ревизия, инспекция или одит от ръководителя на контролирания обект се изисква декларация за притежаваните банкови сметки.

<sup>8</sup> Крумов, К. Одиторски риск, Международна юбилейна научна конференция „Икономиката и управлението в XXI век – решения за стабилност и растеж“, Свищов, 8-9.11.2011 г. СА „Д. А. Ценов, т. 2 с. 149-156

<sup>9</sup> Cameron, Whetten, 1981, pp. 524-544.

<sup>10</sup> Закон за кредитните институции. // Д ъ р ж а в е н в е с т н и к. бр. 59 от 21 юли 2006 г., посл. изм. бр. 105 от 2011 г.

Крум Крумов, Пенко Димитров, Силвия Костова

Верността на декларацията може да се провери само при наличието на достъп до информационния масив на НАП. В противен случай, могат да останат укрити сметки, което прави невъзможно прилагането на обезпечителни мерки.

В информационната система следва да се въведе информация за планирането на контролната дейност на съответните организации. По този начин ще се осигури възможност за избягване на дублиране на контролни мероприятия. За да се избегне дублирането е възможно да се отправят искания за проверка на конкретни обекти, подлежащи на контрол от други институции.

Освен планирането, в системата подлежат на въвеждане и резултатите от осъществени контролни процедури. Данните от тях могат да се използват при планирането на дейността от другите институции и при събирането на доказателства. Достъпът до окончателните доклади позволява да се разбере какви въпроси са проучвани, за да се избегне дублирането при изготвянето на програмите. Това позволява да се разшири обхвата на контролната дейност.

Използването на информационната система може да облекчи извършването на задължителните проверки по изпълнение на разработените мерки за отстраняване на нарушенията. Тези проверки са регламентирани по ЗСП и ЗДФИ. Обменът на информация позволява да се отправят искания от една контролна институция към друга за извършване на посочените проверки.

Следователно, изграждането на единна информационна система е от полза за всички финансово-контролни институции. Тя може да бъде използвана при планирането и осъществяването на контролната дейност, в т.ч. и при разработването на програмите за конкретна процедура. Някои от данните в нея могат да послужат като доказателства при установяване на слабости или формирането на становище.

\* \* \*

**Резултатите от направеното изследване могат да се приложат в следните насоки:**

1. Да се направят предложения за изменение и допълнение на законовата и подзаконовата уредба на дейността на основните институции в областта на финансовия контрол.

2. Да се създаде единна информационна система на планирането и резултатите от дейността на финансово контролните организации, която да стане елемент от електронното правителство на Република България.

3. Част от теоретичните материали, разработени във връзка с настоящото изследване могат да се използват в подготовката на студентите по дисциплини, свързани с теорията и методиката на финансовия контрол.

\* \* \*

**Основните приноси** от направеното изследване могат да се обобщят по следния начин:

1. Направен е юридически анализ на законодателната уредба на координацията и взаимодействието между институциите. В резултат на това са разкрити недостатъци на законодателното устройство по изследвания проблем.

2. Изследвани са организационните и методически връзки между контролните институции. Връзките са проучени от различни гледни точки.

3. Разработени са предложения за изменения и допълнения на нормативните актове, уреждащи координацията и взаимодействието между контролните институции.

4. Обоснована е необходимостта от създаване на синтезирана информационна система, въз основа на която да се получава информация за

Крум Крумов, Пенко Димитров, Силвия Костова

започването на контролни мероприятия в даден обект и да се отчитат резултатите от осъществената дейност.

#### Използвана литература:

1. **Атанасов Б.**, Изследване на операциите, Варна, Наука и икономика, 1997
2. **Атанасова Т.**, Приложение на мултиагентните системи при вземане на стратегически решения в търговските фирми, [http://www.ue-varna.bg/uploads/pub/dokl\\_tyrgov\\_34.doc](http://www.ue-varna.bg/uploads/pub/dokl_tyrgov_34.doc)
3. **Златарев, Ем.** Държавна финансова инспекция и имуществена отговорност, София, Апис, 2007
4. **Закон** за вътрешен одит в публичния сектор. // Д ъ р ж а в е н вестник бр.27 от 31 март 2006г, изм. бр.98 от 13 декември 2011г.
5. **Закон** за Държавна финансова инспекция. // Д ъ р ж а в е н вестник бр.33 от 21 април 2006г., изм. бр.60 от 5 август 2011г.
6. **Закон** за кредитните институции. // Д ъ р ж а в е н вестник. бр. 59 от 21 юли 2006 г., посл. изм. бр. 105 от 2011 г.
7. **Закон** за Сметната палата. // Д ъ р ж а в е н вестник бр.98 от 14 декември 2010г., изм. бр.99 от 16 декември 2011г.
8. **Закон** за финансовото управление и контрол в публичния сектор. // Д ъ р ж а в е н вестник бр.21 от 10 март 2006г., изм. бр.98 от 13 декември 2011г.
9. **Костова, С.** Методически подходи при осъществяване на одита на изпълнението, Седма международна научна конференция на младите научни работници „Икономиката на България – пътят към еврото“, София, 18 октомври 2011, УНСС, /под печат/
10. **Крумов, К.** Одиторски риск. Международна юбилейна научна конференция „Икономиката и управлението в XXI век – решения за стабилност и растеж“, Свищов, 8-9.11.2011 г. СА „Д. А. Ценов, т. 2
11. **Милнер, Б. Э.** США: современные методы управления, Москва, Наука, 1971
12. **Нейков, М.** Качество на информационния продукт. Варна, Г. Бакалов, 1986
13. **Правилник** за прилагане на Закона за държавна финансова инспекция. // Д ъ р ж а в е н вестник, бр.65 от 11 август 2006г., изм. бр.92 от 22 ноември 2011г.
14. **Серафимова Д.**, Теория на управлението, София, Стено, 2010 .
15. **Спасов, К.**, Социален мениджмънт, Апис, 2003 г.
16. **Томов, Й.** Теория на контрола, АИ „Ценов“, Свищов, 2009
17. **Търговски закон.** // Д ъ р ж а в е н вестник. бр. 48 от 18 юни 1991 г., посл. изм. и доп. бр .34 от 29 април 2011 г.
18. **Clive, B.**, Managing As If Faith Mattered: Christian Social Principles in the Modern Organization, Review of Business; Spring 2006, Vol. 27 Issue 2
19. **Pfeffer, J.**, The external control of organizations, A Resource Dependence Perspective, Harper & Row Publishers, 1978