

СИСТЕМА ЗА ВЪТРЕШЕН КОНТРОЛ В ОРГАНИЗАЦИИТЕ ОТ ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

доц. д-р Христо Атанасов Христов

Шуменски университет „Епископ Константин Преславски“

INTERNAL CONTROL SYSTEM IN ORGANIZATIONS OF PUBLIC SECTOR

Hristo Atanasov Hristov

Abstract: *This report examines the structure and the functions of internal control's authorities in organizations of public sector. Ineffective internal control produces more bureaucracy, less productivity, more complexity and also more time needed to do the services as well as enlarged quantity of non-valued added activity. In a worst-case scenario ineffective internal control hinders accomplishment of organization's goals and tasks and allows incorrect and illegal usage of its assets and resources.*

Keywords: *security sector, internal control, public sector, the Ombudsman, disputing, an appeal, an administrative act.*

В доклада са изследвани структурата и функциите на органите за вътрешен контрол в организациите от публичния сектор.

Същност и видове вътрешен контрол

Вътрешен контрол – цялостен процес, интегриран в дейността на съответната организация осъществяван от ръководството и от служителите с цел предоставяне разумно ниво на увереност за изпълнение на организационни цели.

Вътрешният контрол се проявява като част от управленския процес и функциите на мениджърите в организацията.

Вътрешният контрол е проява и на специално създадена структура с предназначение да упражнява само контролни функции. Обикновено това се регламентира от нормативен акт или е по решение на собственика (мениджъра). От такъв характер са отделите за вътрешен контрол, вътрешните одитори, контролните органи по качеството, по маркетинга и др.

Съгласно действащото законодателство и предписанията на добрите европейски практики системите за вътрешен контрол в публичния сектор следва да отговарят на редица **изисквания:** *Системата за вътрешен контрол трябва да бъде проста и понятна* – ефективния вътрешен контрол трябва да се състои от прости и лесно разбираеми процедури, които да могат да се провеждат от целия персонал; *Системата трябва да е интегрирана с планирането* – колкото по-тясна е връзката, толкова по-ефективно ще функционира системата за контрол. Най-ефикасния подход е разработването на стандартите за контрол в процеса на планиране и установяване на целите. *Ефективност според разходите* – необходимо е непрекъснато наблюдение върху системата за контрол, със съпоставка на разходите за нейната издръжка и предим-

ствата, които тя калкулира; *Гъвкавост* – системата за контрол трябва да бъде достатъчно адаптивна и гъвкава, за да може да реагира адекватно на промените на средата; *Подотчетност* – контролните функции следва да бъдат възложени на звено в организацията, което да отговаря за тяхното осъществяване. Трябва да бъде установена система за докладване на различните контролни нива; *Пълнота* – механизмите на контрол трябва да са разработени по начин отразяващ спецификата на организацията, което предполага разнообразие на операциите и използването на различни методи и контролни процедури; *Точност* – решенията следва да се вземат на основата на точна информация, на принципа на обратната връзка; *Своевременност* – отнася се до способността на системата регулярно да предава информацията; *Обективност* – системите за вътрешен контрол трябва да предоставят колкото е възможно повече обективна информация; *Самоконтрол* – системата за вътрешен контрол трябва да осъществява определен процес на периодична самостоятелна проверка, за да се отчете необходимостта от модифициране на системата.

Разновидности на вътрешноорганизационния контрол

Процесен (функционален) вътрешен контрол. Той протича по повод изпълнението на отделните процеси и функции, характерни за всяка организация. Може да е формален, т.е. организиран в структура, или неформален, т.е. част от съответния процес (функция).

Вътрешен операционен контрол. Той съпътства производствените операции. Във всяка автоматизирана система това е самостоятелен контролен елемент (блок), който блокира системата, ако процесите не протичат в съответствие с програмата.

Вътрешен финансов контрол. Той може да се осъществява като част от управленските функции на мениджърския екип, т.е. неформално, и като функция на специално създадена организационна структура за вътрешен финансов контрол, т.е. институционално. Отговорностите на ръководните екипи са посочени в Закона за счетоводството и в други нормативни актове.

Вътрешен одиторски контрол. В практиката на големите организации се прилага разрешителният, визовият контрол чрез специализираната институция на вътрешния одитор. Вътрешният одитор има правомощия главно за предварително признание на законосъобразността и целесъобразността на предстоящата стопанска операция. В неговите права са възможностите да се спре изпълнението на финансово-стопанска операция, ако има незаконосъобразен и нецелесъобразен характер.

Маркетингов контрол. Той е специализирано осъществявана функция и както останалите функции от подобен характер се проявява или като част от маркетинговите процедури, или е организиран в отделно контролно звено.

Контрол върху качеството. Той се проявява като въздействие в процеса на създаване на определени потребителски свойства на предмет или услуга. Контролът е за точно спазените изисквания (стандарт) за съчетаване на различни свойства в необходимото качество. Това са изисквания за надеждност на изделията, т.е. запазване на потребителните качества на изделието в процеса на експлоатация, изисквания за задоволяване на определени потребности в количествено и качествено отношение и т.н.

Приемателен контрол. Той е предимно за качеството на материалите, на стоки, на продуктите и услугите, които подлежат на потребление или се използват за участие в производствената и търговската дейност.

Производствен контрол върху качеството. Той е за спазени технологически изисквания и стандарти в процеса на създаване на качеството.

Окончателният контрол е в известна степен и предавателен контрол или предавателно-приемателен, ако се организира като изискване на клиента потребител. От такъв характер е контролът във военната промишленост, където т.нар. приемчици оценяват качеството на продукцията, произвеждана в предприятията и необходима за военни производства или за нуждите на армията.

Компоненти на системата за вътрешен контрол

Във функционално отношение компонентите на системата за вътрешен контрол са представени от: контролна среда; управление (оценка) на риска; контролни дейности; информационна и комуникационна система; мониторинг и коригиращи мерки.

Контролната среда се определя от културата и организационния климат, от елементите на организацията и тяхното взаимодействие за реализиране на целите.

Култура и организационен климат

Култура – елементи: Отношение към целите на организацията (всички да са съпричастни към тяхното изпълнение); Отношение към организационните стандарти и правила; Отношение към промените; Отношение на ръководството към групите и хората в организацията; Междугрупови взаимоотношения; Взаимоотношения между ръководители и ръководени; взаимоотношения между „равните” в организацията; Начин на вземане на организационни решения; Значимост на основните характеристики на труда и трудовите отношения; Отношение към работните задачи; Взаимоотношения с партньорите и клиентите; Система на санкциите (поощрения и наказания); Основания за гордост от принадлежността към организацията; Отношение към миналото и бъдещето на организацията; Ритуално-символна система.

Организационен климат – елементи: *Синхрон между организационните, груповите и индивидуалните цели и ценности* – оценява как ръководството на организацията дефинира мисията и какви са стратегическите цели; *Стил на ръководство* – оценява степента, в която ръководителите на организацията са склонни да отчитат вижданията и идеите на своите подчинени и да изграждат продуктивни отношения с тях; *Физически микроклимат (безопасни условия на труд)* – оценява степента, в която организацията разглежда човешките ресурси като своя стратегическа инвестиция и се стреми да създава оптимални условия за работа и професионално развитие; *Екип* – оценява психологическата съвместимост и връзките между служителите в отделните екипи или структурни звена, наличието на стремеж към взаимопомощ и избягване на вътрешната конкуренция; *Динамичност* – оценява бързината, с която се вземат решения и се реагира на предизвикателствата; *Иновативност* – оценява степента, в която организацията стимулира новите подходи и се стреми да бъде в крак с технологичния прогрес; *Комуникации* – оценява движението на информацията по хоризонтала и вертикала в организацията. Комуникациите в дадената организация са добри, когато всеки служител разполага с всичко, което трябва да знае, за да изпълни задачите си и когато има възможност да обсъжда с ръководителите изпълнението на поставените цели; *Яснота на ролята и задачите* – оценява степента, в която дължностните задължения и ролите на всеки участник в различните работни процеси са ясни, рационално дефинирани и недвусмислени; *Автономност* – оценява степента, в която се стимулира свободата и инициативността. Една организация (група) е гъвкава, ефективна и адаптивна, когато нейното ръководство може да делегира достатъчно правомощия на служителите, така че да могат да извършват самостоятелно своята работа и да вземат решения, без да искат прекалено много разрешения; *Ангажираност в работата* – оценява степента, в която служителите са мотивирани и готови да инвестират енергия, амбиции и емоции в своята работа; *Насърчаване атмосферата на*

откритост – оценка как хората излагат различните си виждания, когато не са съгласни с политиката на организацията или с мениджърските решения, които се вземат. Много по-здоров е климатът, когато различията от този вид могат да се изложат на показ, с уважение към правото да се отстоява противното мнение, без страх от последствията; *Справедливост на поощренията (наказанията)* – измерва степента, в която сътрудниците смятат, че съществуващите схеми за трудови възнаграждения, бонуси, нематериални награди (вкл. кариерно развитие) и т.н. са справедливи и обвързани с количеството и сложността на работата, вложените усилия и постигнатите резултати.

Елементи на организацията и тяхното взаимодействие

Цели. Мисия – определя полезността и мястото на организацията в социалното пространство; стратегически цели; главни цели; подцели и т.н. Процесът на целепологане включва в себе си формирането на целите, тяхната проверка, корекция, съгласуване и прогнозиране на изпълнимостта им.

Организационна структура. Организационната схема определя компонентите (звената), взаимовръзката и йерархията им. Образно казано, чрез нея се канализира енергията на организацията и се идентифицира местоработата на служителите (нива, отдели, групи и екипи). Сформираните в зависимост от ориентацията, функциите, продуктите (услугите), отдели се конфигурират в йерархичната структура и редици за взимане на решения. Определят се ролите и отговорностите в структурата, както и взаимодействието между различните й звена.

Процеси и координация. Процесите и координацията гарантират жизнеността на структурата. Процесите за взимане на решения трябва да разчупят границите между различните звена в структурата. Преодоляването на бариерите може да се постигне чрез ясно дефиниране на процесите и функциите, проектиране на технологичните мрежи, екипите и матричните взаимовръзки. Функциите определят начина на взаимодействие между елементите (подсистемите) и на организацията с външната среда. Технологиите интегрират процесите в организацията и осигуряват тяхното единство и обвързаност при функционирането й.

Комплекс от показатели и регулатори. Комплексът позволява да се следи текущото поведение на системата и да се привежда същата в съответствие със заложените алгоритми на функциониране. Освен това се постига изравняване на елементното (персоналното) поведение и изпълнения съобразно организационните цели. Чрез регулаторите се реализира функцията „регулиране“. Те са фактор за съхраняване на организацията, запазване на целевата й същност и на устойчивото й функциониране.

Ресурси – човешки; материални; енергийни; финансови; информационни и др. (създават потенциала на организацията за реализиране на целите).

Способностите на хората са важна част от модела на организацията, отнасящ се към човешките ресурси (практики), които създават (подобряват) възможностите на организацията на база индивидуалните способности.

Управление (оценка) на риска

Риск – вероятно неблагоприятно отклонение от желания и очакван резултат от изпълнение на решение или действие, вследствие на много-вариантността и недетерминираността на средата.

Рисковете могат да са свързани с: възникване на бариери пред осъществяване на мисията и стратегията; повишаване на организационната сложност; противоречия между групите; чести промени в организацията; несъответствия при планирането и при вземането на решения; активите (персонал, техника, имущество, финанси, техно-

логии и др.) не се използват ефективно; неспазване на технологии и снабдявания; неблагоприятен климат в организацията и др.

Управление на риска – процес на последователното изследване на рисковете, свързани с дейностите на организациите и тяхното минимизиране чрез включване на добре структурирани и ефективни вътрешни контроли в процесите.

Целта на управлението на рисковете е да създаде максимум стойност за всяка една от дейностите на организацията. Политиката на ръководството по управлението на риска се движи от неговия стремеж да минимизира всички потенциални заплахи за дейността и да максимизира всички позитивни въздействия върху нея.

Процесът на управление на рисковете може да се раздели на следните етапи: Избор на обектите за анализ и нивото на детайлизация при разглеждането им; Избор на методология за оценка на рисковете; Идентификация на активите; Анализ на заплахите и техните последствия, откриване на уязвимите места в защитата; Оценка на рисковете; Избор на защитни мерки; Реализация и проверка на избраните мерки; Оценка на остатъчния риск.

Оценка на риска

Рискът за определена организация (обект) от въздействието на определено събитие (заплаха) се определя като функция на три параметъра (оценки): *заплахата* върху организацията (обекта) – характер на събитието, вероятността за настъпване на събитието и неговата интензивност; *последствията/пораженията* в организацията (обекта) от прякото въздействие на събитието – преки загуби; *взаимното влияние* между обектите от организацията и загубите, причинени от това влияние – непреки загуби.

В този случай обобщената оценка на риска за организация (обект) ще добие вида:

$$(1) \text{ Риск} = F(\text{Заплаха}, \text{Последствия}, \text{Взаимно влияние})$$

Неконтролираните рискове могат да доведат до недостатък на ресурси за постигане на създадените цели чрез загубата, неправилното им използване и управление.

Контролните дейности са онези дейности, които обезпечават „разумното“ ниво на увереност, че целите и задачите на организацията ще бъдат постигнати.

Контролните дейности се прилагат във всички процеси и функции, и на всички нива в организацията. Те са ключов елемент от вътрешния контрол, тъй като са действия, които се извършват своевременно за създаването на необходимите условия за адекватно обхващане и намаляване въздействието на рисковете, и са регламентирани посредством съответните политики и процедури.

Три са основните видове контролни механизми: *превантивни* – предназначени да попречат на възникването на нежелани събития; *разкриващи* – чрез които се установяват възникнали вече нежелани събития; *коригиращи* – предназначени за поправка на последиците от настъпили нежелани събития.

Ето и някои от контролните дейности, които биха могли и е желателно да се приложат в организацията: *Процедури за разрешаване* – те се отнасят до вземането на решения от упълномощените лица, в резултат на което настъпват определени последици за организацията, тъй като с тях се регулира процесът на вземане на решения, те трябва да са съобразени с организационната структура, с органите на управление (еднолични или колективни) и т.н.; *Процедури за одобрение* – те регулират утвърждаването (заверката) на трансакции, данни или документи, с което действие се приключват или валидизират процеси, действия, предложения и/или последици от

тях; *Процедури за оторизиране* – те регулират извършването на операции, дейности и т.н. само от определени лица, които действат в рамките на своите правомощия. *Разделяне на отговорностите* – това е принцип, който цели да се минимизират рисковете от грешки, нередности и нарушения, и тяхното неразкриване; *Система на двоен подпис* – това е процедура, която предвижда поемането на всяко финансово задължение (склучване на договор, заповед за назначаване, заповед за командироване и т.н.) и извършването на плащане (платежно нареждане, разходен касов ордер и т.н.) да се извършва след задължително полагане на два подписа, а именно: подпис на лицето, отговорно за счетоводните записвания и подпис на ръководителя на организацията или лицето, отговорно за изпълнението на приходите и разходите, т.е. оторизирано да нарежда плащания от името на организацията; *Предварителен контрол за законосъобразност* – това е превантивна контролна дейност, която се извършва непосредствено преди полагането на подпис от ръководителя на организацията; *Процедури за пълно, вярно, точно и своевременно осчетоводяване на всички операции* – тези процедури се въвеждат с цел информационното съдържание на операциите да се отрази в счетоводните документи в определен момент, с определен обем и задължителни реквизити, така че да позволява вземането на правилни решения, от които произтичат финансови последици. Процедурите се разработват в съответствие със Закона за счетоводството, индивидуалния сметкоплан на организацията, приложимите счетоводни стандарти и т.н.; *Процедури за наблюдение* – това са процедури, които като форма на оперативен контрол се осъществяват ежедневно от непосредствените ръководители при възлагането и изпълнението на работата; *Преглед на процедури, дейности и операции* – целта на тази контролна дейност е да се осигури точността на изпълнение на операциите в дадена структура и също е част от оперативния контрол в организацията; *Антикорупционни процедури* – те регламентират сигнализирането, проверката, разкриването и докладването на административни слабости, пропуски и нарушения, които създават предпоставки за корупция, измами и нередности; *Правила за достъп до активи и информация* – въвеждат се с цел да регламентират достъпа до активите и информацията само на оторизирани лица, които отговарят за използването и/или опазването им. *Правила за управление на човешките ресурси* – това са вътрешни правила и процедури относно подбора, назначаването, обучението, оценяването, повишаването (понижаването) в длъжност, заплащането, преназначаването и прекратяването на правоотношенията със служителите. *Процедури по документиране, архивиране и съхраняване на информацията* – това са правила, които подпомагат осъществяването на текущата дейност, вземането на правилни решения и контрола върху процесите в организацията; *Контролни дейности, свързани с информационните технологии* – широкото разпространение на информационните технологии изисква да се вземе предвид необходимостта от специфични контролни дейности за внедряване и поддържане на ИТ-системите; *Правила за спазване на личната почтеност и професионална етика* – целта на тези правила е да насърчат спазването на личната почтеност и професионална етика от служителите в организацията.

Информационна и комуникационна система

Информационната и комуникационната система обезпечава идентифициране, събиране, обработка и разпространение на надеждна и достоверна информация, хоризонтална и вертикална комуникация от и до всички нива в организацията.

Информационно осигуряване на контрола

Информационното осигуряване на контрола има за цел е да набави данни за изпълнение на следните задачи: *определяне на потребността от контрол* – това се на-

лага от недостатъчното използване на съвременните средства и технологии за проверка правилността на дейностите на обекта; *определяне на контролния риск* – величината на риска зависи от това дали набраната информация се използва рационално и дали е оценена нейната достоверност. *изследване на състоянието на обектите и на допуснатите отрицателни отклонения* – задача на контрола е да провери правилността на осъществените операции и да координира взаимодействието между различните подсистеми (елементи) и системата на контрол. *насочване на контролния процес към важните проблеми* – често срещан проблем е съзнателното изопачаване на информация за състоянието в контролирания обект и допуснати нарушения в дейността; *осъществяване на въздействие върху поведението на контролирания обект* – изпълнението на тази задача е свързано с изготвяне на препоръки, решения, мнения от контролния орган и налагане на наказания при умишлено заобикаляне на законните мерки.

Комуникационно осигуряване на контрола

Съществува голяма необходимост от осигуряване на ефективна комуникация, която да функционира на всяко йерархично ниво от организационната структура по вертикала, по хоризонтала и по диагонала.

Ръководството трябва да свежда до знанието на всички служители ясни и точни указания и разпореждания по отношение на ролята и отговорността на всеки един служител във връзка с контрола.

Служителите трябва да разбират ролята и функциите, които следва да упражняват с оглед осигуряването на ефективен вътрешен контрол, както и връзките и отношенията, които съществуват между упражняваните от тях функции и тези на останалите служители. Служителите трябва да предоставят на ръководството всяка значима за дейността на организацията информация.

Необходимо е също така да се осигури ефективна комуникация и с трети лица и външни за организацията институции и контрагенти.

Оценка на адекватността на комуникациите с потребностите на организацията и контрола:

- Разяснени ли са на служителите по един ефективен начин задачите и отговорностите, които са им вменени с оглед осъществяването на контролни дейности?
- Изградени ли са средства за комуникация, които позволяват комуникирането на неблагоприятни за организацията факти?
- Ръководството взема ли под внимание предложенията на персонала по отношение подобряване на финансовите резултати, повишаване качеството на работа и подобряване на отделните процеси?
- Предава ли се по един коректен начин информацията вътре в самата организация?
- Информацията пълна ли е, навременна ли е и позволява ли тя на всеки да поеме своята отговорност?
- Средствата за комуникация с лица, контрагенти и институции извън организацията достатъчно добре ли са развити и позволяват ли те проследяване на промените и развитието на потребностите?
- Ръководството проследява ли в разумни срокове информацията, събрана от външни за организацията лица и институции?

Мониторинг

Мониторинг – цялостен преглед на дейността на организацията, с който се цели да се оцени състоянието на вътрешния контрол и ръководството да получи уверено, че контролните дейности функционират според предназначението си и остават ефективни във времето.

Чрез него се идентифицират промените в обстоятелствата, които може да изискват промени в системата за вътрешен контрол.

Осъществява се чрез **текущо наблюдение и специални оценки**.

Текущото наблюдение се извършва в хода на нормалните повтарящи се дейности във фирмата, т.е. непрекъснато в реално време. То реагира динамично на променящите се условия и е интегрирано в ежедневните дейности на фирмата.

Специалните оценки се извършват след събитията, а техният обхват и честота зависи в голяма степен от оценката на риска и ефективността на текущия мониторинг. Те могат да се извършват под формата на самооценки, както и от вътрешни и външни одитори.

Комбинирането на текущото наблюдение и специалните оценки помага да се гарантира, че вътрешният контрол запазва ефективността си във времето. Всички резултати, в т.ч. и недостатъците, установени по време на текущото наблюдение и/или чрез специалните оценки, трябва да се доведат до знанието на лицата, които могат да предприемат необходимите мерки за решаване на проблемите и коригиране на недостатъците.

Мониторинговите дейности включват: Проверка на място на сделките, за да се осигури спазване на политиките и процедурите; Прегледи на финансовите отчети като се прави сравнение на бюджетните и фактическите приходи и разходи, както и сравнения на дейностите през текущия и преходни месеци или години; Прегледи на отложени плащания; Прегледи на сметки с висок риск или записвания, включващи разчетно-платежните ведомости и записванията, касаещи напусналите служители; Оценки на тенденции; Преглед на съпровождаща сделките документация; Документацията на лицензирания софтуер; Преглед на материалното имущество; Получаване на обратна информация за оплаквания, слухове и жалби.

Изисквания при създаване на добри вътрешни контроли

Вътрешните контроли трябва да бъдат активни, добавящи стойност и разходо-оправдани. За да се създадат добри вътрешни контроли, мениджмънтът трябва да: Определи целите на дейностите на поделенията и доколко те са свързани с мисията на организацията (иновации, стоки, услуги и други); Идентифицира целите на структурата (службата) за финансиране и администриране на ресурсите (финансов мениджмънт и мениджмънт на човешките ресурси); Идентифицира и оцени рисковете и конфликтите за постигането на тези цели. Това може да бъде постигнато чрез дискусии с висшето ръководство или чрез маркиране (сравняване) с подобни структури (служби) в организацията или подобни организации; Създава писмени политики и процедури, чрез които да се минимизират значимите рискове и конфликти и да се включат ключови вътрешни контроли; Обезпечава политиките и процедурите и подходящо обучение на персонала, за да се стимулира спазването им.

И при най-добрия сценарий слабите вътрешни контроли водят до повишена бюрокрация, намалена производителност, увеличена сложност и време за обработване на сделките и увеличено количество дейност без стойност. В най-лошия случай слабите вътрешни контроли пречат за постигането на целите и задачите на организацията и позволяват неправилно или незаконно използване на активите и ресурсите ѝ.

Литература:

1. Арабаджийски, Н., Основи на публичната администрация, Специална част. С., 2005.
2. Бакалов, Й., Теоретичен модел на политика за сигурност и граждански контрол на Република България. С., 2011.
3. Богданов А., Марков К., Мениджмънт на сигурността. ИК НВУ, 2014.
4. Динев, М., Контрол в социалното управление. Тракия М, С., 1999.
5. Къндева, Е., Публична администрация. С., 2007.
6. Марков, К. Психология, управление, организация. ИВИС, ВТ., 2014.
7. Сачев, Е., Цивилизация и социокултурноисторическа сигурност. С., 2010.
8. Томов, Й., Теория на контрола и одита. Ценов, Св., 2002.
9. Закон за административните нарушения и наказания, обн., ДВ, бр. 92 от 1969 г., посл. изм., ДВ, бр. 39 от 2011 г.
10. Закон за Дипломатическата служба, обн., ДВ, бр. 78 от 2007 г.
11. Закон за достъп до пространствени данни, обн., ДВ, бр. 19 от 2010 г.
12. Закон за електронното управление, обн., ДВ, бр. 46 от 2007 г., изм., ДВ, бр. 82 от 2009 г.
13. Закон за защита на класифицираната информация, обн., ДВ, бр. 45 от 2002 г., попр., ДВ, бр. 5 от 2003 г., изм., ДВ, бр. 31 от 2003 г.
14. Закон за отговорността на държавата и на общините за вреди, обн., ДВ, бр. 60 от 1988 г., посл. изм., ДВ, бр. 17 от 2009 г.
15. Конституция на Република България.