

Изм. № 32/31.08.2015

МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ

ДЕЛОВОДСТВО

Вх. №
Дата 31.08.15

Телефон за справки: 9859 2684

ДО
ВЛАДИСЛАВ ГОРАНОВ
МИНИСТЪР НА ФИНАНСИТЕ

СВИЛЕНА СИМЕОНОВА
ДИРЕКТОР НА ДИРЕКЦИЯ
„ВЪТРЕШЕН КОНТРОЛ“
МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ

СТ А Н О В И Щ Е

ОТНОСНО: Проект на Закон за изменение и допълнение на Закона за вътрешния одит в публичния сектор

УВАЖАЕМИ ГОСПОДИН ГОРАНОВ,
УВАЖАЕМА ГОСПОЖО СИМЕОНОВА,

Законът за вътрешния одит в публичния сектор е основополагащ и определящ за осъществяването на дейността по вътрешен одит и за вътрешните одитори в публичния сектор.

За това от името на професионалната общност и Управителния съвет на Институт на вътрешните одитори в България (ИВОБ), бих желал да Ви представя нашите бележки по предложението проект на Закон за изменение и допълнение на Закона за вътрешния одит в публичния сектор (ЗВОПС).

По представения проект изразяваме следните мнения и предложения:

1. По предложената нова ал. 2 на чл. 6

Предложената нова ал. 2 на чл. 6 определя лимитативно видове вътрешен одит. Принципът в административното право (към която категория в известна степен би могъл да бъде отнесен и ЗВОПС) е, че е позволено само това, което е предвидено в нормативен акт, освен ако изрично не е дадена възможност за оперативна самостоятелност. Следователно, подобен текст би ограничил вътрешните одитори по отношение видовете и формите на техните ангажименти за увереност, включително поставя под въпрос възможността за комбиниран тип ангажименти (напр. за съответствие и на системите).

2. По предложението за отпадане на чл. 7 и чл. 8

Отпадането на дефинициите по отношение на двата основни вида одитни ангажименти, за даване на увереност и консултиране, не е в интерес на подобряването на разбирането за ролята и ползата на вътрешния одит за организацията. В този закон ангажиментите за консултиране не са изяснени в достатъчна степен, за разлика от ангажиментите за увереност, които са дефинирани в известна степен в предложената нова ал. 2 на чл. 6. Възможността за прилагане на професионална преценка на одитора по отношение на обхвата на работата и целите на ангажимента е основен елемент на организационната независимост на вътрешния одит.

Затова премахването на записа, че „целта и обхватът на всеки одитен ангажимент за даване на увереност се определят от ръководителя на вътрешния одит“, може да доведе до намеса на ръководителя на организацията при определяне на целта и обхвата на вътрешния одит и респективно накърняване на независимостта му. Премахването на основно практическо приложение на независимостта на вътрешния одит при планиране на работата, пряко ще повлияе върху изпълнението на одиторската работа и представянето на резултатите. В допълнение ще подчертая, че съгласно разпоредбите на Стандарт 1110.A1 от Международните стандарти за професионалната практика по вътрешен одит – „Не трябва да се допуска намеса при определяне на обхвата на вътрешния одит, изпълнението на одиторската работа и представянето на резултатите“. Стандартът се отнася изключително и само за ангажименти за даване на увереност. Идентични са разпоредбите и на Стандарт 111.U1 от Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор.

3. По предложеният в чл. 12 текст

В контекста на изразената по-горе принципна позиция относно независимостта на вътрешния одит, в частност този в публичния сектор, считаме, че е удачно в чл. 12 да се предвидят изцяло нови текстове, които да уреждат линиите на функционално и административно докладване. Общо положение е, че с изключение Администрацията на президента, Народното събрание и Висшия съдебен съвет (доколкото той не се назначава само от Народното събрание), всички останали субекти имат "по-висшестоящ", който определя състава им (по отношение държавните органи и структурите по ал. 2, т. 1, 2, 4 и 5), или който контролира решенията им (общинските съвети спрямо кметовете по ал. 2, т. 4), или се явява принципал (дружествата и предприятията по ал. 2, т. 6 и 7). Специално в публичния сектор механизмите за взаимен контрол, прозрачността на управлението и защитата на обществения интерес са над всякакви административно-йерархични линии и е оправдано вътрешния одит да докладва функционално на съответния назначаващ/висшестоящ/контролиращ орган/принципал във функционален аспект, а в административен план да докладва и бъде подчинен на съответния ръководител на организацията.

Ето защо, отново отчитайки текстовете в Международните стандарти за професионалната практика по вътрешен одит и с оглед предложението за създаване на одитни комитети, ръководителят на вътрешния одит трябва да докладва функционално на одитния комитет, а административно на достатъчно високо ниво в организацията, така че да бъде обезпечено нормалното функциониране на тази дейност.

Подобно решение действително би дало реална независимост на вътрешния одит и не би противоречало на установените в страната принципи на управление.

Тук трябва да отбележим, че предвиденото в законопроекта функционално докладване пред одитния комитет, най-вероятно няма да изиграе своята роля, като се има предвид заложения

начин за сформирването и състава на същия. Нашите предложения относно състава и функционирането на одитните комитети ще бъдат разгледани подробно по-долу.

Обръщаме внимание, че практиката да се изгражда звено за вътрешен одит противоречи на чл. 4 от Закона за администрацията, според който администрацията се организира в дирекции, ако тези дирекциите имат териториални звена, те се наричат главни дирекции. Към главните дирекции и дирекциите могат да се създават отдели, а в администрацията на Министерския съвет могат да се създават и самостоятелни отдели. При необходимост към отделите могат да се създават сектори. Никъде в Закона за администрацията не е посочено, че се изгражда „Звено за вътрешен одит“

В предложението текст на чл. 12, ал. 3, би било добре да се поясни, че може да се изградят общи звена за вътрешен одит, само в общини, чиито бюджет не надхвърля 10 млн. лв.

В предложението текст на чл. 12, ал. 2, т.6, т. 7 и т. 8 в представения проект на ЗИД на ЗВОПС не се дава дефиниция на понятието „годишен оборот“. В ЗИД на ЗВОПС следва да се направи уточнение на това понятие, като се вземе предвид дефиницията на „годишен оборот“, дадена в Допълнителната разпоредба §1, т. 2 на Закона за малките и средни предприятия, в който „годишен оборот“ е нетният размер на приходите от обичайната дейност на предприятието.

Следва да се има предвид, че годишният оборот на търговските дружества и държавните предприятия по чл. 12, ал. 2, т. 6, т. 7 и т. 8 е динамична величина, която се променя в отделните години. Това налага в закона да бъде поставено изискване търговските дружества и държавните предприятия да поддържат годишен оборот над 10 млн. лева за определен период от време (напр. през последните 3 или 5 години), с оглед осигуряване на определена устойчивост на Звената за вътрешен одит при тяхното създаване.

Също така в закона трябва да се предвиди и ред за прекратяване на дейността на звената за вътрешен одит в търговските дружества и държавни предприятия при трайно намален годишен оборот под 10 млн. лева.

Не се определят критерии, по които се създават звена за вътрешен одит в лечебни заведения /търговски дружества и разпоредители от по-ниска степен с бюджет/ с постигане на съвместен акт на министъра на финансите и министъра на здравеопазването.

4. По предложението в чл. 13 текст

В чл. 13, ал. 4 не се определя ясно реда, по който се осъществява наблюдението и координацията при планирането, извършването и докладването на дейността по вътрешен одит, така че да се осигури ефективност и оптимален обхват.

5. По предложението в чл. 14 текст

Промяната на чл. 14, ал. 1 от ЗВОПС за заличаване на досегашните прагове за минимална численост на звената за вътрешен одит крие рискове от прилагане на субективна преценка от всеки ръководител при определяне на тази численост и намаляване на щатните бройки одитори. Това от своя страна е предпоставка за недобро покритие на одитната вселена, което увеличава рисковете от незаконосъобразно и неикономично разходване на публичните средства.

Предложените в чл. 14, ал. 1, т. 1-5 в ЗИД на ЗВОПС критерии за определяне числеността на звената за вътрешен одит са само формални и не предполагат обективен подход. За посочените критерии няма показатели за количественото/качественото им измерване и съпоставяне. Считаме, че така определения текст не дава достатъчно гаранции за

независимост на звената за вътрешен одит и числеността им ще се определя от индивидуалната преценка на всеки ръководител.

В определянето на числеността на звеното за вътрешен одит не е взета предвид ролята на ръководителя на вътрешния одит като основно отговорно лице за управлението на функцията по вътрешен одит. Съгласно стандарт за изпълнение на работата 2030 (от Международните стандарти за професионалната практика по вътрешен одит) и стандарт 203 (от Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор), ръководителят на вътрешния одит има основна роля за осигуряване на достатъчни и подходящи ресурси и ефективното им разпределение за изпълнението на одобрения план.

Определянето на числеността на звеното следва да се извършва след оценка на риска и съобразно приетата стратегия за покритие на одитната вселена.

Относно въведения в чл. 14, ал. 2 нов текст и мотивите към ЗИДЗВОПС за него се посочва, че се предвижда с акт на Министерския съвет да се определи минимална численост в случаите, при които някои ръководители намалят броя на вътрешните одитори до степен непозволяваща ефективно изпълнение на функцията по вътрешен одит. Тази възможност обаче засяга само организациите, които са част от изпълнителната власт по смисъла на Закона за администрацията. Не са предвидени аналогични мерки за останалите първостепенни разпоредители с бюджет или организации по чл. 12, в които задължително се изгражда звено за вътрешен одит. При тях остава отворен въпросът по какъв начин ще се осигури ефективното изпълнение на функцията по вътрешен одит, ако ръководителят на организацията не е определил подходящата численост на звеното, поради липса на подробни указания относно прилагането на изброените в чл. 14 критерии.

Предвид изброените по-горе причини смятаме, че съществуващото до момента изискване досегашните прагове за минимална численост на звената за вътрешен одит да се определят спрямо бюджета на съответната организация, трябва да се запази.

6. По предложеният в чл. 18 текст

Въпросът с одитните комитети е принципен, като ключовите моменти са свързани с функциите и ролята на одитния комитет, евентуалната задължителност на някои от неговите решения за организациите и произтичащите от това положения относно състава му. Основна характеристика на членовете на одитен комитет е тяхната независимост.

По отношение състава на одитните комитети, е известно, че в развитите страни в публичния сектор в частност, са застъпени два основни подхода:

- одитния комитет е съставен или от лица външни за организацията и тогава е по-скоро нещо като "граждански съвет" към съответната организация, или
- е съставен от политическите лица, но същите не взимат реално участие в административно-финансовото управление на съответната организация - то е възложено на административен/ни ръководител/и, а политическите лица само формират политиката, която ще бъде следвана (това решение е като, че ли по-неподходящо за условията на страната доколкото изисква цялостна промяна на принципа на държавно и местно управление).

В предложения проект се предвижда в министерствата и общините с изградени звена за вътрешен одит, задължително да бъдат създадени одитни комитети.

Това е съществена крачка към осигуряване на независимостта на дейността по вътрешен одит. Предложеният текст обаче предвижда съставът им, да е от 3 до 7 члена, като само една трета, от които външни за организацията лица.

Считаме, че в хипотезата, при която две трети от одитния комитет ще са лица, намиращи се в служебни правоотношения с организацията ще създаде реален риск от поставянето на вътрешния одит в зависимост и до някъде обезсилване на принципите за независимост и обективност. Например при конфигуриране на одитен комитет от 7 члена (с Председател), 5 от тях ще са от съответната организация (директори на ключови дирекции например) и ще имат възможност да окажат известно влияние върху планирането и докладването на дейността по вътрешен одит.

За осигуряване на максимална независимост на одитните комитети, те трябва да са съставени от независими от оперативното управление лица. Смятаме, че с оглед спецификите на управленската структура на организациите от публичния сектор, е почти невъзможно, такива лица да бъдат вътрешни за организацията. Независимостта на членовете на одитните комитети, както беше посочено и по-горе, е съществен фактор за ефективното им функциониране. При невъзможност техният състав да се състои изцяло от външни за организацията лица, то поне 2/3 трябва да са такива. В Закона за независимия финансов одит има изричен ограничителен текст, съгласно който в състава на Одитния комитет на предприятията, извършващи дейност от обществен интерес не могат бъдат избирани:

- изпълнителните директори;
- членове на управителните органи на юридическото лице;
- лица, намиращи се в трудови правоотношения с юридическото лице.

Броят на членовете в одитните комитети ще зависи от нуждите на организацията, нейните особености и очаквания обем от отговорности на Одитния комитет. Считаме обаче, че предвидената горна граница на състава на одитните комитети не осигурява в достатъчна степен тяхното оперативно функциониране и трябва да се помисли за нейното редуциране.

С цел по-голяма мотивация на членовете на одитните комитети за ефективно изпълнение на техните отговорности, би следвало те да получават възнаграждение за своята работа. В приложенията към проекта на ЗИД на ЗВОПС не са предвидени финансови ресурси, свързани с въвеждането на тази промяна.

Резонно е поставеното изискване най-малко половината от членовете на одитните комитети да притежават минимум ОКС "магистър" и най-малко 5 години стаж в областта на финансовото управление и контрол, вътрешния или външния одит. Не е достатъчно ясно какво включва стаж в областта на финансовото управление и контрол и кога това изискване ще се счита за изпълнено, тъй като по своята същност съгласно Закона за финансово управление и контрол в публичния сектор, това е цялостен процес интегриран в дейността на организацията.

С оглед на ролята на одитните комитети спрямо дейността по вътрешен одит е добре, да има поставено изискване членовете им да притежават сертификат за вътрешен одитор съгласно ЗВОПС.

По отношение на функциите на одитния комитет, считаме че следва да бъде проведена задълбочена дискусия като балансираното решение е комбинация между функциите на одитния комитет, така както са описани в ЗИД на ЗВОПС и положения, заложиени в ЗНФО, съответно пречупени през призмата на публичния сектор (например наблюдение на процеса по финансово отчитане, преглед на независимостта на вътрешния одит и др.).

В световната практика орговоностите на одитните комитети не се ограничават само и единствено до дейността по вътрешен одит. Като цяло одитните комитети са гарант за въвеждане и утвърждаване на принципите на добро управление в една организация. С оглед прилагането на принципите на добро управление и в организациите от публичния сектор, следва да бъдат ясно дефинирани, конкретните задължения и отговорности на техните членове.

По отношение на предложения в чл. 18, ал. 5 текст, че „Одитният комитет ... по преценка се запознава и взема отношение по одитните доклади за извършени одитни ангажменти и по всички значими въпроси, свързани с вътрешния одит.” следва да се имат предвид разпоредбите на Стандарт 2060 (от Международните стандарти за професионалната практика по вътрешен одит) и стандарт 206 (от Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор), че ръководителят на вътрешния одит задължително трябва да докладва периодично пред висшето ръководство и Съвета (Одитния комитет) по отношение на целите, правомощията, отговорностите на вътрешния одит и изпълнението на одитния план.

7. По предложението в чл. 27 текст

Предлагаме да се запази сегашният текст на чл. 27, ал. 1, т. 6 от действащия ЗВОПС, с оглед предоставяне на свобода на вътрешните одитори да изготвят методология съобразно спецификите на своята дейност. Например малките одитни звена нямат нужда от формални процедури за управление на тяхната дейност. Това гласи и Практическо ръководство 2040 към Стандарт 2040 от Международните стандарти за професионалната практика по вътрешен одит.

8. По предложението за отпадане на ал. 2 на чл. 31

Считаме, че отмяната на ал. 2 на чл. 31 създава пряка заплаха относно обективността на вътрешните одитори и предпоставка по преценка на ръководителите на организациите да им се възлагат други дейности, които биха попаднали в конфликт с ролята и отговорностите на вътрешните одитори.

Предлагаме да се запази сегашният текст на ал. 2 на чл. 31 .

9. По предложението за изменение на ал. 1 на чл. 33

Смятаме, че трябва да остане изрично вменено задължението на ръководителя на вътрешния одит да изготвя стратегическият план на звеното за вътрешен одит.

10. По предложението за изменение на ал. 1 на чл. 34

Смятаме, че трябва да остане изрично вменено задължението на ръководителя на вътрешния одит да изготвя годишния план на звеното за вътрешен одит

11. По предложението за изменение на чл. 39

В текста на предложената ал. 1 не е предвидена хипотеза, кой следва да изготви плана за действие, ако обект на одит е например процес или дейност в организацията, които са изключителен прерогатив на самия ръководител на организацията. В тази хипотеза той би следвало и да приеме (евентуално препоръките) и да утвърди собствения си план за действие.

12. По предложението за създаване на точка 3 към ал. 2 от чл. 48:

В чл. 48, ал. 2, т. 3 е предвидено министърът на финансите да дава указания за приоритетни цели и области за одитиране при планиране на дейността по вътрешен одит. Същото е намерило отражение и в чл. 32.

С въвеждането на това нормативно изискване ще бъде нарушен стандарт 201 от Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор по отношение на планирането на одитните ангажименти.

Предлагаме да отпадне т. 3 от ал. 2 на чл. 48, като във връзка с това да се направят съответните изменения в чл. 32.

В заключение ще отбележа, че ИВОБ от години предлага няколко ключови реформи в областта на законодателството, което третира въпросите на вътрешния одит. Те са насочени към следните основни аспекта:

1. Въвеждане на положение, при което вътрешният одит като функция и дейност, респективно професията вътрешен одитор са уредени в единен нормативен акт (известно е в момента състоянието, при което вътрешният одит е уреден в различни категории нормативни актове, по различен начин и т.н.);
2. Въвеждане на единното прилагане на Международните стандарти за професионална практика по вътрешен одит (към момента всички други нормативни актове, третиращи въпроси свързани с вътрешния одит реферират към тях, като единственото изключение е ЗВОПС);
3. Гарантиране независимостта на вътрешния одит, особено в публичния сектор, чрез ясно дефиниране на линиите на функционално и административно докладване (положение, което нито в досега действащия ЗВОПС, нито в предложението ЗИД на ЗВОПС е последователно проведено в организациите от т.нар. публичен сектор).

От името на Институт на вътрешните одитори в България изразявам благодарност за предоставената възможност за изразяване на мнение относно ЗИД на ЗВОПС. Изразявам нашата готовност за професионален диалог относно нормативни изменения в областта на вътрешния одит и в бъдеще и разчитам, че общите ни усилия ще доведат до подобряване практиката по вътрешен одит в публичния сектор.

С УВАЖЕНИЕ,



Йордан Карабинов

ЙОРДАН КАРАБИНОВ, МВА, СГА, АССА
(ПРЕДСЕДАТЕЛ НА УС НА ИВОБ)



31.08.2015