

ПРОБЛЕМИ ПРИ СТРУКТУРИРАНЕТО И ИЗГРАЖДАНЕТО НА АДМИНИСТРАТИВНИЯ КАПАЦИТЕТ НА ВЪТРЕШНИЯ ОДИТ В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР В БЪЛГАРИЯ

**Гл. ас. д-р Дияна Иванова,
СА „Д. А. Ценов“ - Свищов**

Резюме: В рамките на настоящата разработка вниманието е насочено към финансовото управление и контрол на публичните средства и дейности и по-конкретно върху проблемите при структурирането и административния капацитет на вътрешния одит в организациите от публичния сектор в България. Въз основа на релевантна информация, представена в Консолидираните годишни доклади за вътрешния контрол в публичния сектор в Република България на Министерството на финансите, са разгледани съществуващи проблеми в този аспект от съвременния вътрешен одит и възможности за преодоляването им.

Ключови думи: публичен сектор, вътрешен одит, административен капацитет

JEL: H83, M42

PROBLEMS IN THE STRUCTURING AND BUILDING THE ADMINISTRATIVE CAPACITY OF THE INTERNAL AUDIT IN THE PUBLIC SECTOR IN BULGARIA

**Head Assist. Prof. Diyana Ivanova, PhD
D. A. Tsenov Academy of Economics - Svishtov**

Abstract: Within the framework of the present study, the attention is focused on the financial management and control of public funds and activities, and, in particular, on the problems in the structuring and building the administrative capacity of the internal audit in the public sector organizations in Bulgaria. Based on relevant information presented in the Consolidated Annual Reports on Internal Control in the Public Sector in the Republic of Bulgaria of the Ministry of Finance, existing problems in this aspect of the contemporary internal audit and opportunities for overcoming them are examined.

Key words: public sector, internal audit, administrative capacity

JEL: H83, M42

Въведение

Съвременният модел за финансовото управление и контрол в публичния сектор у нас е въведен през 2006 г. със Закона за финансовото управление и контрол в публичния сектор (Закон за финансовото управление и контрол в публичния сектор, 2019). Изграждането на системи за финансово управление и контрол в организациите в публичния сектор е следствие от поетите ангажменти в рамките на преговорите в хода на предприсъединителния процес на България към Европейския съюз. На практика финансовото управление и контрол е продукт на изискванията на финансовите регламенти на ЕС за по-голяма регулация в рамките на мениджмънта на организациите от публичния сектор, основни управляващи структури и бенефициенти по средствата от еврофондовете, предоставяни на България като страна-членка (Иванов, 2013, стр. 131). Въведеният модел за финансово управление и контрол търпи последователно развитие и усъвършенстване, а въпросите свързани с практическите аспекти при неговото прилагане, не губят своята актуалност предвид ключовата му роля за постигане целите на организациите от този сектор и за защитата на публичните финансови интереси.

Успоредно с развитието на вътрешния контрол се развива и все повече се засилва ролята на вътрешния одит. Съвременният вътрешен одит е част от системите за финансово управление и контрол в публичния сектор (Закон за финансовото управление и контрол в публичния сектор, 2019, чл. 15). Той се осъществява съгласно Международните стандарти за професионалната практика по вътрешен одит (The Institute of Internal Auditors, 2017) и Етичния кодекс на вътрешните одитори (The Institute of Internal Auditors, 2000). Предназначението на вътрешния одит, като част от финансовото управление и контрол на ниво организация от публичния сектор, е чрез предоставяне на увереност и консултиране да носи полза и да подобрява дейността на организациите. Той помага на организациите да постигат целите си чрез прилагането на систематичен и дисциплиниран подход за оценяване и подобряване ефективността на процесите за управлението на риска, контрола и управлението (Закон за вътрешния одит в публичния сектор, 2019, чл. 3-4). Вътрешният одит допринася за подобряването на публичните услуги и защитата на обществените интереси като добавя стойност чрез обективност и професионална увереност (Белчев, 2018, стр. 65). Той е реален фактор, който оказва влияние върху постигането на стратегическия и оперативния план на организациите от публичния сектор (Недялкова, 2019, стр. 9).

С оглед на предвиденото в *Стратегията за развитие на вътрешния контрол в публичния сектор на Република България 2018-2020 г.*, повишаване и стабилизиране качеството на вътрешния одит (МФ, Стратегия за развитие на вътрешния контрол в публичния сектор на Република България 2018 г. - 2020 г., 2017, стр. 19), в настоящата разработка вниманието е насочено към предизвикателствата пред организациите при структурирането и изграждането на административния капацитет на вътрешния одит в публичния сектор. Структурирането е основа за изграждане и развитие на надежден и качествен административен капацитет на вътрешния одит. Тези две базови стъпки са определящи за възможността на вътрешните одитори като част от структурите в публичната администрация, изпълняващи специфична контролна дейност, да извършват качествено и професионално своите ангажменти.

В този контекст *целта* на настоящата разработка е да се аргументират възможни решения на проблемите, свързани със структурирането и изграждането на административния капацитет на вътрешния одит в организациите от публичния сектор у нас, като важна част от съвременните системи за финансово управление и контрол. *Обект* на изследване са организациите от публичния сектор със структуриран вътрешен одит, а *предмет* са структурирането и изграждането на административния капацитет на вътрешния одит в тези организации. За изпълнение на целта са поставени следните *задачи*:

1. Да се разгледат изискванията на действащото законодателство относно структурирането и административния капацитет на вътрешния одит в организациите от публичния сектор у нас и да се съпоставят с релевантни данни от практиката.

2. Да се предложат индикативни мерки и относими към тях инструменти за въздействие върху проблемните аспекти, като се дефинират очакваните резултати от тяхното приложение и индикатори за оценката им.

Като информационна база са използвани данни от консолидираните годишни доклади на Министерството на финансите (МФ) за вътрешния контрол в публичния сектор у нас, представени в частта за вътрешен одит (МФ, Консолидирани годишни доклади за вътрешния контрол в публичния сектор в Република България за 2015 г., 2016 г., 2017 г., 2018 г., 2019 г.) и по-конкретно частта за структуриране и административен капацитет на вътрешния одит¹.

1. Законодателни изисквания и данни от практиката относно структурирането и изграждането на административния капацитет на вътрешния одит в публичния сектор у нас

В рамките на докладите на МФ за изследвания период са представени различни аспекти от структурирането и изграждането на административния капацитет на вътрешния одит. В рамките на настоящата разработка е поставен акцент върху три от тях, поради факта, че те са ключови за изграждане на вътрешен одит и наличието на проблеми в тези аспекти би ограничило още на базовия етап търсения ефект от дейността по вътрешен одит, а именно:

- *изграждане на звена за вътрешен одит* – проследено е изпълнението на изискванията на Закона за вътрешния одит в публичния сектор (ЗВОПС) за структуриране на вътрешен одит под формата на звено за вътрешен одит;

- *численост на звената за вътрешен одит* – проследено е изпълнението на изискванията на Закона за вътрешния одит в публичния сектор (ЗВОПС) относно изискуемата минимална численост на звената за вътрешен одит;

- *запълване на утвърдените щатни бройки* – анализирани са данни от практиката относно обща численост на утвърдени щатни бройки и динамиката в изменението на числеността на заетите и незаетите щатни бройки през периода.

В Консолидираните годишни доклади за вътрешния контрол в публичния сектор в България на МФ за някои от обособените аспекти е налице сравнителен

¹ Тази част от годишните доклади обобщава данни от постъпилите в Министерството на финансите годишни доклади за дейността по вътрешен одит за периода 2015- 2019 г., както и от други организации, които не са задължени да докладват на министъра на финансите, като данните за тях са взети от постъпилите писма и от поддържаната информация в Информационната система за финансово управление и контрол и вътрешен одит, която е част от интернет страницата на Министерството на финансите.

анализ на верижна база, който обхваща две последователни години, за други от тях - три последователни години и др., представени са резултатите и са посочени основните причини за съществуващите несъответствия. В рамките на настоящата разработка последователно са анализирани данни и за трите аспекта за пет години (2015-2019 г.), за да се изведат тенденциите в тяхното развитие. Разгледани комплексно, те аргументират наличието или липсата на необходимост от търсене на конструктивни решения за преодоляване на предизвикателствата пред този аспект от управлението на публичните средства и дейности. Обобщаването на посочените причини във всеки от годишните доклади за периода дава възможност да се придобие комплексна представа за проблема и при наличие на обективна потребност да се предложат аргументирани решения.

Относно първия аспект – структуриране на вътрешния одит - ЗВОПС изисква вътрешният одит да се осъществява от звено за вътрешен одит (ЗВО), изградено в структурата на съответната организация от публичния сектор и състоящо се от вътрешни одитори, които са служители на организацията, единият от които е ръководител. Съгласно ЗВОПС, звеното за вътрешен одит следва да е на пряко подчинение на ръководителя/колективния орган на управление на организацията (Закон за вътрешния одит в публичния сектор, 2019, чл. 12, ал.1).

Информацията от годишните доклади на МФ относно този конкретен аспект е обобщена за петгодишния период и е представена в *Таблица 1* (МФ, Консолидирани годишни доклади за вътрешния контрол в публичния сектор в Република България за 2015 г., 2016 г., 2017 г., 2018 г., 2019 г.). На база на посочените данни в годишните доклади на МФ, *организациите, структурирали вътрешен одит* могат да се разделят на две групи, а именно: *организации, структурирали вътрешен одит в звено/отдел/дирекция* и *организации, които са утвърдили щат само за един вътрешен одитор*. В група „други“ са включени по една организация за 2017 г. и 2018 г., за които не е представена информация в рамките на годишните доклади на МФ (виж *Таблица 1*).

Таблица 1. Организации от публичния сектор със структуриран вътрешен одит (2015-2019 г.)

Организации със структуриран вътрешен одит, в т. ч.:	2015 г.		2016 г.		2017 г.		2018 г.		2019 г.	
	Брой	Отн. дял	Брой	Отн. дял	Брой	Отн. дял	Брой	Отн. дял	Брой	Отн. дял
1. Организации, структурирали вътрешен одит в звено/отдел/дирекция	148	84,57%	145	83,33%	148	84,09%	149	84,18%	157	85,79%
2. Организации, утвърдили само един щат за вътрешен одитор	27	15,43%	29	16,67%	27	15,34%	27	15,25%	26	14,21%
3. Други	0	0,00%	0	0,00%	1	0,57%	1	0,56%	0	0,00%
Общо организации, структурирали вътрешен одит:	175	100,00%	174	100,00%	176	100,00%	177	100,00%	183	100,00%

Данните показват, че в рамките на петгодишния период общият брой организации от публичния сектор със структуриран вътрешен одит (без

предприятия и търговски дружества), вкл. организации, структурирали вътрешен одит без законово задължение за изграждането му², не се променя значително, той варира между 174 и 183 организации, като през последните три години същият нараства постепенно. Преобладаващата част от организациите, структурирали вътрешен одит, са изпълнили законовите изисквания за структурирането му в отдел/звено/дирекция. През периода техният относителен дял не търпи съществени изменения. Той варира между 83,33% и 85,79%. Относителният дял на организациите, утвърдили щат само за един вътрешен одитор, т.е. организации, които не са изпълнили изискването за структурирането на вътрешен одит, чрез изграждане на ЗВО под формата на звено, отдел или дирекция, също не търпи значителни изменения. Той е най-висок през втората година от периода – 16,67% и най-нисък през последната година – 14,21%.

Представената информация в докладите на МФ за последните четири години от периода относно този аспект е по-детайлна и позволява да се направи анализ в по-тесен разрез. В тях се съдържа информация за броя организации, структурирали вътрешен одит в звено/дирекция/отдел, без да имат задължението да осъществяват дейност по вътрешен одит, както и за броя организации, които имат утвърден щат само за един вътрешен одитор/ръководител на вътрешния одит, без да имат задължение да структурират вътрешен одит. Това позволява да се определи броят организации, имащи задължение да структурират вътрешен одит и структурирали такъв в звено/отдел/дирекция и броят организации, имащи задължение да структурират вътрешен одит, утвърдили щат само за един вътрешен одитор, както и позволява да се проследи изменението им на база общ брой организации, законово задължени да структурират вътрешен одит (виж Таблица 2) (МФ, Консолидирани годишни доклади за вътрешния контрол в публичния сектор в Република България за 2016 г., 2017 г., 2018 г., 2019 г.).

Таблица 2. Организации от публичния сектор, задължени да структурират вътрешен одит съгласно изискванията на Закона за вътрешния одит в публичния сектор

Организации, имащи законово задължение да структурират вътрешен одит, в т. ч.:	2016 г.		2017 г.		2018 г.		2019 г.	
	Брой	Отн. дял	Брой	Отн. дял	Брой	Отн. дял	Брой	Отн. дял
1. Организации, имащи законово задължение да структурират вътрешен одит и структурирали вътрешен одит в звено/отдел/дирекция	140	83,83%	141	80,57%	145	77,96%	153	75,37%
2. Организации, имащи законово задължение да структурират вътрешен одит, утвърдили само един щат за вътрешен одитор	19	11,38%	21	12,00%	24	12,90%	24	11,82%
3. Други	8	4,79%	13	7,43%	17	9,14%	26	12,81%
Общо организации, имащи законово задължение да структурират вътрешен одит:	167	100,00%	175	100,00%	186	100,00%	203	100,00%

² Под организации, структурирали вътрешен одит без законово задължение за изграждането му се имат предвид организациите от публичния сектор, които нямат задължение за изграждане на вътрешен одит по смисъла на чл. 12 ал. 2 от ЗВОПС и няма решение на министъра на финансите за изграждане на звено за вътрешен одит в съответната организация.

Забележка: В група „Други“ са посочени организациите, които са включени в общия брой организации, задължени да структурират вътрешен одит, но които не могат да бъдат причислени на база данните от докладите към нито една от останалите две групи, т.е. те не са обект на настоящото изследване и остават извън неговия обхват.

Данните показват, че за периода 2016-2019 г. общият брой организации, които имат законово задължение да структурират вътрешен одит постепенно нараства. За същия период относителният дял на организациите, законово задължени да структурират вътрешен одит и структурирали такъв в отдел/звено/дирекция, последователно намалява от 83,83% през 2016 г. до 75,37% през 2019 г. Общият брой на организациите, задължени да структурират вътрешен одит, се променя доста по-динамично и бележи по-висок ръст (от 167 организации през 2016 г. до 203 организации през 2019 г.), в сравнение с броя организации, имащи задължение да структурират вътрешен одит и структурирали такъв в звено/отдел/дирекция (от 140 организации през 2016 г. техният брой последователно нараства едва до 153 организации). За същия период относителният дял на организациите, имащи законово задължение да структурират вътрешен одит, но утвърдили щат само за един вътрешен одитор, не се променя значително.

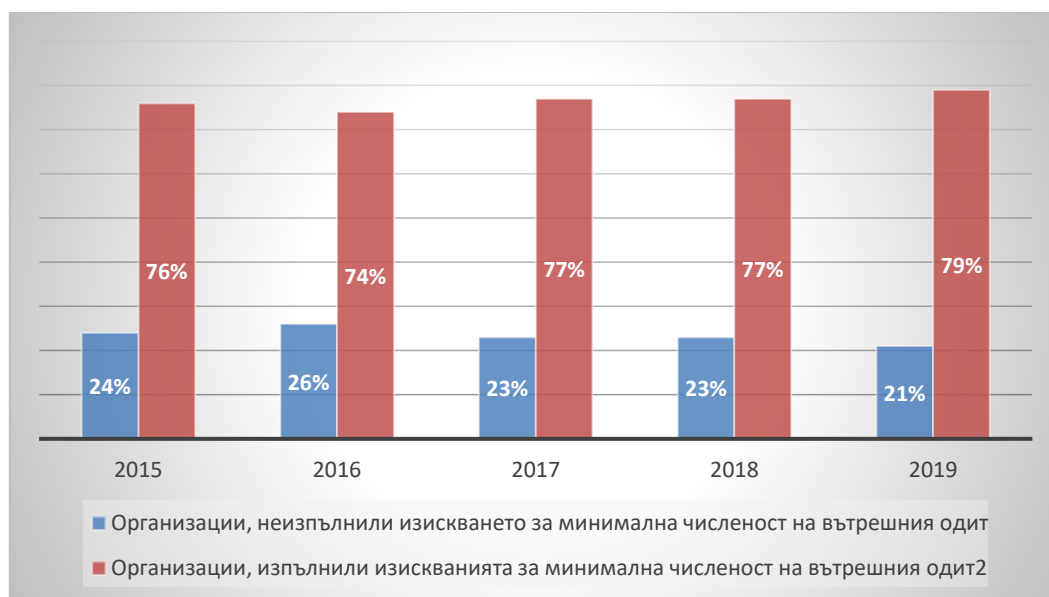
Комплексното проследяване на данните от *Таблица 1* и *Таблица 2* показва, че като цяло за петгодишния период не се наблюдават съществени изменения в броя организации, структурирали вътрешен одит (общо – задължени и незадължени по ЗВОПС). Преобладаващата част от тях са направили това в съответствие с изискванията на разпоредбите на ЗВОПС и са структурирали вътрешен одит под формата на звено/дирекция/отдел. На фона на липсата на динамични изменения в относителния дял на организациите, структурирали вътрешен одит в звено/отдел/дирекция (задължени и незадължени по смисъл на ЗВОПС да го структурират), относителният дял конкретно на организациите, които имат законово задължение за структуриране на вътрешен одит и структурирали вътрешен одит в отдел/звено/дирекция, за последните четири години последователно спада, като в рамките на четиригодишния период този спад е приблизително 9%. Това показва, че при липсата на значителни изменения в общия брой организации структурирали вътрешен одит, в т. ч. под формата на ЗВО и утвърдили щат за един вътрешен одитор, проблемите при структурирането се задълбочават конкретно при тези организации, които ЗВОПС задължава да структурират вътрешен одит.

Относно втория от обособените аспекти – численост на звената за вътрешен одит - ЗВОПС регламентира и минималната численост на ЗВО, като критерий за нейното определяне е бюджетът на съответната организация от публичния сектор. Ръководителите на организациите, които съгласно ЗВОПС трябва да изградят ЗВО (без общините с бюджет над 10 млн. лв., търговските дружества и държавните предприятия), следва да спазват определени изисквания за минимална численост на ЗВО, в съответната организация (виж *Таблица 3*) (Закон за вътрешния одит в публичния сектор, 2019, чл. 14, ал. 1):

Таблица 3. Изисквания за минимална численост на звеното за вътрешен одит

Бюджет на организацията, вкл. управляваните средства по фондове и програми на ЕС	Минимален изискуем брой вътрешни одитори, вкл. ръководителя на вътрешния одит
до 10 млн. лв	2
над 10 до 50 млн. лв	4
над 50 до 100 млн. лв	6
над 100 млн. лв	10

За общините ЗВОПС поставя конкретно изискване към минималната численост на звеното за вътрешен одит, а именно - вътрешният одит в общините да се осъществява от най-малко двама вътрешни одитори, вкл. ръководителя на вътрешния одит (Закон за вътрешния одит в публичния сектор, 2019, чл. 14, ал. 2). Данните показват, че съотношението между организациите, постигнали съответствие с изискванията за минимална численост и организациите, които не са успели да постигнат търсеното съответствие, се променя по следния начин през годините от периода (виж *Фигура 1*) (МФ, Консолидирани годишни доклади за вътрешния контрол в публичния сектор в Република България за 2015 г., 2016 г., 2017 г., 2018 г., 2019 г.):



Фигура 1. Относителни дялове на организациите, които са/не са постигнали съответствие с изискванията за минимална численост на вътрешния одит съгласно Закона за вътрешния одит в публичния сектор

На база на посочените в докладите на МФ данни, обобщени и представени във *Фигура 1* може да се направи извод, че в рамките на изследвания период преобладаващата част от организациите от публичния сектор у нас със структуриран вътрешен одит са постигнали изискуемата от ЗВОПС численост. Най-висок е техният относителен дял през последната година от периода (79%). Постепенно намалява относителният дял на организациите, които не постигат съответствие с изискванията за минимална численост, но темповете с които техният дял се променя могат да се определят като незначителни. Между 21% и 26% от организациите със структуриран вътрешен одит, не са постигнали

съответствие със изискванията на ЗВОПС за утвърдена щатна численост. Представената информация в докладите на МФ е относима към всички организации, структурирали вътрешен одит, в това число задължени и незадължени по смисъла на ЗВОПС да структурират вътрешен одит. Това не позволява в рамките на настоящата разработка вниманието да се насочи конкретно към тези организации, които имат задължение да структурират вътрешен одит, структурирали са такъв, но не са изпълнили изискванията за минимална численост. Това би дало възможност, както при първия аспект, да се изследва този конкретен разрез.

По отношение на третия обособен аспект – запълване на утвърдените щатни бройки в организациите – в Таблица 4 са обобщени и представени данните за утвърдените вече щатни бройки или реално структуриран вътрешен одит от една страна, реално заетите и незаети утвърдени щатни бройки в организациите от публичния сектор у нас от друга страна (МФ, Консолидирани годишни доклади за вътрешния контрол в публичния сектор в Република България за 2015 г., 2016 г., 2017 г., 2018 г., 2019 г.).

Таблица 4. Утвърдени, заети, незаети щатни бройки за периода 2015-2019 г.

Щатни бройки	Период									
	2015 г.		2016 г.		2017 г.		2018 г.		2019 г.	
	Брой	Отн. дял	Брой	Отн. дял	Брой	Отн. дял	Брой	Отн. дял	Брой	Отн. дял
1. Заети щатни бройки	441	75,90%	418	71,58%	415	70,10%	422	71,04%	421	69,00%
2. Незаети щатни бройки	140	24,10%	166	28,42%	177	29,90%	172	28,96%	189	31,00%
Общо утвърдени щатни бройки за периода 2015-2019 г.	581	100,00%	584	100,00%	592	100,00%	594	100,00%	610	100,00%

Данните от Таблица 4 показват, че общата численост на утвърдените щатни бройки за периода последователно нараства от 581 през 2015 г. до 610 утвърдени щатни бройки през 2019 г., като изменението е най-високо през последната година. Относителният дял на реално заетите щатни бройки за периода намалява от 75,90% през 2015 г. до 69% през 2019 г., като се увеличава относителният дял на незаетите щатни бройки, който достига от 24,10% през 2015 г. до 31% през 2019 г.

Темповете на изменение на общия брой утвърдени щатни бройки не са значителни през периода, но бележат ръст. На този фон темпът на изменение на заетите щатни бройки е положителна величина само през 2018 г. спрямо 2017 г. Само през този период темпът на изменение на незаетите щатни бройки е отрицателен, през останалите години е положителен и значително по-висок от темпа, с който се променят заетите щатни бройки. В контекста на така очертаната динамика (Кулчев, 2014, стр. 42), това би могло да се определи като проблем, който се задълбочава през годините и съдържа в себе си редица рискове, свързани с устойчивото развитие на административния капацитет на вътрешния одит и с възможността му да изпълнява пълноценно възложените му функции.

Представената информация в докладите на МФ за брой утвърдени, заети и незаети щатни бройки е относима към всички организации, структурирали вътрешен одит (в т. ч. задължени и незадължени по смисъла на ЗВОПС да направят това), което не позволява в рамките на настоящата разработка вниманието да се насочи отново конкретно към тези организации, които имат задължение да структурират вътрешен одит. Това би дало възможност, както в първия аспект, така и тук да се изследва този конкретен разрез.

Въз основа на представените данни относно структурирането и изграждането на административния капацитет на вътрешния одит в организациите от публичния сектор, могат да се направят следните **обобщаващи изводи**:

➤ Несъответствията, свързани със структурирането на вътрешния одит, съобразно законовите изисквания по отношение на обособяването му в ЗВО, хронично присъстват в практиката и се задълбочават конкретно при организациите, законово задължени да структурират ЗВО. Несъответствията, свързани със структурирането на вътрешния одит по отношение на минималната численост на звената, също присъстват системно в практиката. Системното наличие на тези несъответствия позволява те да бъдат определени не като предизвикателства, а като проблеми при структурирането на вътрешния одит.

➤ Потребността от утвърждаване на допълнителни щатни бройки като цяло за сектора, с оглед изпълнение на законовите изисквания за структуриране и минимална численост на вътрешния одит, от една страна и нарастващият дял на незаетите към момента утвърдени щатни бройки – от друга, анонсират задълбочаване на проблема, свързан с административния капацитет. Прилагането на инструмент за решаване на проблема със структурирането задълбочава проблема, свързан с административния капацитет, което налага обективна необходимост от търсенето на комплексно решение на двата проблема.

➤ Съществуващите проблеми, независимо дали са породени и от обективни причини, крият в себе си рискове, свързани с качеството на одитната дейност в разрез с основното предназначение на вътрешния одит в контекста на съвременния публичен мениджмънт. В условията на все по-нарастващи изисквания и очаквания към управлението на публичните средства и дейности, функционирането в тези условия може да ограничи възможностите на вътрешните одитори да извършват качествено и професионално своите ангажименти.

2. Възможни насоки за решаване на проблемите, свързани със структурирането и изграждането на административния капацитет на вътрешния одит в организациите в публичния сектор в България

Въз основа на представените данни и направените изводи относно проблемите при структурирането и административния капацитет на вътрешния одит у нас, необходимостта от въздействие в тези аспекти от вътрешния одит може да се определи като обективна. От 2019 г. административнонаказателните разпоредби на ЗВОПС предвиждат глоба за ръководителите на организациите, които имат задължение да изградят звено за вътрешен одит и не са изпълнили това задължение (Закон за вътрешния одит в публичния сектор, 2019, чл. 55, ал. 1). Оценката на ефективността на този инструмент безспорно изисква време, но прилагането на инструмент само за първия от посочените проблеми (структурирането на ЗВО с изискуема минимална численост) и неговото решаване би довело до задълбочаване на проблема със запълването на

административния капацитет. Това е видно и от характера на посочените причини за наличието на проблеми в разглежданите аспекти. В рамките на консолидираните годишни доклади на МФ за периода са посочени основните причини за наличието на проблеми в два от общо трите изследвани аспекта. Те са обобщени и представени в Таблица 5. Като основни причини за конкретните аспекти по години в рамките на докладите за периода са посочени следните (виж Таблица 5) (МФ, Консолидирани годишни доклади за вътрешния контрол в публичния сектор в Република България за 2015 г., 2016 г., 2017 г., 2018 г., 2019 г.):

Таблица 5. Основни причини за проблемите при структурирането и изграждането на административния капацитет на вътрешния одит

Основни причини за проблемите при структурирането на вътрешния одит	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.
Бюджетни граничения	✓	✓	✓	✓	✓
Липса на квалифициран персонал/липса на сертифицирани лица в района	✓	✓	✓	✓	✓
Липса на мотивация за заемане на одиторски длъжности	✓	✓	✓	✓	✓
Липса на желаещи да заемат длъжността „вътрешен одитор“					✓
Основни причини за проблемите, свързани със запълването на утвърдени щатни бройки	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.
Липса на подходящи кандидати, отговарящи на минималните и специфични изисквания за заемане на съответните длъжности	✓	✓	✓	✓	✓
Прекратени конкурсни процедури, поради неподаване на документи за участие			✓	✓	✓
Отложени конкурсни процедури, поради промяна в нормативната уредба за провеждането им					✓
Пенсиониране, преминаване на вътрешни одитори на други неаудиторски длъжност и др.			✓	✓	✓

Данните показват, че две от общо четирите най-често срещани причини за проблеми в първия от аспектите са липсата на квалифициран персонал и липсата на мотивация за заемане на одиторски длъжности. Във втория от разглежданите аспекти от общо четири, посочени като основни причини, две отново са свързани с липсата на подходящи кандидати и липсата на желаещи да заемат тази длъжност, а трета е свързана с редуциране броя на заетите щатни бройки поради пенсиониране или поради преминаване на вътрешни одитори на други неаудиторски длъжности, т. е. отново са налице дефицити по отношение на човешките ресурси. Характерът на посочените причини за наличието на тези проблеми обуславя необходимост от идентифициране и прилагане и на други подходящи механизми за въздействие, с цел устойчиво укрепване на административния капацитет и професионализма в този сектор.

Направените обобщаващи изводи относно несъответствията при структурирането и административния капацитет извеждат не само съществуващите проблеми при тях, а и предстоящи такива. Комплексното разглеждане на тези данни анонсира следния проблем – за постигане на търсеното

съответствие с изискванията на ЗВОПС за структуриране на ЗВО и за минимална численост на ЗВО, следва да се увеличи броят на утвърдените щатни бройки като цяло за сектора. Това в комбинация с острия дефицит на кадри с подходяща квалификация ще задълбочи съществуващите проблеми, свързани с административния капацитет на вътрешния одит, т.е. налице е не само необходимост от запълване на дефицити при структурирането, налице е необходимост от запълване на утвърдените щатни бройки към момента, както и към предстоящите за утвърждаване, с оглед на това да се преодолеят дефицитите при изграждането на административния капацитет. Това налага да се работи успоредно и да се потърси комплексно решение на проблемите, за да не се мултиплицират потенциалните негативни ефекти.

В този контекст, в изпълнение на втората поставена задача и на база направения анализ в първата част на разработката, в отговор на проблема със структурирането и административния капацитет на вътрешния одит, ***биха могли да се очертаят следните индикативни мерки и инструменти за въздействие:***

Първо, Идентифицирането на адекватни и ефективни механизми обуславя необходимост от по-детайлно изследване на досегашната практика по отношение на причините, породили проблемите при структурирането и изграждането на административния капацитет на вътрешния одит. Подходящи инструменти, чрез които това може да бъде постигнато са:

➤ по-задълбочено изследване и анализ на причините за съществуващите проблеми в различни разрези: нива на управление на публични средства и дейност (местно и централно); групи разпоредители с бюджет (министерства, общини, други първостепенни разпоредители с бюджет, второстепенни разпоредители с бюджет и др.); по области и др., което е предпоставка за прецизно идентифициране на нивата и критичните точки, в които проблемите, свързани със структурирането на вътрешния одит се проявяват и са най-силно изразени;

➤ при изследването и анализа е необходимо приоритетно насочване на вниманието към организациите от публичния сектор, в които по смисъла на ЗВОПС, задължително трябва да има структурирано ЗВО, с цел ограничаване на несъответствията със законодателството по отношение структурирането на вътрешния одит и спазване на изискванията за минимална численост на ЗВО;

➤ степента на изграденост на вътрешния одит като цяло за публичния сектор не е константна величина, поради динамиката в бюджетите на общините и тяхната връзка с възникване на задължение за изграждане на ЗВО и неговата численост. Анализът и отграничаването на проблемите, породени от обективни причини за неизпълнение на законовите ангажменти за структуриране на вътрешен одит също би бил полезен за съсредоточаване на усилията в конкретна посока;

➤ обобщаване, систематизиране и анализ на информацията за съществуващите проблеми и причини за тях, при структурирането на вътрешния одит за по-продължителен период от време, което ще помогне за проследяване на тяхното проявление в развитие, с цел да се придобие по-цялостна представа за проблемите и породилите ги причини.

Очакваният ефект от комплексното изследване в тези насоки е цялостен анализ на структурата на вътрешния одит в публичния сектор при ясно идентифицирани ресурсни потребности и породилите ги причини, като база за по-прецизна диагностика на критичните точки и основа за предприемане на

последващи действия. **Индикатор за постигнатия резултат** е разработване и прилагане на план за координиран подход при дефиниране нивата на възможно институционално въздействие и съответстващите подходящи механизми за приложение, в зависимост на нивата на разпореждане с бюджет.

Второ, Непрекъснат процес на **популяризиране на професията на вътрешния одитор, чрез организиране и провеждане на информационни кампании**, инициирани и организирани съвместно от компетентните органи, професионалните гилдии, академичните среди и представителите на практиката. Инструмент за изпълнението на тази дейност би могло да бъде утвърждаването на съществуващата вече практика за провеждането на срещи със студентската общност и превръщането ѝ в непрекъснат процес, чрез организиране и провеждане на периодични срещи, вкл. в дистанционна форма, конкретно между студентите, обучавани в релевантни специалности и водещи експерти в областта на вътрешния контрол и вътрешния одит. Именно те от позицията на хора, практикуващи професията, биха представили най-добре пред студентската аудитория съвременния профил на професията на вътрешния одитор, нейната обществена значимост и роля при управлението на публичните средства и дейности, както и възможностите за кариерно развитие и бъдеща професионална реализация в тази област. Навлизане в реална работна среда, запознаването с рутинните дейности, отговорности и ангажименти на вътрешните одитори, с добрите практики в областта на контрола и одита, което макар и задочно, през погледа и опита на експертите, би могло да помогне на студентите да разпознаят професията на вътрешния одитор като свое бъдещо професионално поприще и да им бъде полезно при тяхното професионално ориентиране и реализация в сферата на контрола като логическо развитие на тяхното обучение в същата област.

Очакваният ефект от изграждането на дългосрочни отношения и изграждането на трайни връзки и сътрудничество в този контекст е насочване на вниманието на обучаемите към публичната администрация като предпочитан потенциален работодател, с възможности за бъдещо кариерно развитие в сферата на контрола в публичния сектор. **Индикатор за постигнатия резултат** е броят на потенциалните кандидати за придобиване на сертификат „вътрешен одитор в публичния сектор“.

Трето, Представяне професията на вътрешния одитор чрез организиране и предлагане на стажантски програми на студентите, обучавани в релевантни специалности и/или популяризирането на звената за вътрешен одит като възможност за участие в студентски стаж. Привличането на студентите за участие и провеждането на студентски стажове в звената за вътрешен одит в организациите от публичния сектор, както и инициирането им и популяризирането им от страна на компетентните органи, академичните среди, професионалните гилдии и ръководителите на организации, ще даде възможност на студентите да приложат на практика придобитите знания, да ги надградят и да получат практически умения в реална работна среда. Срещите с реалните професионални предизвикателства, типични за професията, ще помогнат за професионалното ориентиране на студентите още на етап обучение от една страна, а от друга ще даде възможност за привличане на кадри за потенциални стажант-одитори. Инициирането на такъв проект и ангажирането с неговото успешно реализиране изисква различни ресурси, но предвид обществената значимост на контрола за защита на публичните финансови интереси и в частност на одита, като конкретна форма на контрола, „инвестицията“ е обективно необходима.

Добра практика в тази област е дейността на портал „Студентски стажове в държавната администрация“, разработен по проект „Създаване на капацитет за бъдещето – провеждане на студентски стажове в държавната администрация“ с бенефициент администрацията на Министерския съвет и реализиран с безвъзмездната финансова помощ на Оперативна програма „Административен капацитет“. Той има за цел да публикува актуални възможности за стаж на студенти в структурите на държавната администрация в цялата страна. Чрез него студентите имат възможност да се информират и да кандидатстват за съответните подходящи за тях позиции. **Очакваният резултат** от стратегическото партньорство и междуинституционално сътрудничество в тази насока е повишаване на интереса към професията на конкретна целева ниша - студентите, обучавани във висши учебни заведения в релевантни специалности. **Индикатор за постигнатия резултат** е броят студенти, участвали в стажове в публичната администрация и по-конкретно в звената за вътрешен одит към организациите от публичния сектор.

В обобщение може да се очертае следният очакван синергичен ефект в резултат на предложените мерки и инструменти за въздействие:

първо, по-задълбоченото изследване на проблемите в практиката в областта на вътрешния одит и по-конкретно структурирането и изграждането на административния капацитет на вътрешния одит в различни възможни разрези (нива на управление на публичните средства и дейности – местно и централно ниво; видове разпоредители – министерства, общини и др.) ще резултира в една своеобразна органиграма на вътрешния одит в публичния сектор с идентифицирани дефицити от структури и потенциални кадри с подходяща квалификация;

второ, досегът на студентите, обучавани в специалности в областта на контрола и одита, с контролната практика в публичния сектор у нас, ще провокира техния интерес към професионалната реализация в тези области като естествено продължение на тяхното обучение, с перспектива за професионално развитие в публичната администрация, което предвид обществената значимост на контрола за защита на публичните финансови интереси и в частност на одита като конкретна форма на контрола е от особена важност.

Заклучение

Премахването на съществуващите бариери пред административния капацитет на вътрешния одит и неговото надграждане е обективна потребност на практиката, предвид ключовата му роля на инструмент, подпомагащ организациите да постигат целите си чрез аргументирани и конструктивни препоръки за подобряване на дейността им. Изследването на съществуващите към момента проблеми и породилите ги причини, създават основа за идентифициране на подходящ комплекс от механизми за въздействие. Това е предпоставка за повишаване качеството на вътрешния одит и постигане на търсения резултат от прилагането му като важна част от съвременната парадигма на актуалния модел за финансово управление и контрол в публичния сектор у нас.

Използвани източници

- Белчев, С. (2018). *Проблеми и перспективи в развитието на вътрешния одит в публичния сектор*. Свищов.
- Закон за вътрешния одит в публичния сектор, ДВ, бр. 100 (20 декември 2019 г.).
- Закон за финансовото управление и контрол в публичния сектор, ДВ, бр. 13 (12 февруари 2019 г.).
- Иванов, Г. (2013). *Управление на риска в организациите от публичния сектор на Република България*. Свищов: АИ "Ценов".
- Кулчев, К. (2014). Оптимизиране на физическата дистрибуция чрез анализ на нейната ефективност. *Диалог*, №3, стр. 42.
- МФ. (2016). *Консолидиран годишен доклад за вътрешния контрол в публичния сектор в Република България за периода 1 януари - 31 декември 2015 г.* Изтеглено на 2 октомври 2019 г. от www.minfin.bg:
<https://fukvopublic.minfin.bg/Public/DocumentList?sectionId=3>
- МФ. (2017). *Консолидиран годишен доклад за вътрешния контрол в публичния сектор в Република България за периода 1 януари - 31 декември 2016 г.* Изтеглено на 2 октомври 2019 г. от www.minfin.bg:
<https://fukvopublic.minfin.bg/Public/DocumentList?sectionId=3>
- МФ. (2017). *Стратегия за развитие на вътрешния контрол в публичния сектор на Република България 2018 г. - 2020 г.* Изтеглено на 2 октомври 2019 г. от www.strategy.bg:
<https://www.strategy.bg/StrategicDocuments/View.aspx?lang=bg-BG&Id=1244>
- МФ. (2018). *Консолидиран годишен доклад за вътрешния контрол в публичния сектор в Република България за периода 1 януари-31 декември 2017 г.* Изтеглено на 2 октомври 2019 г. от www.minfin.bg:
<https://fukvopublic.minfin.bg/Public/DocumentList?sectionId=3>
- МФ. (2019). *Консолидиран годишен доклад за вътрешния контрол в публичния сектор в Република България - 2018 година*. Изтеглено на 2 октомври 2019 г. от <https://www.minfin.bg/>:
<https://fukvopublic.minfin.bg/Public/DocumentList?sectionId=3>
- МФ. (2020). *Консолидиран годишен доклад за вътрешния контрол в публичния сектор в Република България за 2019 г.* Извлечено от <https://www.minfin.bg/>: <https://fukvopublic.minfin.bg/Public/NewsView/326>
- Недялкова, П. (2019). *Качество на вътрешния одит в публичния сектор*. Варна: Издателство "Наука и икономика".
- The Institute of Internal Auditors . (2017). *Международни стандарти за професионалната практика по вътрешен одит*.
- The Institute of Internal Auditors. (2000). *Етичен кодекс*.

