



**ВУЗФ**

Финанси, застраховане,  
бизнес, предприемачество  
и иновации

ВИСШЕ УЧИЛИЩЕ ПО ЗАСТРАХОВАНЕ И ФИНАНСИ

Пламена Недялкова

# Концептуални основи на финансовия контрол



ISBN 978-619-7622-62-1

Издателство на ВУЗФ,  
“Св. Григорий Богослов”  
София, 2024

**Пламена Недялкова**

**КОНЦЕПТУАЛНИ ОСНОВИ  
НА  
ФИНАНСОВИЯ КОНТРОЛ**

Издателство на ВУЗФ „Св. Григорий Богослов“

2024

## РЕДАКЦИОННА КОЛЕГИЯ

проф. д.ик.н. Евгени Евгениев, главен редактор  
доц. д-р Джеймс Йоловски, зам. главен редактор  
проф. д.ик.н. Виржиния Желязкова  
проф. д-р Юлия Добрева  
проф. д-р Даниела Бобева  
проф. д-р Емилия Миланова  
проф. д-р Григор Димитров  
проф. д.ик.н. Красимир Тодоров  
проф. д-р Станислав Димитров  
проф. д-р Даниела Илиева  
доц. д-р Виктория Гацова  
доц. д-р Радостина Димитрова

### Рецензенти:

доц. д-р Момчил Антов  
доц. д-р Красимир Йорданов

© Пламена Недялкова, автор  
© Издателство на ВУЗФ „Св. Григорий Богослов“, 2024

**ISBN 978-619-7622-62-1**

# Съдържание

СПИСЪК НА ИЗПОЛЗВАНИТЕ СЪКРАЩЕНИЯ .....	6
Увод .....	7
<b>Глава първа</b>	
<b>КОНЦЕПЦИИ ЗА СЪЩНОСТТА И РАЗВИТИЕТО НА КОНТРОЛА</b>	
<b>ПРИНЦИПИ НА КОНТРОЛА .....</b>	<b>8</b>
1.1. Видове подходи към същността на контрола .....	8
1.2. Нови подходи за изясняване същността и значението на контрола .....	15
1.3. История и развитие на финансовия контрол .....	23
1.4. Принципи на финансовия контрол .....	27
<b>Глава втора</b>	
<b>КЛАСИФИКАЦИЯ НА ФИНАНСОВИЯ КОНТРОЛ.</b>	
<b>ВИДОВЕ КОНТРОЛНИ ДЕЙНОСТИ.....</b>	<b>35</b>
2.1. Форми на контрола.....	35
2.2. Видове финансов контрол .....	40
2.3. Видове контролни дейности.....	44
<b>Глава трета</b>	
<b>ПРЕДМЕТ И МЕТОД НА КОНТРОЛА</b>	
3.1. Предмет на контрола, в т.ч. предмет на финансовия контрол.....	48
3.2. Метод на контрола, в т.ч. метод на финансовия контрол.....	55
3.3. Значение и предназначение на количествените и качествените методи в контролната практика .....	62
<b>Глава четвърта</b>	
<b>СПЕЦИФИКА НА КОНТРОЛНАТА СРЕДА.</b>	
<b>ВИДОВЕ КОНТРОЛНИ СРЕДИ .....</b>	<b>67</b>
4.1. Същност на контролната среда.....	67
4.2. Видове контролни среди.....	69
4.2.1. Видове контролни среди на макрониво .....	69
4.2.2. Видове контролни среди на микрониво.....	74
<b>Глава пета</b>	
<b>КОНТРОЛНИ СИСТЕМИ .....</b>	<b>76</b>
5.1. Характеристика на контролните системи.....	76

5.2. Видове контролни системи на макроиво .....	80
5.3. Особенности на видовете контролни подсистеми .....	89
5.4. Взаимодействие и интеграция на контролните системи .....	98
<b>Глава шеста</b>	
<b>ИНФОРМАЦИОННО ОСИГУРЯВАНЕ НА КОНТРОЛА</b>	
<b>И ИНФОРМАЦИЯ, ПРЕДОСТАВЕНА ОТ КОНТРОЛНАТА ДЕЙНОСТ .....</b>	<b>106</b>
6.1. Значение на информационния поток и информационната система в контролната дейност .....	106
6.2. Критерии (признаци), по които се класифицира информацията като контролна, и нейното приложение в системите за контрол .....	109
6.3. Носители на информацията за нуждите на контрола .....	113
<b>Глава седма</b>	
<b>СРЕДСТВА И СПОСОБИ НА КОНТРОЛА .....</b>	<b>115</b>
7.1. Теоретични различия между средствата на контрола и средствата на счетоводството .....	115
7.2. Теоретични различия между способите на контрола и способите на счетоводството. Видове способности на финансовия контрол .....	120
7.2.1. Способи на документалния контрол .....	123
7.2.2. Способи на фактическия контрол .....	131
7.2.2.1. Инвентаризацията като способ на фактическия контрол .....	131
7.2.2.2. Инвентаризация от гледна точка на трите основни контролни институции (Сметна палата, АДФИ и НАП) .....	137
7.2.2.3. Други способности на фактическия контрол .....	139
7.3. Значение на способите на документалния контрол и способите на фактическия контрол в доказателствения процес .....	143
<b>Глава осма</b>	
<b>ТЕОРЕТИЧНИ АСПЕКТИ НА ВЪТРЕШНИЯ ОДИТ, ВЪТРЕШНИЯ КОНТРОЛ И СИСТЕМАТА ЗА ФИНАНСОВО УПРАВЛЕНИЕ И КОНТРОЛ В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР .....</b>	<b>147</b>
8.1. История и развитие на вътрешния одит .....	147
8.1.1. История, развитие и нормативно регламентиране на вътрешния одит до 1990 г. ....	147
8.1.2. Международни факти и събития, оказващи влияние върху развитието на вътрешния контрол и вътрешния одит през периода от 1990 г. до днес .....	154
8.1.3. История, развитие и нормативно регламентиране на вътрешния одит и контрола в България .....	177

8.2. Преглед на нормативните актове, регламентиращи вътрешния одит, финансовото управление и контрола в публичния сектор .....	181
8.3. Същност, предназначение и задачи на вътрешния контрол и вътрешния одит .....	190
8.4. Система за финансово управление и контрол.....	200
8.5. Общи теоретични концепции на елементите на системата за вътрешен контрол (СВК), т.е. Системата за финансово управление и контрол (СФУК).....	206

#### Глава девета

<b>КОНТРОЛ, ОСЪЩЕСТВЯВАН ОТ АГЕНЦИЯТА ЗА ДЪРЖАВНА ФИНАНСОВА ИНСПЕКЦИЯ (АДФИ).....</b>	<b>216</b>
9.1. История и правна уредба на Агенцията за държавна финансова инспекция (АДФИ)	216
9.2. Предназначение на държавната финансова инспекция .....	219
9.3. Цел, задачи, функции и принципи на Агенцията за държавна финансова инспекция (АДФИ) .....	216
9.4. Правомощия и задължения на длъжностните лица от АДФИ .....	219
9.5. Производство по реализиране на финансова инспекция .....	229
9.6. Имуществената отговорност като елемент на системата от въздействия, въз основа на резултатите от АДФИ .....	243

#### Глава десета

<b>КОНТРОЛ, ОСЪЩЕСТВЯВАН ОТ НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ (НАП) .....</b>	<b>249</b>
10.1. Значение и организационна структура на Националната агенция за приходите (НАП)	249
10.2. Видове контролни дейности, осъществявани от НАП.....	252
10.3. Провеждане на данъчни проверки и данъчни ревизии .....	254
10.3.1. Данъчна проверка – същност, видове и документално оформяне.....	254
10.3.2. Данъчна ревизия – същност, видове, технология на данъчната ревизия и документално оформяне .....	259
10.4. Обжалване на ревизионен акт по административен и съдебен ред.....	265
10.4.1. Обжалване на ревизионен акт по административен ред.....	265
10.4.2. Обжалване на ревизионен акт по съдебен ред .....	266

#### Глава единадесета

<b>КОНТРОЛ, ОСЪЩЕСТВЯВАН ОТ ЕВРОПЕЙСКАТА СМЕТНА ПАЛАТА И СМЕТНАТА ПАЛАТА НА РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ .....</b>	<b>268</b>
11.1. История на Сметната палата в Република България.....	268
11.2. История и значение на Европейската сметна палата.....	271
11.3. Цели и задачи на Сметната палата на Република България .....	275

<b>11.4. Функции, статут, обхват и видове одити, които извършва Сметната палата на Република България.....</b>	<b>276</b>
<b>11.5. Организация на одитната дейност.....</b>	<b>280</b>
<b>11.6. Отчетност и контрол върху дейността на Сметната палата .....</b>	<b>296</b>
<b>ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....</b>	<b>298</b>
<b>Използвана литература.....</b>	<b>299</b>

## **СПИСЪК НА ИЗПОЛЗВАНИТЕ СЪКРАЩЕНИЯ**

АДФИ – Агенция за държавна финансова инспекция

АУАН – Акт за установяване на административно нарушение

ДОПК – Данъчно-осигурителен процесуален кодекс

ЗАНН – Закон за административните нарушения и наказания

ЗДДС – Закон за данък върху добавената стойност

ЗДФИ – Закон за държавната финансова инспекция

ЗКПО – Закон за корпоративното подоходно облагане

ЗНАП – Закон за Националната агенция за приходите

ЗОС – Закон за здравното осигуряване

ЗОП – Закон за обществените поръчки

ЗСП – Закон за Сметната палата

ЗУСЕСИФ – Закон за управление на средствата от Европейските структурни и инвестиционни фондове

КСО – Кодекс за социално осигуряване

НАП – Национална агенция за приходите

ППЗДДС – Правилник за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност

СП – Сметна палата

ТЗ – Търговски закон



## Увод

Финансовият контрол като научно-практическо познание е интересен за научните изследователски среди, но когато теоретичните знания и теоретичните концепции се пречупят през призмата на практиката, тогава вече се проявява нестихващият стремеж за усъвършенстване на теоретичните концепции през призмата на практиката. Финансовият контрол през годините утвърди своята актуалност, съвременност, динамичност и провокативност в развитието на финансово-контролните методи и средства за осъществяване на финансов контрол. Измененията на методите, средствата, способите, вида и формите на финансовия контрол се дължат на измененията на спецификите и особеностите на финансово-счетоводните обекти, а така също се дължат на появата на нови обекти. Като следствие на изменението на видовете контролни обекти финансовият контрол е труден за обхващане и точно описване като технология и като последователност от действия. Предложената книга може да се разглежда като теоретично изследване и да служи като учебно помагало за студентите. Поради тази причина авторът на книгата не пледира за пълна изчерпателност на изследваните и представени въпроси. Някои от въпросите и представените постановки разкриват една малка страна от цялостния въпрос. Всеки засегнат проблем може да бъде обект на по-задълбочени практически научни изследвания, а не само теоретични, чрез които да се установят закономерностите и тенденциите в развитието на финансовия контрол.

Рецензенти на книгата: *доц. д-р Красимир Йорданов* – катедра „Финансов контрол“, Университет за национално и световно стопанство (УНСС) и *доц. д-р Момчил Антонов* – катедра „Финансов контрол“, Стопанска академия „Д. А. Ценов“.

# Глава първа

## КОНЦЕПЦИИ ЗА СЪЩНОСТТА И РАЗВИТИЕТО НА КОНТРОЛА. ПРИНЦИПИ НА КОНТРОЛА

### 1.1. Видове подходи към същността на контрола

Контролът като дейност винаги е един от основните фактори за развитие на социално-икономическите условия. Разбира се, че този фактор е податлив на всички останали фактори и така съответно се изменят неговите значение, предназначение, начин на проявление и въздействие. Това обяснява непрекъснатия научен интерес за изследване и анализиране на контролната дейност в различни аспекти. От тук съответно се поражда необходимостта от изясняване същността, значението и предназначението на контрола.

Все още в научните среди се водят дебати за изясняване същността на понятието „контрол“. Общите схващания и разбирания за същността на това понятие между определените групи учени и специалисти определя съществуването на разнообразни подходи за неговото разясняване. Може да се приеме, че в България до 2000 г. бяха научно утвърдени общо 4 (четири) основни подхода за изясняване същността на контрола, а именно:

1. етимологичен подход;
2. икономически подход;
3. социален подход;
4. управленски подход.

Икономико-политическите събития, а така също организационно-структурните промени на държавната власт, които настъпиха след 2000 г. под влиянието на различни събития и фактори (например присъединяването на България към НАТО; също така през 2007 г. България стана равноправен член на Европейския съюз; подготвителните процедури и етапи относно приемането на България в Европейския банков съюз и еврозоната; подготвителните процедури и етапи по приемането на България в Шенген и др.) поставят ново значение, нови изисквания и предизвикателства пред контрола, което породило утвърждаването на нови подходи за изясняване същността и значението на контрола. Тези нови подходи са:

1. нормативен подход;

2. системен подход;
3. логико – аналитичен подход;
4. описателен подход;
5. процесен подход.

В контролната практика, за да се определи най-точно и правилно същността на понятието „контрол“, се прилагат едновременно всички посочени подходи (т.е. както основните, така и новите подходи), т.е. те се компилират, а не се разглеждат поотделно. Всеки подход разкрива конкретно значение и особеност на понятието контрол, но когато съвместно се разгледат подходите, тогава може да се изведе по-точна и по-правилна дефиниция както за понятието „контрол“, така и за неговите производни, а именно: надзор, проверка, ревизия, инспекция, одит и др.

**Етимологичен подход** – понятието „контрол“, произлиза от френската дума *controle*, което в превод означава проверка, списък за водене в два екземпляра, противоположна дейност и др.<sup>1</sup> Етимологичният подход не характеризира задълбочено същността и значението на контрола, този подход само фиксира произхода на понятието, но не изяснява негова цялостна същност. Това предопределя и ограничения обхват на прилагане на този подход, но когато става въпрос за търсене на историческите корени на произход на това понятие, е добре да се приложи именно този подход.

**Икономически подход** – този подход разглежда и представя контрола като икономическо явление. Според К. Донеv правилното „възприемане и приложение на този подход е за представянето на контрола като вид икономически контрол със своето специфично място при регулирането на икономическите отношения“<sup>2</sup>. Специфичното е, че разглежда същността на контрола от гледна точка на икономическите системи, като в частност този подход определя, че контролът се изгражда върху определени икономически основи. Икономическата система отразява обществените отношения по повод на състоянието и изменението на собствеността, тъй като собствеността определя, от една страна, устройството на икономическата система, а от друга страна – собствеността характеризира тази система. Собствеността се проявява в множество форми. Според

---

<sup>1</sup> Атанасов, Ат. и др. Контролът върху стопанската и бюджетната дейност. София: Наука и изкуство, 1968, с. 4.

<sup>2</sup> Донеv, К., Димитрова, Р., Герджиков. Ж. Теория на финансовия контрол. Варна: Наука и икономика, 2010, с. 23.

Конституцията на Република България собствеността бива публична и частна. При частната форма собствеността може да се проявява като еднолична (т.е. субект на собствеността е едно лице) или корпоративна (т.е. когато собствеността принадлежи на група лица). При публичната собственост субект на собствеността е държавата или съответната община. В разпоредбите на **Закона за публично-частното партньорство**<sup>3</sup> и **Закона за държавната собственост**<sup>4</sup> се даде възможност собствеността да бъде смесена, т.е. **частна държавна** или **частна общинска собственост**, това даде нов облик на икономическия финансов контрол, като се разшири обхватът на контрола. В тази връзка М. Динев посочва, че „размерът на притежаваната собственост определя правото на контрол, организацията на контрола и формите на въздействие, които осъществява контролът“.<sup>5</sup>

**Социален подход** – от позицията на този подход същността и значението на контрола се разглеждат като вид отношение и като част от системата на обществените отношения. В тази връзка К. Донеv посочва, че за да се определи „специфичното съдържание на финансовия контрол като вид отношение, изисква най-напред да се изследва системата от отношения и на тази основа да се разкрие специфичното съдържание и възникване на контрола като вид отношение“<sup>6</sup>. Всяко отношение, независимо от неговия характер, засяга най-малко две страни. В контрола е утвърдено, че тези две страни са обектът на контрола (т.е. това, което подлежи на контрол) и субектът на контрола (контролиращата страна, т.е. страната, която реализира контролната функция). Това е основният разграничителен признак между контролните отношения и обществените отношения. Обществените отношения се проявяват между две или повече лица, които притежават определен социален (обществен) статус и осъществяват определена социална (обществена) роля. При контролните отношения едната страна винаги е с повече правомощия от другата страната, за да може да се въздейства и да се прояви волята за правилното приложение на императивната правна норма. Ако субектът няма тази власт в контролния процес, то тогава няма да има ефикасен контрол.

---

<sup>3</sup> Закон за публично-частното партньорство. // ДВ, бр. 45 от 15 юни 2012 г. ....изм. и доп. ДВ, бр. 13 от 16 февруари 2016 г., изм. ДВ, бр. 85 от 24 октомври 2017 г., отм. ДВ, бр. 96 от 1 декември 2017 г.

<sup>4</sup> Закон за държавната собственост. // Обн. ДВ, бр. 44 от 21 май 1996 г., изм. ДВ, бр. 104 от 6 декември 1996 г. .... изм. ДВ, бр. 32 от 26 април 2022 г., изм. ДВ, бр.102 от 23 декември 2022 г.

<sup>5</sup> Динев, М. Контрол в социалното управление. Тракия, 1999, с. 16.

<sup>6</sup> Донеv, К., Димитрова, Р., Герджиков. Ж. Теория на финансовия контрол. Варна: Наука и икономика, 2010, с. 29.

Новото, което се проявява в контролните отношения, е броят на обектите, които могат да се обхванат в контролната дейност. Тук обаче трябва да се прави разлика между обекти и лица. Когато говорим за отношения, взаимовръзката се разглежда от гледна точка на лицата, които пряко участват в съответния контролен процес. В контролния процес обект на наблюдение могат да бъдат обекти, предмети, някакви стойностни величини и т.н., но между тях може да се прояви някаква взаимовръзка на възникване, съществуване и проявление, а самото отношение към тях се проявява чрез индивидите. В даден контролен процес могат да се обхванат няколко обекта за проверка, няколко стопански разнородни по характер операции, но лицето, към което е адресирана проверката, е точно определено лице (физическо или юридическо), което е притежател, собственик или осъществява значителен контрол върху проверяваните обекти.

Различията между обществените отношения и контролът като вид обществено отношение се проявяват в специфичните „белези на контролните отношения, които са в основата и на характеристиката на финансовия контрол от позициите на социалния аспект“<sup>7</sup>, а именно:

1. *Контролните отношения са вид управленски отношения* – контролът е част от управленския процес. Поради тази причина контролните отношения като вид могат да бъдат *формални и неформални отношения*. *Формалните контролни отношения* са регламентирани по официален нормативен ред с помощта на различни нормативни актове. *Неформалните контролни отношения*, проявяващи се при вътрешния контрол, не са регламентирани официално, но са установени и утвърдени въз основа на неписаните правила, процедури и традиции в дадена организация. По този начин се спазва субординацията и координацията между отделните нива и звена в организацията.

2. *Контролните отношения са властнически отношения* – проявяват се като резултат от приложението на императивния правен метод за държавно регулиране. Характерното за този метод е, че страните са в неравнопоставено положение, т.е. едната от страните е с по-големи правомощия и права от другата страната. Властническите отношения във финансовия контрол са специфични и не следва да се отъждествяват с властническите отношения при административния контрол. Актовете и контролните

---

<sup>7</sup> Донеv, К., Димитрова, Р., Герджиков, Ж. Теория на финансовия контрол. Варна: Наука и икономика, 2010, с. 32.

документи, които съставят финансово-контролните органи имат декларативен и въздействащ характер, а не „конститутивно действие, т.е. актовете не създават тепърва права и задължения“<sup>8</sup>, те са насочени към налагането на глоби, санкции и вземане на принудителни мерки при установяване на нередности и злоупотреби.

3. *Контролните отношения са волеви по характер* – в контролните процеси и процедури винаги се налага определена воля, тази воля е властимащият. Затова много често чрез налагането на воля посредством финансовия контрол според К. Донеv „се утвърждава определено поведение, коригира се съществуващо. В определени случаи се формира и нов модел на поведение на обекта“<sup>9</sup>.

4. *Контролните отношения са съзнателни* – наличието на голям брой контролни институции и различни по вид не са достатъчно условие, за да се осъществят контролните процеси и действия. Необходима е както институционална, така и персонална (личностна) воля, за да се постигнат предварително определените контролни цели и задачи.

5. *Контролните отношения са организирани* – контролът като дейност е строго определен и последователен като процеси и действия, което създава ред, устойчивост и стабилност. Организираността на контрола се постига чрез правилно планиране и правилно обезпечаване на ресурси, материално-техническа база, кадрово осигуряване и др.

6. *Критични контролни отношения* – в контролната дейност критичните отношения се проявяват при реализирането на възпитателната функция на контрола. Критичното отношение на контрола е насочено към: подобряване дейността на организациите; усъвършенстване на контролните дейности; подобряване на контролната среда; подобряване квалификацията на кадрите; намаляване на измамите и злоупотребите и др. Контролът реализира добър резултат, когато критиката е креативна, съдържателна и е насочена към прилагане на правилните подходи и начини за въздействие.

7. *Контролните отношения са опосредствани* – опосредстваният

---

<sup>8</sup> Вълчев, Д. Обща теория на правото. Сиела, 2016, с. 45.

<sup>9</sup> Донеv, К., Димитрова, Р. Герджиков, Ж. Теория на финансовия контрол. Варна: Наука и икономика, 2010, с. 33.

характер на финансовия контрол се проявява, от една страна, поради обстоятелството, че той се „определя от политиката на управляващите“<sup>10</sup>, а от друга страна – делегираната отговорност между контролните институции е предпоставка контролът да не може да постигне своята независимост. Икономически развитите държави поставят своята държавна политика върху развитието на непрекия контрол под различни форми и начини на проявление. Този непрек контрол с необходимите средства, способности и контролни институции се трансформира в реален (пряк) контрол, но за това са необходими съответните финансови и нефинансови ресурси. В по-слабо развитите държави непрекият контрол се проявява, но в ограничен обхват на действие.

8. *Контролните отношения имат масов характер* – контролните отношения пряко или косвено засягат цялото общество, всички организационни структури, производствени единици и лица. Масовият характер на контролните отношения се постига чрез привличането на обществеността в осъществяването на контролната функция, чрез различни обществени форуми, дебати, събития и др. – например участие на заседания на общинските съвети от страна на неправителствени организации, граждани и др. Така се създава възможност обществото да контролира и да осъществява въздействие върху процесите и събитията.

***От гледна точка на лицата, които участват в контролния процес, и от гледна точка на вида на контролното отношение, което се проявява в съответния процес, контролните отношения могат да бъдат:***

1. ***Сложни контролни отношения*** – възникват при съвместни контролни дейности, в които участват две или повече контролни институции (проверки, спецакции, ревизии и др.) При тези отношения ясно се проявява наличието на воля, осъзнатост, организираност, властническото въздействие върху обектите/лицата, въздействащата функция е много добре засилена, а така също може да има масов характер – например извършването на масови проверки в страната (типичен пример бяха проверките при спазването на епидемиологичните норми и изисквания срещу COVID-19 от страна на различни контролни институции).

---

<sup>10</sup> Донеv, К., Димитрова, Р. Герджиков. Ж. Теория на финансовия контрол. Варна: Наука и икономика, 2010, с. 33.

**2. Прости контролни отношения** – възникват между една контролна институция и конкретен контролен обект. В контролната практика това са най-често срещаните контролни отношения. При тях насоката на въздействие е конкретна, целенасочена към съответния обект. Волевото и властническото отношение, което се проявява, е от съответната контролна институция към съответния обект. При сложните контролни отношения, за разлика от простите, контролните процедури са сложни, обикновено при съвместните проверки се изисква обща заповед или общо разрешение от висшестоящи органи, като например министри, прокурори и др. При контролните отношения, които са породени под въздействието на една контролна институция, процедурата за осъществяване на контролната дейност е в рамките на обхвата и дейността на съответната институция, докато при сложните контролни дейности, при които участват повече страни и се осъществява съвместна работа, въздействието върху обекта е от страна на всички контролни институции, които са участвали в контролната дейност общо, но спрямо правомощията, които имат институциите.

**Управленски подход** – този подход разглежда същността на контрола като функция на управлението с точно определени място и роля в системата за управление. Според Г. Иванов „контролът като функция на управлението може да се разгледа в следните три аспекта: 1. като специфична управленска функция, която предоставя информация за нуждите на управлението; 2. като предпоставка за регулирането в управленските системи; 3. контролът е връзката между всички останали елементи от системата на управленската функция – планиране, отчетност, анализ и регулиране“<sup>11</sup>. В тази връзка К. Донев отбелязва, че при „анализа на връзките и зависимостите между контрола и останалите функции на управлението се установяват и определени **интегративни процеси**“<sup>12</sup>. Протичането на интегративни процеси се установява в няколко основни направления:

- прилагане на единни средства и способности;
- единно информационно осигуряване;
- приложението на едни и същи унифицирани норми за поведение.

---

<sup>11</sup> Иванов, Г., Антоу, М. Фирмен контрол. Фабер, 2012, с. 18.

<sup>12</sup> Донев, К., Димитрова, Р., Герджиков, Ж. Теория на финансовия контрол. Варна: Наука и икономика, 2010, с. 42.



Интегразивните процеси в практиката най-силно се проявяват за съответните видове организации и предприятия, когато се осъществява вътрешен контрол и вътрешен одит. В съответните организации, особено в публичния сектор, чрез системите за вътрешен контрол се изглажда и единна информационна система за обмен на данни между организационните единици, така че звената да функционират правилно и целенасочено към постигането на конкретните цели и задачи. Приложението на единна и унифицирана форма за поведение се утвърждава чрез приемането на вътрешни етични правила за съответните организации и предприятия. Но е много трудно да се наложи така норма в няколко организации дори и когато дружествата са в някаква корпоративна група.

## **1.2. Нови подходи за изясняване същността и значението на контрола**

**Нормативен подход** – същността и значението на контрола, в т.ч. финансовия контрол, се представят чрез съответните нормативни актове и нормативни изисквания. След присъединяването на България към ЕС една значителна част от националните нормативни актове се измениха и вече следват европейските изисквания, утвърдени в съответните директиви, регламенти, споразумения, постановления и др. Това е и една от основните причини след 2000 г. да се направи разграничение в публичния сектор между двете контролни дейности – одит и инспекция, като се утвърдиха две самостоятелни и независими една от друга контролни институции – Сметната палата и Агенцията за държавна финансова инспекция (АДФИ)<sup>13</sup>. Съгласно този подход всяка контролна институция регламентира обхвата, целите, функциите, правомощията и предназначението на осъществявания от нея контрол в съответния нормативен акт.

**Системен подход** – представя контрола от два аспекта. Първият аспект е, че контролът се представя като система от взаимосвързани елементи, които се намират в отношение или връзка, като съвместно реализират определени цели или задачи. След утвърждаването на контролните модели COSO, COSO – ERM, COBIT и др. контролът се разглежда като система, която е насочена към подобряване дейността на организациите. Този подход е сравнително нов, разглежда значението на контрола от гледна точка на структурата на самата организация. Контролът съгласно този подход е насочен към

---

<sup>13</sup> АДФИ е администрация към министъра на финансите, създадена през 2006 година след извършена мащабна реформа в областта на държавния вътрешен финансов контрол (ДВФК).

постигането на разумна степен на сигурност за съответните организации. От друга страна, вторият аспект на този подход е, че той дава възможност да се разглежда проявлението на контрола като необходимост и предпоставка за развитието на производствените сили и съответстващите им обществени отношения. В тази връзка според проф. К.Донев при анализа на точно това проявление (т.е. между производствените сили и обществените отношения) се установява, че „контролът е обстоятелство, а не основен фактор за развитието на икономическите и социалните системи. Следователно контролът **на различните етапи** от развитието на системите има **допълнителен, акцесорен, т.е. съпътстващ характер**“<sup>14</sup>.

**Логико-аналитичен подход** – същността на контрола се извежда чрез натрупаните знания от „обобщените първични резултати от регистрацията на фактите за контрола, да се осмислят, да се пречупят през призмата на теорията на познанието и на тази основа да се формулират изводи и оценки за същността на контрола“<sup>15</sup>. Този подход е приложим в практиката, особено когато с контролна дейност се занимават лица с голям трудов стаж. Тези лица въз основа на своя професионален опит по свой начин, чрез наблюдаваните от тях процеси и анализираните данните и ситуациите, могат да изведат собствено значение и разбиране за същността на контрола.

**Описателен подход** – извежда същността на контрола въз основа на утвърдените становища на различни автори и изследователи. Описателният подход винаги е точен, тъй като събраната информация се пречупва през индивидуалното разбиране за същността на контрола на конкретния изследовател. Описателният подход е подходящ да се прилага съвместно с логико-аналитичния подход, за да се изведе по-точна и правилна дефиниция за понятието „контрол“.

**Логистичен подход** – разглежда контрола не като статична дейност, а като динамична. Съгласно него дейностите и процесите, „обслужващи одита, се интегрират и координират, както и тези, свързани с осъществяването на отделния ангажимент, с цел да се гарантира изпълнението. Разглеждан в динамика, този подход осигурява възможности за разкриване и решаване на проблемите, гарантира постигането на желаните резултати и

---

<sup>14</sup> Донев, К., Димитрова, Р., Герджиков, Ж. Теория на финансовия контрол. Варна: Наука и икономика, 2010, с. 42.

<sup>15</sup> Донев, К., Димитрова, Р., Герджиков, Ж. Теория на финансовия контрол. Варна: Наука и икономика, 2010, с. 22.

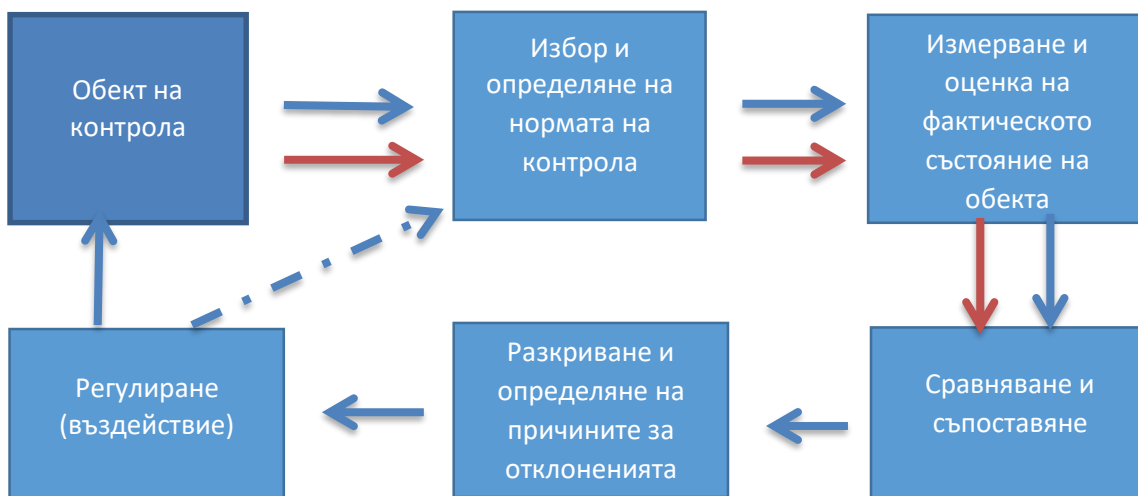
осигурява ефективното функциониране на системата за управление на одитиращите структури“<sup>16</sup>. Този подход е интересен от гледна точка на това, че изследва взаимодействието между вътрешния и външния одит от гледна точка на консултантската дейност. За първи път Кр. Йорданов изследва контрола, в частност одита, от аспектите на логистичния подход, тъй като според изследователя този подход е подходящ в одитната практика при осъществяването на одитния ангажимент за консултиране по трудни и спорни въпроси.

**Процесен подход** – разглежда контрола като процес, който протича под формата на възобновяем контролен цикъл. Според Г. Иванов процесният подход дава възможност управлението и контролът да си взаимодействат пряко „*между дефинираните от общата цел процеси*“<sup>17</sup>, така съответно възобновяемият характер на контрола се поддържа като съвкупност от действия и операции. В тази връзка следва да се добави, че контролният процес следва елементите на контролния цикъл, като в зависимост от контролната ситуация даден контролен процес може да премине през всичките етапи (елементи) на контролния цикъл, а друг контролен процес – да премине само през точно определени етапи, без да е необходимо достигането до крайни регулиращи мерки и въздействия. С помощта на фиг. 1 е представен контролният цикъл и възможните две основни ситуации за протичането на контролния процес по целия контролен цикъл, а именно: 1) първата ситуация е, когато по време на контролния процес се установи, че има установени нарушения и отклонения; 2) втората ситуация е, когато по време на контролния процес се установи, че няма съществени отклонения и нарушения.

---

<sup>16</sup> Йорданов, Кр. The logistic approach to audit (Логистичният подход в одита). // Механика, транспорт и комуникации, 2020, том 18, бр. 3/1, III-24.

<sup>17</sup> Иванов, Г., Антоу, М. Фирмен контрол. Фабер, 2012, с. 18.



**Фиг. 1. Елементи на контролния цикъл и протичане на контролния процес**

*Източник: Авторска разработка.*

**Първата контролна ситуация (сините стрелки)** е, когато контролният процес преминава през всички етапи на контролния цикъл (етапите на контролния цикъл са: *определяне на обекта на контрола; избор и определяне на нормата на контрола; измерване и оценка на фактическото състояние на контролния обект; сравняване и съпоставяне; разкриване и определяне на причините за отклоненията и последният етап е регулиране и определяне на въздействията*):

**Определяне на обекта на контрола.** Според проф. К. Донев „идентифицирането на обектите на контрола преминава през два основни етапа: <sup>18</sup>

1. определяне на предприятията, в които ще се осъществява;
2. конкретизиране обхвата на неговото осъществяване от гледна точка на време и съставни части от дейността.

Определянето на обекта на контрола е от значение за последващото протичане на контролния процес, т.е. от спецификите на обекта ще се определи и ще се избере не само подходящата норма на контрола, но така също ще се определят средствата на контрола и способите на контрола, които да се приложат. Специфичното при вътрешния контрол е, че не е необходимо да се определя предприятието, тъй като това е под подразбиране. При

<sup>18</sup> Донев, К., Димитрова, Р., Герджиков, Ж. Теория на финансовия контрол. Варна: Наука и икономика, 2010, с. 42.

вътрешния контрол е необходимо да се определят обектите, които са част от структурата на предприятието, а при вътрешния одит е необходимо с точност да се определят кои точно процеси ще бъдат в обхвата на одита.

**Избор и определяне на нормата на контрола** – според проф. К. Донеv „нормата за контрол отразява определени отношения, свързани с поведението на обектите, и регламентира правилата за поведение, съответстващи на обективните потребности и изискванията на действащите обществени закони.“<sup>19</sup> Контролната норма има точно определен цикъл, а именно:



**Фиг. 2. Елементи на цикъла на нормата на контрола**

*Източник: Авторска разработка.*

В таблица 1 са представени спецификите на отделните етапи на цикъла на нормата на контрола и отделните изисквания, на които съответната норма следва да отговаря във всеки един етап от цикъла.

<sup>19</sup> Донеv, К., Димитрова, Р., Герджиков, Ж. Теория на финансовия контрол. Варна: Наука и икономика, 2010, с. 46.

Таблица 1

**Характеристики на етапите на цикъла на нормата на контрола**

	<b>Етапи на цикъла на нормата на контрола</b>	<b>Характеристики</b>	<b>Критерии, на които следва да отговаря нормата на контрола на определения етап</b>
1	Осъзнаване на необходимостта от нормата на контрол	Осъзнаването е в резултат на логическото разбиране за създаването на определени изисквания	Полезност, принадлежност, адресност
2	Разработване (създаване) на нормата на контрол	Процес при който може да вземат участие различни лица, т.е. освен държавата, обществото също може да участва чрез представяне на проектни предложения.	Диференцираност, перспективност, приложимост, адресност, полезност и др.
3	Утвърждаване на нормата на контрол	Утвърждаването е продължителен процес, при който се прилагат различни средства и способности от страна на институциите, за да утвърдят съответната норма на контрола. Това е най-трудният процес, тъй като често под въздействие на различни заинтересовани лица разработената норма на контрола не може да се утвърди дългосрочно.	Стабилност, надеждност, перспективност и др.
4	Отмиране (отпадане) на нормата	Процес, при който се осъзнава, че мащабът и въздействието на нормата са намалели значително. Нормата на контрол е изпълнила своето предназначение и е изпълнила своето действие.	Ненадеждност, нестабилност, неперспективност и др.

При четвъртия етап има една специфика относно момента на отмиране (отпадане) на нормата на контрола. Реално в дългосрочен период този четвърти етап се наблюдава, когато нормата се приема за общоприета даденост, утвърдена е в друг нормативен акт или в случаите, когато съответното въздействие е намаляло значително. Като пример може да се даде старият Закон за счетоводството<sup>20</sup>, в който имаше цяла една глава, която определяше общата регламентация на активите, собствения капитал, пасивите, приходите и разходите. След промените на Закона за счетоводството през 2016 г. тази императивна норма отпадна, тъй като законодателят прие, че голяма част от дефинициите и трактовките са добре изведени и представени в други нормативни актове, като например НСС и МСС/МСФО. Всяка една норма, дори и да е със счетоводен характер, може да се разглежда като контролна норма, тъй като прилагайки дадената норма, но за конкретни цели и задачи, нейното предназначение се променя, но същностното съдържание на нормата се запазва.

**Измерване и оценяване фактическото състояние на обекта на контрола.** При този етап на контролния цикъл контролните институции по време на контролния процес могат да приложат различни средства и способности, за да определят моментното състояние на контролирания обект. Оценяването се прилага като средство на контрола и е насочено към извеждането на точен резултат. За да се изведе точната оценка за състоянието на обекта, е необходимо да се приложат редица изчислителни, понякога измервателни процедури, които да дават възможност за последващо съпоставяне на изведените данни.

**Сравняване и съпоставяне.** Процесът по сравняване и съпоставяне е с най-голяма тежест, тъй като е необходимо да се определи до каква степен е спазена или неспазена нормата на контрола. Този етап от контролния цикъл най-често се оспорва в административните и съдебните производства, особено когато въз основа на него (сравняване и съпоставяне) са предприети наказателни действия и процедури.

**Разкриване и определяне на причините за отклоненията.** Въз основа на сравняването и съпоставянето на фактическото (моментното) състояние на обекта с нормата на контрола резултатите могат да бъдат съвпадение, т.е. когато състоянието на обекта е в

---

<sup>20</sup> Закон за счетоводството, действащ до м. декември 2015 г., отменен с § 6 от преходните и заключителните разпоредби на Закона за счетоводството. // ДВ, бр. 95 от 8 декември 2015 г., в сила от 01.01.2016 г. (<https://lex.bg/laws/ldoc/2135213569>).

рамките на утвърдените норми на контрола. В този случай контролният процес приключва и той **не преминава през останалите етапи на контролния цикъл**. На фиг. 1 този контролен процес, който е част от контролния цикъл, е представен **чрез червените стрелки**. Сините стрелки от фиг. 1 представят втория възможен резултат от контролния процес – несъответствие. Това е най-често срещаната ситуация в контролната практика, при която е възможно при сравняването и съпоставянето на фактическото състояние на обекта с нормата на контрола да се установят отклонения и несъответствия. Тези отклонения могат да бъдат както положителни, така и отрицателни. Независимо че отклоненията са положителни, следва да се търсят причините и предпоставките за тях, например: каква е причината за наличието на излишъци на материални запаси в склада и др. Тези излишъци могат да се дължат на неправилно или несвоевременно осчетоводяване на първичните счетоводни документи. За разкриването на причините за отклоненията могат да се прилагат както традиционните способности на контрола, така и нетрадиционните способности (информация, предоставена от трети лица, мониторинг и др.).

**Регулиране и въздействие** – този етап от контролния цикъл може да се прояви както към съответния контролиран обект, така и към нормата на контрола. В научната литература основно се обръща внимание на регулирането и въздействието на контролирания обект чрез прилаганата система за въздействие. Има случаи, при които контролните институции и органи могат да предлагат нормативно изменение при установяване на неправилно разбиране на нормата, неправилно прилагане от съответните ангажирани лица или е необходим друг по-добър норматив. Тези правомощия са определени съгласно Закона за нормативните актове<sup>21</sup>, като съгласно него всички държавни органи, юридически лица и граждани могат да правят предложения за усъвършенстване на законодателството.

Въз основа на всичко изложено дотук може да се приеме, че **контролът е един непрекъснат процес, който е насочен към всички обществени отношения и има за цел да осъществява непрекъснат мониторинг на състоянието и изменението на контролните обекти, като прилага подходящи подходи, които да разкриват и да прогнозираят възможните отклонения чрез подходящо докладване и организация на регулирането и въздействието при оптимално използване на ресурсите за контрол**.

---

<sup>21</sup> Закон за нормативните актове. // Обн. ДВ, бр. 27 от 3 април 1973 г., изм. ДВ, бр. 65 от 21 юли 1995 г., доп. ДВ, бр. 55 от 17 юни 2003 г., изм. ДВ, бр. 46 от 12 юни 2007 г., изм. и доп. ДВ, бр. 34 от 3 май 2016 г.



Финансовият контрол – неговите същност, специфика и значение, се разкриват чрез четирите основни похода: етимологически, икономически, социален и управленски подход. Подходите представят по различен начин същността на контрола, в т.ч. финансовия контрол, както от теоретичен, така и от практически аспект. Подходите се допълват един спрямо друг. Неточно е да се прилага един подход, защото неговият обхват на изследване е ограничен. Поради тази причина в научните изследвания се прилага компилация от подходи, за да се изследва и изясни съдържателната същност на понятието „контрол“.

### 1.3. История и развитие на финансовия контрол

Развитието на финансовия контрол преминава през различни исторически етапи, като всеки от тях е оставил трайна следа и отпечатък върху днешното състояние на финансовия контрол. Етапите са взаимнообвързани и практически е много трудно да бъдат с точност разграничени един от друг. За научни цели може да се представи една примерна цикличност на развитието на контрола от гледна точка на еволюцията на теорията на контрола и от позицията на развоя на контрола, в т.ч. финансовия контрол, като практическа дейност. С помощта на таблица 2 са представени основните исторически етапи в развитието на финансовия контрол и са представени особеностите на всеки един етап, а именно:

Таблица 2

#### Исторически етапи в развитието на контрола, в т.ч. финансовия контрол

№	Етапи в развитието на контрола, в т.ч. финансовия контрол	Характеристика и особености
1.	Развитие на контрола в Древността	Наченки на контрол се разчитат още от надписите по Хеопсовите пирамиди в Древния Египет и Вавилон, от които надписи се установява, че за фараонската хазна е отговаряло лице, което е трябвало да реализира различни контролни функции. Йерархичната структура на управление се проявява още на този етап. Фараонът притежавал цялата власт, издавал всички закони и съблюдавал тяхното спазване, а градоначалниците е трябвало да осъществяват контрол върху робите и свободните хора. Древните гърци са имали собствена утвърдена система за контрол върху данъците, тази утвърдена контролна система се пренася и в Древен Рим, където за всеки град е имало определено лице – ревизор, който осъществявал контрол върху данъците, стоките и

		<p>природните ресурси. Ежеседмично ревизорът е имал задължение да предоставя обобщена информация на съответния градоначалник на града. В древен Рим са съществували комисии към сената, които са проверявали отчетите на квесторите, разпореждащи се с финансите. По-късно отново в Рим е създадено учреждение за административен контрол. Затова се приема, че Римската империя е имала най-утвърдената демократична система на контрол в лицето на сената, консулите и комисииите към сената.</p>
2.	Развитие на контрола през Средновековието	<p>През този период църквата има засилено влияние върху обществения живот. Увеличените църковни имоти (сгради, земи и др.) изискват много добро управление и стопанисване. Събирането на такси за нуждите на църквата са довели до нейната финансова независимост от държавата и до възможността да отпуска кредити. Финансовото управление на църковните парични средства и имоти се е извършвало от лица, които са били назначавани от папата. Този период се характеризира с окрупняването на фиодите, развиване на стоково-паричните отношения, което е предпоставка за развитието на контрола.</p>
3.	Развитие на контрола през Ренесанса	<p>Утвърждават се различните видове контролни системи. Разграничава се вътрешният от външния контрол, определят се видовете контрол. Утвърждават се една значителна част от контролните документи – преписка, отчет, доклад и др. През този период се развива административният капацитет на градовете, а това съответно поражда необходимостта от повече отчетници и контролни лица. В Русия през този период се утвърждава първият набор от закони под общ документ с наименование „Руская правда“. В този документ се регламентират правата на най-висшето длъжностно лице – князът на паричния контрол. По-късно, чрез указа на Владимир Мономах, се дават по-строги изисквания към финансовия контрол при управлението на държавните финанси.<sup>22</sup></p>
4.	Теоретико-практически етап	<p>Този период е най-значителният за развитието на контрола, в т.ч. развитието на финансовия контрол <b>като функция на управлението</b>. През този период се</p>

<sup>22</sup> Краткий экскурс в историю создания государственного финансового контроля России ([http://ksp.rkomi.ru/left/o\\_ksp/kr\\_ex/](http://ksp.rkomi.ru/left/o_ksp/kr_ex/)).

	(от 1800 г. до 1920 г.)	<p>утвърждава първата <b>школа за научно управление</b> (1885 – 1920). Тази школа е свързана с името на Фредерик Тейлър. Тейлър си поставя задачата да докаже, че „най-доброто управление се основава на закони, принципи и правила, също така се стреми да формира правила за рационалната организация на труда и управлението. Тейлър стига до извода, че управлението, в т.ч. контролът, трябва да съдейства за високо заплащане на работника и постигането на ниски производствени разходи за работодателя“<sup>23</sup>. Утвърждава се школата на научното управление. През 1854 година в Единбург (Шотландия) се създава първата петдесет членна организация в областта на контрола въз основа на кралски декрет. Членовете на тази организация са осъществявали контрол от името и в името на Английската кралица. Съществуват две групи счетоводители ревизори. Първата е на <b>акаунтантите</b>, които са влизали в института на счетоводителите ревизори. Те са упражнявали контрола върху търговските книги, ръководството, ликвидацията и реорганизацията на фирми и дружества. Не всеки е можел да упражнява контролна дейност. За да получи званието <b>акаунтант</b>, всеки от кандидатите е полагал изпит и след тригодишен стаж отново е полагал изпит. Втората група счетоводители ревизори са <b>аудиторите</b>. Те са били банкови ревизори и са се занимавали преди всичко със счетоводен контрол. Тяхната дейност е строго регламентирана.</p>
5.	<p>Развитие на контролните системи в периода 1910 – 1950 г.</p>	<p>Този етап от развитието на контрола, в т.ч. от развитието на финансовия контрол, е изключително динамичен, тъй като е под влияние на засилената индустриализация и развитието на производството. В този период се утвърждават управленски школи, като: Класическата (административната) школа (1920 – 1950); школата „Човешки отношения“ (1930 – 1950). Административната теория на Анри Файол е от значение за развитието на вътрешния контрол, тъй като Файол достига до извода, че основните етапи в управлението на производството могат да бъдат приложени и в администрацията. Утвърждаването на тези две школи променя хода на развитието на контрола, утвърждава се вътрешната контролна система, която е характерна за</p>

<sup>23</sup> Серафимова, Д. Основи на управлението. Стено, 2007, с. 56.

		англосаксонските страни. В България за развитието на финансовия контрол допринасят утвърдените през 1921 г. Закон за финансова инспекция, Правилник за приложение на Закона за финансова инспекция през 1923 г. Чрез „тези нормативни актове се създава нов ред за функциониране на финансовия контрол“ <sup>24</sup> . През този период продължава да действа в България утвърдения през 1885 г. Закон на върховната сметна палата, функциониращ до 1925 г. След 1925 г. е обнародван Законът за върховните и окръжни сметни палати.
6.	Развитие на контрола в периода 1950 – 1990 г.	Утвърждаването на тези две школи креативно доразвива системите за вътрешен контрол чрез усъвършенстване на контролната теория. В резултат на влиянието на тези школи се измениха на световно ниво и действащите нормативни актове. В България този период исторически е белязан със смяната на икономическата и политическата система. Тази промяна афектира и променя финансовия контрол, като той основно е насочен към опазване на собствеността. Национализацията през 1947 г. е предпоставка за регламентирането на вътрешния контрол. През 1949 г. е създадена Дирекция за финансова инспекция към Министерството на финансите.
7.	Развитие на контрола след 1990 г.	Този период е най-динамичният период в развитието на контрола, утвърждават се контролните модели (рамки) – COSO, COBIT и др. Първият модел – COSO, е приет през 1992 г. и е насочен към всеки ръководител с цел да управлява по-ефективно организацията. През годините моделът COSO се видоизменя под влияние на различни фактори. Последната актуализация на модела е през м. юни 2018 <sup>25</sup> . Също така в този период върху развитието на контрола оказва влияние Sarbanes-Oxley Act в САЩ през 2002 г., който задължава публичните дружества да имат утвърдена система за вътрешен одит. В България международните промени не остават без отзвук. Направиха се редица промени в контролните

<sup>24</sup> Донеv, К., Димитрова, Р., Герджиков, Ж. Теория на финансовия контрол. Варна: Наука и икономика, 2010, с. 81.

<sup>25</sup> The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (<https://www.coso.org/Pages/default.aspx>).

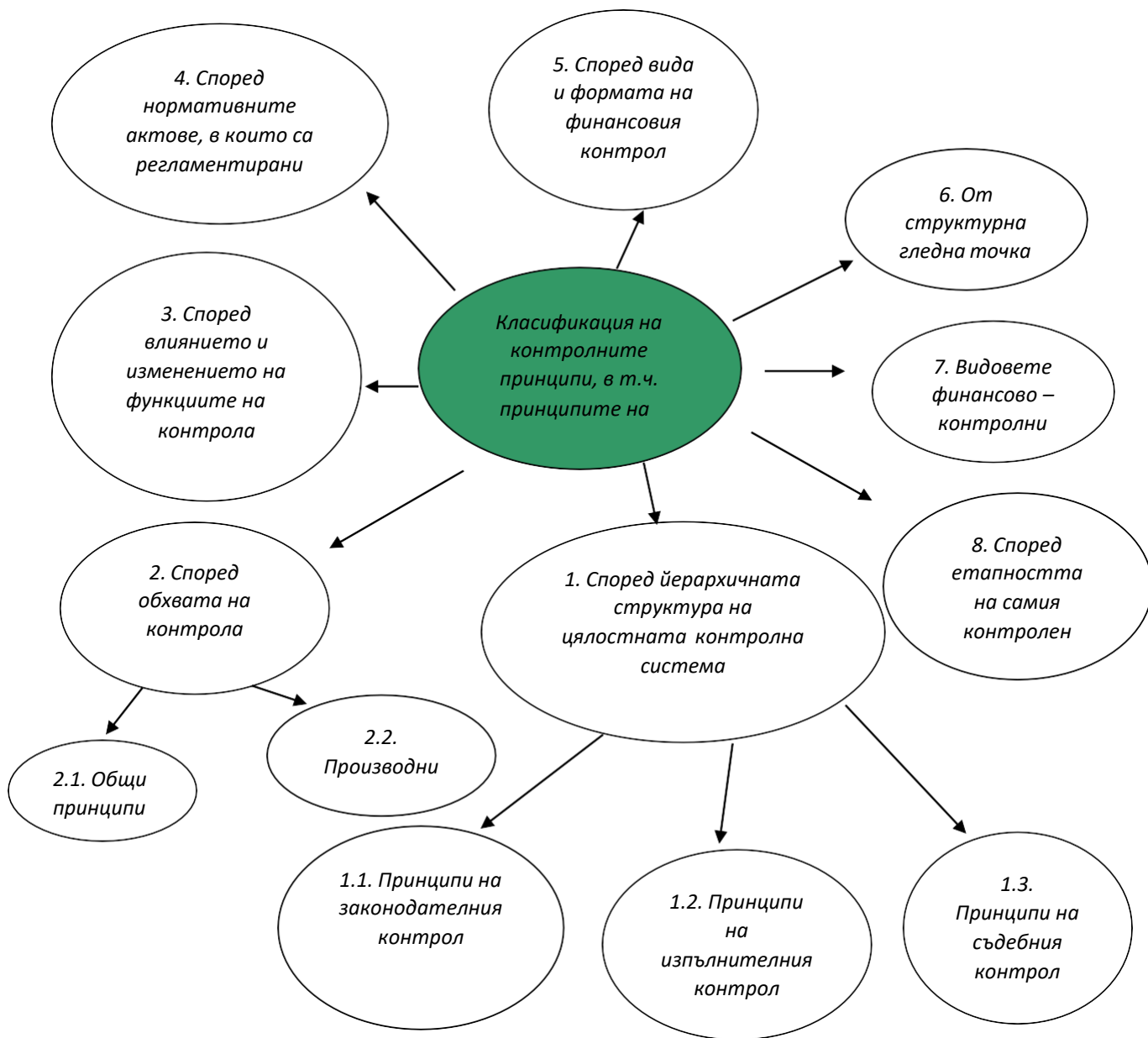
		<p>институции, особено след присъединяването на България към Европейския съюз. Така например през 2006 г. се приема Законът за държавната финансова инспекция, който отменя Закона за държавния вътрешен финансов контрол. Така с новия нормативен акт се утвърждава дейността на Агенцията за държавна финансова инспекция (АДФИ). Също така през 2002 г. беше приет Законът за Националната агенция за приходите (ЗНАП) и беше създадено Централното управление (ЦУ), като по този начин беше отменен Законът за данъчната администрация. През 2004 г. беше създадена Агенцията за обществени поръчки (АОП), съгласно Постановление №56 на Министерския съвет. През 2013 г. беше приет Законът за публичните финанси, при който се регламентира контролът върху процесите по планирането, съставянето, изпълнението и отчитането на бюджетите на разпоредителите с бюджет.</p>
--	--	--

#### 1.4. Принципи на финансовия контрол

За да се постигне пълна ефикасност на финансовия контрол, е необходимо средствата и способите на контрола да се прилагат в определена последователност, а така също да се спазват определени правила, които в контрола са познати под понятието „принципи на контрола“. Също така може да се приеме, че „принципите на финансовия контрол могат да се прилагат, като средство за усъвършенстване качеството на контрола“<sup>26</sup>. От теоретична гледна точка принципите на финансовия контрол се приемат за **правила за поведение, които следва да се спазват и най-вече да се прилагат от страна на контролните органи по време на прилагането на съответната контролна технология и при осъществяването на контролния процес от неговото начало до неговия край**. Веднъж утвърдена, дадена концепция за принцип на финансовия контрол остава непроменена.

Съществуват различни критерии за класификация на принципите на контрола, които са представени с помощта на фиг. 3, а именно:

<sup>26</sup> Неделкова, П. Принципи на финансовия контрол, прилагани от Агенцията за държавна финансова инспекция. София: Проф. М. Дринов, 2019, с. 6.



**Фиг. 3. Признаци за класифициране на контролните принципи, в т.ч. на принципите на финансовия контрол**

*Източник: Авторска разработка.*

Представените във фигура 3 критерии за класифициране на принципите на финансовия контрол разкриват по различен начин не само същността на самия принцип, но и помагат за проучването на важни моменти от развитието на финансовия контрол като наука и практика. Групирането на принципите по определени критерии е, от една страна,

творчески процес зависещ от насоките, които са си поставили за изследване специалистите, а от друга страна, е утопичен процес, групиращ химерично принципите по конкретни критерии. Химеричното групиране на контролните принципи се проявява в конкретните контролни ситуации, като именно чрез тях се установява, че теоретичната принадлежност на даден принцип към конкретен групировъчен критерий не е предпоставка за неговото неприлагане в конкретна контролна ситуация.

Нормативното регламентиране на принципите на финансовия контрол е важен и актуален за контролната практика въпрос. За изследването на спецификата на принципите на финансовия контрол е необходимо да се изследва спрямо нормативния акт, в който е регламентиран съответният принцип и неговото значение за правилното прилагане на този нормативен акт. От гледна точка на нормативната регламентация на принципите на финансовия контрол и тяхното прилагане следва да се има предвид, че:

1. Основните принципи, с помощта на които се осъществява финансово контролният процес, не са регламентирани в един-единствен нормативен акт. Независимо от обстоятелството, че са представени в различни нормативни актове (закони, правилници, постановления и др.), те взаимно се допълват и действат комбинирано за постигането на предварително поставената цел на контрола.

2. Контролните органи при осъществяване на своята дейност не се ръководят само от изискванията и предписанията, представени в един нормативен акт. Специфичният характер на дейността им позволява да се ръководят и да съчетават в своята работа различни правни норми. Също така, независимо от обстоятелствата и причините, контролните органи по време на своята контролна дейност винаги са длъжни да спазват определените конституционни принципи, а именно: демократичност, равноправие на гражданите и справедливост. При неспазването на тези основни принципи се приема, че са нарушени конституционните права на обектите, подлежащи на проверка.

### *Характеристика на някои от основните принципи*

**Принципът „независимост“** - в нашето законодателство този принцип законово е представен в Закона за независимия финансов одит, Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК), Закона за сметната палата и Закона за финансово управление и контрол в

публичния сектор. Може да се приеме, че в четирите нормативни акта същността на принципа се препокрива с изискването, представено в Решение С(2006)4026. Принципът изисква ненамеса в дейността на контролните институции, ненамеса в осъществяването на контролната дейност от страна на трета или друга заинтересована страна.

**Принципът „прозрачност“** – чрез своята дейност контролът трябва да обхване всички обществено значими процеси, а от друга страна, трябва да осигури и да представи онази информация, която останалите обществени процеси не могат да осигурят на обществото. Всеки процес трябва да бъде представен и разкрит. Именно това, според Англосаксонската система, представлява принципът „прозрачност на контрола“. Този принцип е един от основните и важни принципи за определяне на ефикасността на финансовия контрол.<sup>27</sup> В ЗДФИ, ППЗДФИ и във вътрешните нормативни актове на АДФИ няма точно дефиниране на принципа „прозрачност“. В чл. 10, ал. 9 от ЗДФИ индиректно законодателят е регламентирал един от начините за спазване на този принцип, а именно: директорът на Агенцията или упълномощени от него длъжностни лица информират обществеността за дейността на Агенцията и за резултатите от извършени финансови инспекции само след приключването им. Също така в ал. 2 от същия чл. 10 е определено, че до 10-то число на месеца, следващо всяко тримесечие, на интернет страницата на Агенцията се публикува списък с обектите, в които финансовите инспекции са приключили, както и информация за резултатите от тях.

**Ефективност** – за първи път законодателно е регламентиран в Декларацията от Лима през 1977 г., това е първият документ на ИНТОСАЙ, чрез който се утвърждава независимостта на Върховната одитна институция. В декларацията се приема, че контролът ще бъде ефективен само тогава, когато съществува ефективно изградена система за контрол. Днес, според Хр. Богданов, ефективността на контрола не се приема като принцип, а „като критерий за оценка на контролната дейност“<sup>28</sup>. Според същия изследовател „съществуват различни гледни точки и подходи при процесите по определянето на цялостната ефективност на контролната дейност. Това се дължи на обстоятелството, че“<sup>29</sup>

---

<sup>27</sup> Mayer, С. Firm Control ([www.finance.ox.ac.uk](http://www.finance.ox.ac.uk), последен достъп на 25.06.2009).

<sup>28</sup> Богданов, Х. Относно ефективността на контрола. // Сборник доклади от Международна научно-практическа конференция „Евроинтеграционните процеси и предизвикателствата пред стопанската отчетност, анализа и одита“, Свищов: АИ „Ценов“, 2006, с. 439.

<sup>29</sup> Пак там, с. 438.



1) съществуват различни гледни точки относно значението на ефективността; 2) има различни ефекти, които се получават в резултат на самата контролна дейност.

**Принципите „целесъобразност и законосъобразност“** – съществува мнението, че целесъобразността „се съдържа в законосъобразността, т.е. приема се, че щом е законосъобразно, то значи е целесъобразно. Може да се приеме, че няма целесъобразност без законосъобразност, което означава, че изпълнението на закона е неизбежна констатация за контролиращите”.<sup>30</sup> Самото понятие „целесъобразност“ е съставено от две отделни съставни думи – „цел“ и „съобразност“. Целта, която е поставена за постигане в контролния процес, невинаги е достатъчно конкретно и ясно дефинирана, но независимо от това тя винаги е уточнена (съобразена) с нормативните актове. Съобразността на поставената цел спрямо рамките на закона може да стане или още с нейното дефиниране, или по време на контролния процес. Това е често срещана практика, особено в случаите, когато по време на контролния процес за постигането на предварително зададената основна цел възникват отделни подцели. Тези подцели също, от една страна, трябва да са съобразени и съгласувани с основната предварително поставена основна цел, а от друга страна, не трябва да са в противоречие със законовите регламенти, представени в нормативните актове на страната ни. Приема се, че ако се наруши едно от тези условия, то определената цел ще бъде нецелесъобразна.

**Принципът „добро финансово управление“** – принципът е сравнително нов принцип. Той е застъпен в Регламент 1605/2002 г., уреждащ общия бюджет на Европейските общности. Съгласно дефиницията, представена в Регламента, принципът изисква публичните средства да се разходват и управляват икономично, ефективно и ефикасно, т.е. самият принцип ще бъде спазен само тогава, когато са спазени едновременно принципите „икономичност”, „ефикасност” и „ефективност”. Важността на принципа беше подчертана на състоялата се през октомври 2007 г. във Валенсия Конференция на европейските министри на местното и регионалното развитие. По време на Конференцията официално се прие Стратегията за иновации и добро управление на местно ниво. Целта на стратегията е да въздейства на местните власти на всяка държава – членка на Европейския съюз, с цел постоянно да подновяват и подобряват своето управление, спазвайки принципа за добро финансово управление, а така също и съществуващите си ангажименти в

---

<sup>30</sup> Динев, М. Цит. съч., с. 62.

съответствие с Европейската харта за местно самоуправление и други стандарти на Съвета на Европа. На по-късен етап стратегията беше подкрепена от Конгреса на местните и регионални власти на Съвета на Европа с Резолюция (2007-239), както и от Парламентарната асамблея и Конференцията на международните неправителствени организации. През февруари 2008 г. Стратегията е официално одобрена и от Комитета на министрите на Съвета на Европа.

Друг съществен принцип за финансовия контрол е принципът „*служебно начало*“. Специфичното е, че този принцип има особено значение за текущия контролен процес. Неговото въвеждане в контролната практика на страната е в отговор на изискванията, поставени от Европейския съюз, представени в различни европейски регламенти. Характерното е, че този принцип е регламентиран освен в приетия Закон за държавната финансова инспекция (ЗДФИ)<sup>31</sup>, но и в Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК). Независимо че и в двата нормативни акта се представя принципът „служебно начало“, то неговото законово интерпретиране се различава. Така например в ЗДФИ принципът се проявява в установяването по инициатива на финансовите инспектори на всички факти и обстоятелства, свързани с проверяваната финансова и стопанска дейност на инспектираните организации или лица. Съпоставяйки го с чл. 5 от ДОПК, се установява, че съгласно него органите по приходите и публичните изпълнители са длъжни служебно, когато няма искане от заинтересованите лица, да изясняват фактите и обстоятелствата от значение за установяване и събиране на публичните вземания, включително за прилагането на определените в закона облекчения.<sup>32</sup> Въз основа на този принцип по служебен път контролните органи имат право, ако преценят, да преминат от една контролна процедура в друга контролна процедура, без да се изисква одобрението от страна на контролирания обект. По служебен път следва да бъде уведомено проверяваното лице, че контролните действия преминават в следващи контролни процесуални действия.

От така представените законови дефиниции за същността на принципа „служебно начало“ се установява, че съществува различие между двата закона (ДОПК и ЗДФИ),

---

<sup>31</sup> Закон за държавната финансова инспекция. // Обн. ДВ, бр.33 от 21 април 2006 г., изм. ДВ, бр. 59 от 21 юли 2006, изм. ДВ, бр. 59 от 20 юли 2007, изм. и доп. ДВ, бр. 61 от 11 август 2015 г., изм. ДВ, бр. 43 от 7 юни 2016 г., изм. и доп. ДВ, бр. 85 от 24 октомври 2017 г.

<sup>32</sup> Данъчно-осигурителен процесуален кодекс. // Обн. ДВ, бр. 105 от 29 декември 2005 г., изм. ДВ, бр. 30 от 11 април 2006 г. (...) изм. ДВ, бр. 102 от 23 декември 2022 г., доп. ДВ, бр. 8 от 25 януари 2023 г.

регламентиращи този принцип. В ЗДФИ контролните органи са самите финансови инспектори, а в ДОПК – са органите по приходите и публичните изпълнители. От друга страна, принципът се прилага в единия случай при инспекционните контролни производства, а при другия закон – при производствата по установяване на задълженията за данъци и задължителни осигурителни вноски. Независимо от тези различия може да се приеме, че принципът „служебно начало” се интерпретира по един и същи начин в тези нормативни актове, а именно: независимо кой контролен орган осъществява самия контролен процес (т.е. дали финансови инспектори, органите по приходите или някой публичен изпълнител), то негово задължение е със своите действия да осъществи служебно контролен процес, като установи всички факти и обстоятелства, които засягат контролирания обект спрямо поставените контролни цели и задачи.

**Принципът „конфиденциалност“** е регламентиран в ЗДФИ, като под конфиденциалност се разбира забраната да се разгласява или предоставя на трети лица информация, станала известна по повод изпълнение на служебните задължения освен ако това е предвидено в закон.

Практиката показва редица случаи на противоречия при прилагането на принципа „конфиденциалност“ и принципа „прозрачност“. Спазването на принципа на прозрачността в никакъв случай не означава да се разкрие напълно цялата информация за контролирания обект. Една част от информацията е защитена според Закона за личните данни, а друга част е поверителна за трети лица (конкуренти, недоброжелатели и др.). Поради тази причина може да се приеме, че прилагането на принципа „прозрачност“ е ограничено и зависи от конфиденциалността. Не всяка информация може да бъде предоставена, като например в приетата Инструкция за осигуряване на достъп до обществената информация в АДФИ изрично са посочени случаите, при които директорът на АДФИ има право да откаже предоставянето на сведения и данни, а именно когато:

1. исканата информация е класифицирана или се касае за друга защитена тайна в случаите, предвидени със закон;
2. исканата информация засяга интересите на трети лица и те не са дали изрично писмено съгласие за предоставяне на достъп до информацията, отнасяща се до тях;
3. исканата обществена информация е предоставена на заявителя през предходните 6 месеца.

**Принципът „обективност“.** Контролните органи са длъжни в пределите на своята компетентност да установят обективно всички факти и обстоятелства, отнасящи се до проверяваните обекти и тяхната отговорност. Според ЗДФИ обективност е принцип, който изисква безпристрастно, пълно и точно установяване на всички факти и обстоятелства, предмет на извършваната финансова инспекция.

Друг принцип, който следва да се спазва по време на финансово-контролния процес, е **принципът „отговорност“**. По своята специфика и начин на приложение той е етичен принцип, тъй като се отнася както за контролните органи, така и за всички лица, участващи в социално-икономическия живот на обществото. От гледна точка на контролните органи този принцип се свежда до поемането на отговорност в изразеното мнение и становище, основаващо се на извършения контролен процес. От гледна точка на всички останали лица, които участват в социално-икономическия и политическия живот на обществото, този принцип се изразява в поемането на гражданска, социална и политическа отговорност.

Всеки принцип има своята специфика, но неговата приложимост не е в противоречие с някой от останалите принципи на финансовия контрол. Освен това принципите определят насоката, в която следва да протече самият контролен процес. Отклонението и неспазването на едни от принципите на финансовия контрол означава, че е нарушена предварително определената концептуална рамка на самия финансово-контролен процес.

Въз основа на всичко изложено дотук следва да се приеме, че приложението на принципите на финансовия контрол много зависи и се определя от вида и формата на контрола, в който се проявява съответният контролен процес. Приложението на принципите на финансовия контрол определят крайния резултат на контролния процес и най-вече оказват влияние върху изведените контролни решения на контролните лица.

## Глава втора

# КЛАСИФИКАЦИЯ НА ФИНАНСОВИЯ КОНТРОЛ. ВИДОВЕ КОНТРОЛНИ ДЕЙНОСТИ

### 2.1. Форми на контрола

Формата предава цялостната структура на съдържателната страна на контрола, т.е. именно тя определя съдържателната страна на контрола, но така също определя и цялостната организация, времето и пространството, в което ще се осъществява контролът. От съответната форма ще се определи и съответният вид контрол, който за даден обект трябва да се осъществи. В контролната практика именно формата определя съответния вид способ, чрез който следва да се осъществи съответния вид контрол.

Формата на контрола характеризира методологическите аспекти и определя контролната техника за неговото провеждане. В зависимост от признаците, които изграждат основите на единия или другия методологически подход, се проявяват различните форми на финансовия контрол. Според К. Донеv видовете и формите на контрола се намират в определена връзка и зависимост. Поради тази причина много често се допускат „съществени методически и методологически слабости, които влияят негативно върху равнището на изследванията, а от там и на действащата практика“<sup>33</sup>, тъй като връзката и зависимостта на видовете и формите на контрола се проявяват в следните по-съществени направления.<sup>34</sup>

1. Формата на контрола е винаги съдържателна, т.е. тя няма самостоятелно значение без конкретните видове контрол.
2. Съдържанието, т.е. видовете, определят формата на неговото проявление.
3. Формата на контрола влияе върху съдържанието (видовете), с което се подпомага неговото усъвършенстване.
4. В зависимост от обекта на контрола един и същи вид контрол може да се прояви и развива в различни форми на контрола.

---

<sup>33</sup> Донеv, К., Герджиков, Ж., Димитрова, Р. Теория на финансовия контрол. Варна: Наука и икономика, 2010, с. 98

<sup>34</sup> Пак там, с. 98.

5. Формите и видовете на контрола на определени етапи и при конкретни условия, могат да влязат в противоречие. Разрешаването „на противоречието се постига чрез промяна във формата на контрола, а по изключение и чрез подобряване на неговото съдържание“<sup>35</sup>.

Много е трудно да се направи ясно и точно разграничение между форма и съдържание, тъй като за даден процес, явление, събитие и т.н. те реално са свързани помежду си и се намират в единство. Формата и съдържанието реално обуславят съществуването и наличието на дадения процес, явление или събитие. Съдържанието на контрола се определя чрез неговите цели, задачи, разбиране и насоки за развитие, тяхната последователна подредба определя формата на контрола. Именно съдържанието дава смисловата концепция на контрола, която се онагледява чрез формата на контрола.

Тъй като формата на контрола разкрива неговото съдържание, в теорията е утвърдено, че според състоянието на контролните обекти и в зависимост от времето на провеждане на финансовия контрол, той се проявява в следните форми: **предварителен, текущ и последващ контрол**. В англосаксонските страни съгласно същия критерий формите на финансовия контрол ги приемат като: **превантивен (preventive), оперативен (operative) и последващ (subsequent) контрол**.<sup>36</sup>

*Предварителен контрол* – проявяването на контрола под формата на предварителен контрол е една от основните причини за неговото широкоспектърно приложение. Интересното на тази форма на контрол е, че тя се проявява върху обектите, още когато са в процес на подготовка, създаване, предварително моделиране и още на етапите на оформянето, изготвянето и утвърждаването на стратегическите планове. Може да се приеме, че предназначението на предварителния контрол е да предшества, изпревари дадено събитие, дадено действие и състояние. Предварителният контрол се проявява преди вземането на решенията или извършването на действия, свързани с цялостната дейност на дадена организация, структура или звено. Предназначението на предварителния контрол е както за законосъобразност, така и за целесъобразност. Основна черта на предварителния

---

<sup>35</sup> Пак там, с. 98.

<sup>36</sup> Lefter, V. Improving the Financial Control – A Priority of Corporate Management Nowadays, 2018 (<http://store.ectap.ro/articole/204.pdf>).

контрол е неговата превантивност, насочена към предварително разкриване и установяване на измами, злоупотреби и нередности.

Днес най-ярко проявление на предварителния контрол като форма на контрола се наблюдава при прилагането на утвърдените системи за финансово управление и контрол (всяка една система е целенасочена към правилното осъществяване на предварителен контрол) в организациите от публичния сектор, а така също и в организациите от частния сектор (банкови, застрахователни институции, инвестиционни посредници и др.) и контрола върху процедурите по обществени поръчки. Контролът върху обществените поръчки се осъществява от Агенцията за обществени поръчки (АОП) и Комисията за защита на потребителите. При бюджетните организации предварителният контрол по осъществяването на обществените поръчки, като последователност от вътрешни процедури и правила се утвърждава в съответната Система за финансово управление и контрол (СФУК), като самите бюджетни организации са задължени да извършат контрол, който е насочен към процедурите по възлагане на обществените поръчки. В този случай, обхватът на предварителния контрол е насочен към законосъобразността на процедурите по възлагане на обществените поръчки да включва:

- 1) изготвяне на график за ангажиментите по дати;
- 2) проверка относно окомплектованост на документацията;
- 3) проверка относно задълженията, които ще бъдат поети със сключването на договор;
- 4) проверка за спазването на утвърдените вътрешни процедури за възлагане на обществените поръчки;
- 5) проверка при определяне на прогнозната стойност на обществена поръчка.

Следователно специфичното за предварителния контрол е, че цялостните контролни процедури за осъществяване на предварителен контрол са различни спрямо спецификите на самия обект и спрямо контролния орган, който осъществява този контрол. При вътрешния контрол предварителният контрол се осъществява много по-качествено, процедурите преминават много по-леко, извършва се постоянно и се отнася до цялостната организация.

Според К. Донев превантивността на предварителния контрол приема различни правни и организационни форми, като например: предупреждение; въздействие на основата

на направени констатации; даване на гласност; искане на обратна информация; предприемане на инициативи за изменение на нормативни актове.<sup>37</sup>

Днес в съвременните условия, при които се развива контролът, се проявява нов вид форма на превантивния контрол, а именно **превантивен контрол на базата на риска (Risk-based Preventive Control)**. Специфичното на тази форма на контрола е, че се проявява в рискови среди, различни от стандартните контролни среди. Превантивният контрол, основаващ се на риска, може да не успее да разкрие цялостното предварително състояние на обекта, а така също резултатите, които извежда, са динамично променящи се, отнасящи се точно за съответния времеви период на проверката.

**Текущ контрол** – контролът, който се проявява текущо при осъществяването на дейността. Този контрол може да бъде предварително планиран или съответно – да се осъществи по предварително подаден сигнал, жалба или искане. При тази форма на контрол могат да се приложат различни по характер и вид средства и способности на контрола, тъй като обектът се намира в своята реална, текуща среда. Много по-лесно се събира и се предоставя информация, която текущо се обработва, анализира и може текущо да се събират допълнителни данни и доказателства, така че да се изведе най-пълна и точна представа за контролирания обект. Невинаги текущият контрол е пълен и изчерпателен, допуснатите неточности са именно в текущите контролни производства. Специфичната същност на текущия контрол е, че той е насочен към **управление и координиране; проследяване на операциите; пълно събиране и проследяване на информацията; разкриване и управление на конфликтите; текущ мониторинг; предоставяне на помощ и съдействие на ръководството на организацията**. Поради тези специфики, текущият контрол се приема за оперативен контрол, който притежава постоянност, последователност и актуалност за времето и мястото си на провеждане.

Текущият контрол е насочен към постигане на целите ефективно, като същевременно управлява значим кръг от рискове, присъщи за съответната организация или за съответния обект. Текущият контрол е податлив на вертикално и хоризонтално прилагане, т.е. от горе надолу и от долу нагоре в организацията, а така също отвън навътре към организацията и обратно отвътре навън. Текущият контрол дава възможност за

---

<sup>37</sup> Донеv, К., Герджиков, Ж., Димитрова, Р. Теория на финансовия контрол. Варна: Наука и икономика, 2010, с. 100



прилагането на интегрирания подход, за гъвкавост и много добро справяне с текущото управление на рисковете в организацията.

**Последващ контрол** – това е контролът, който се осъществява:

- след събитието;
- след приключване на процеса/процесите;
- след окончателното завършване на производството;
- след като явлението е преминало;
- след реализирания текущ контрол;
- след като решенията са взети и са реализирани;
- след като резултатите са налице;
- след като е допуснато и е настъпило съществено отклонение от състоянието;
- след като липсва сигурност и увереност.

Тази форма на контрол се проявява при осъществяването на контрол от страна на всички видове външни контролни институции за дадена организация. Характерно за външния контрол като форма е, че се проявява като последващ контрол. Разбира се, в контролната практика не са изключени случаите, при които външният контрол може да се прояви като предварителен и текущ контрол. Целта на последващия контрол е:

- 1) да гарантира поддържането на предварително определените критерии;
- 2) да се идентифицират силните страни, които са се проявили по време на дейността на контролирания обект;
- 3) да се идентифицират пропуските, слабостите, отклоненията и да се представят възможните подходи за подобряване на дейността и състоянието на обекта;
- 4) в някои случаи (невинаги) целта на последващия контрол е да се даде публичност по отношение на работата и дейността на контролираното лице.

Ако схематично представим времето на развитие на даден обект или предприятие (с помощта на фиг. 4), то може да се приеме, че предварителният контрол е в началото на планирането и вземането на решение, текущият се реализира в текущия период от действие и развитие на обекта, а последващият контрол – реално се осъществява в един последващ (бъдещ) момент, но е насочен към проверка и въздействие както върху първоначалните изминали контролни дейности, така и върху приключилите текущи контролни процеси.



**Фиг. 4. Представяне на формите на контрола спрямо времето на развитие на съответния контролиран обект**

*Източник: Авторска разработка.*

Във всяка форма на контрола се прилагат съответните технология и методология, които са съобразени със съответния вид контрол спрямо обекта на контрола, поставените цели и задачи. Средствата и способите, които се прилагат от страна на контролните лица, са съобразени с посочените фактори. Всичко в контролната дейност е взаимосвързано – видове, форми, средства, способности на контрола, обекти и субект на контрола. Когато се спазят всички изисквания, когато се спазят принципите на контрола, тогава ефективността на контрола се постига.

## 2.2. Видове финансов контрол

В контролната теория са познати различни критерии за класифициране на видовете финансов контрол. В таблица 3 са представени критериите за групиране и значението на видовете контрол:

Таблица 3

### Критерии за групиране (класифициране) на видовете контрол

№	Критерии	Видове
1.	Според контролните отношения, които съставляват контролния процес	<b>Икономически</b> контрол– насочен е към обектите на икономиката <b>Социално-политически</b> контрол– насочен е към социално-политическите обекти

		<b>Идеологически</b> контрол – насочен е към контрола на различни възгледи, ценности и т.н. Идеологически контрол осъществяват различни институции, свързани с вероизповеданието и вероучението.
2.	Според връзката и зависимостта между обектите и субектите на контрола	<b>Вътрешен</b> – контролът е вътрешен, когато връзката и зависимостта между обекта и субекта на контрола е най-близка. Субектът и обектът могат да са в трудово правни отношения, а така също субектът може да е предпоставка за възникването на обекта. <b>Външен</b> – това е контролът, при който контролните органи не са в една обща система с обекта на контрола, също така субектът не участва в ръководството или създаването на обекта. От своя страна външният контрол бива ведомствен и извънведомствен. При ведомствения контрол субектите и обектите на контрол са от едно и също ведомство. При извънведомствения контрол обектите са извън рамките на ведомствената принадлежност.
3.	Според качествата на органите и принадлежността на контролната функция	<b>Държавен</b> – има ясно изразен институционален характер, тъй като осъществяването му е организирано в специални органи към държавната власт. Той е изразител на една контролна функция с ясно изразено управленско значение, произтичаща от правото на държавата да управлява своята собственост и да защитава своите интереси. <sup>38</sup> Контролните процедури са строго регламентирани и в преобладаващата си част реализацията на резултатите от държавния контрол имат <b>императивен (задължителен) характер</b> . Органи – Националната агенция за приходите, Агенция „Митници“, Агенция за държавна финансова инспекция, Агенция за обществените поръчки и др. <b>Обществен</b> –осъществява се от страна на обществени формации, граждани, синдикати, браншови организации, сдружения и др.
4.	Според целта на контролната функция	<b>Законосъобразен</b> – насочен е към спазването и съобразяването с изискванията на законите, указите, постановленията, правилниците и др. <b>Целесъобразен</b> – насочен е към определянето на целесъобразното изграждане и утвърждаване на даден обект, определянето на предназначението и уместността

<sup>38</sup> Донеv, К., Герджиков, Ж., Димитрова, Р. Теория на финансовия контрол. Варна: Наука и икономика, 2010, с. 100.

		на контролирания обект. Външните контролни институции са ограничени при осъществяването на контрол за целесъобразност, но вътрешните контролни органи са с по-големи правомощия.
5.	Съобразно източника на информация	<p><b>Документален</b> – осъществява се на основата на проучвания и анализ на документите. Освен това при него допуснатите нарушения се установяват отново въз основа на информация от документите.</p> <p><b>Фактически контрол</b> – наричан още материален, осъществява се чрез проучване на обектите чрез използването на способите за фактически контрол – инвентаризация, лабораторен анализ и др. В повечето случаи този контрол е по-точен, тъй като има за предмет информацията за фактите, която се получава непосредствено от субекта на контрола.</p> <p><b>Кибернетичен контрол</b> – контрол върху системите, в които се осъществява управление. С помощта на този контрол се разкриват общите закономерности при управлението на информационните процеси.</p> <p><b>Дигитален контрол</b> – дигиталните обекти, които представят дигитална по вид информация, изискват специален вид контрол, който прилага много по-сложни системи и средства за проследяване, надзираване и контролиране.</p> <p><b>Първичен контрол</b> – контрол, който се осъществява на основата на първично събрана информация.</p> <p><b>Вторичен контрол</b> – контрол, който се осъществява въз основа на вторично събрана информация.</p>
6.	Съобразно обхвата на обектите и техните съставни елементи	<p><b>Общ контрол</b> – насочен е към голям кръг от контролни обекти, може да е насочен общо към цялата организация, към цялото звено и отделение. Общият контрол е присъщ за органите на изпълнителната власт. Контролните лица си служат с еднакви похват, средства и утвърдени способности.</p> <p><b>Специален контрол</b> – има сравнително ограничена сфера на проявление, прилага се за специфични обекти, като се изискват специални средства и способности на контрол. Контролните органи са по-целенасочени в проверките си поради специфичния и ограничен обхват на проверките, заради това се приема, че този контрол е по-точен и ефикасен.</p>

7.	Съобразно използваните средства	<b>Ръчен контрол</b> <b>Механизиран контрол</b> <b>Автоматизиран контрол</b>
8.	Според времетраенето на контролния цикъл	<b>Еднократен</b> – контролният цикъл се осъществява веднъж и не се повтаря. <b>Постоянен</b> – налице е непрекъснато възобновяване на контролния цикъл към едни и същи обекти на контрола, група или отделни обекти. <b>Стратегически</b> – насочен е към реализирането на определени стратегически цели при осъществяването на управленската функция. <b>Оперативен</b> – насочен към текущите дейности на предприятието и към постигането на краткосрочните цели.
9.	Според вида на контролния процес	<b>Едносъставен (несложен) контрол</b> – когато контролният процес преминава едностранно и последователно през елементите на контролния цикъл. <b>Сложно съставен (многосъставен) контрол</b> – когато контролният процес преминава през няколко контролни цикъла, т.е. контролният процес тръгва, стига се до някъде и отново се връща контролният процес в изходна начална позиция.
10.	В зависимост от правата на субектите за контрол и преди всичко техния обхват	<b>Върховен контрол</b> – упражнява се от субекти с най-големи права на власт и контрол – Министерския съвет, Народното събрание, Сметната палата и др. <b>Низов контрол</b> – осъществява се от контролни органи, контролни институции и контролни лица с ограничени права, поради това обхватът на контрола е ограничен, а така също е ограничено и въздействието върху поведението на обектите на контрола.
11.	Според конкретните форми на контрола	1. <b>Предварителен контрол</b> – наблюдение, обследване и др. 2. <b>Текущ контрол</b> – проверка, разкриващи контроли и др. 3. <b>Последващ контрол</b> – ревизия, одит, коригиращи контролни дейности и др.

В организациите от публичния сектор задължително се осъществява вътрешен контрол, като в чл. 13 от Закона за финансовото управление и контрол в публичния сектор е регламентирано, че ръководителите на организациите от публичния сектор **осигуряват** (т.е. тяхна е отговорността) контролни дейности, включващи писмени политики и

процедури, създадени да дават разумна увереност, че рисковете са ограничени в допустимите граници, определени в процеса на управление на риска. Следователно нормативно се извежда разбирането, че контролът, който се осъществява, е вид дейност, която се основа на вътрешно утвърдени политики и процедури. Също така съгласно посочения нормативен акт контролните дейности трябва да са адекватни и разходите за осъществяването им не трябва да превишават очакваните от тях ползи. Следователно може да се приеме, че законодателят определя и поставя изискването за ефективност на контролните дейности, което трябва да се спазва, като отговорност има ръководството на съответната организация.

### 2.3. Видове контролни дейности

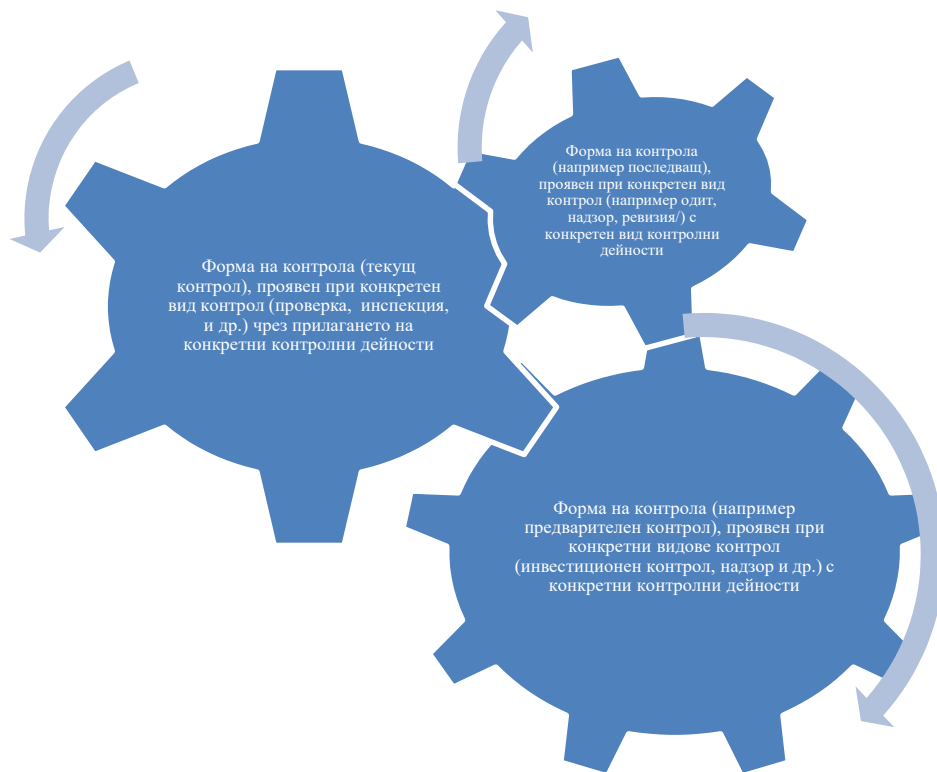
В теорията на финансовия контрол не са напълно изследвани връзката и зависимостта между формата на контрола, вида контрол и видовете контролни дейности. В обхвата на тази книга са систематизирани някои теоретични концепции относно видовете контролни дейности.

В контролната практика, т.е. когато протича даден контролен процес, реално осъзнато или не (тъй като в никой контролен документ не се посочва формата на контрола) се стъпва на формата на контрола. Тя е водещият компонент в контролната дейност, а след това е видът контрол. Спрямо формата и вида контрол се прилагат конкретни контролни дейности. С помощта на фиг. 5 и фиг. 6 е онагледена тази връзка, а именно:



**Фиг. 5. Взаимодействие между форма, вид контрол и контролни дейности при индивидуален контролен процес, когато се проявява конкретна форма на контрола, при конкретен вид контрол и въздейства с конкретни контролни дейности**

*Източник: Авторска разработка.*



**Фиг. 6. Взаимодействие между формата, вида на контрола и видовете контролни дейности при множество контролни процеси**

*Източник: Авторска разработка.*

Във фиг. 6 реално се илюстрира цялостната контролна дейност на страната, като един непрекъснат процес, който се задвижва като часовников механизъм, без да спира. Начало и край има само отделният вид контролен процес, но от гледна точка на макрониво за съответната държава това е един непрекъснат процес, който може да се повтори като етапност, процедурни изисквания, но носи в себе си характера на времето и разкрива спецификите на контролния обект.

Контролната дейност трябва да се разглежда като съвкупност от действия, които могат да преминат през всички етапи на контролния процес (т.е. определяне на обекта на контрола; прилагане на нормата на контрола; определяне на текущото състояние на контролирания обект; сравняване и съпоставяне; прилагане на системата от въздействия), но е възможно даденото контролно действие да е насочено само към един и/или някои от елементите на контролния процес. С помощта на съответната контролна дейност се преминава през съответните етапи на контролния процес. Контролните дейности могат да

са насочени към идентифициране, оценяване, анализиране, въздействие и т.н. Контролните дейности трябва да са адекватни на времето, в което се прилагат и да са съобразени спрямо обекта на контрола.

Контролните дейности се различават спрямо вида на контрола. Те биват: контролни дейности за целите на вътрешния контрол и контролни дейности за целите на външния контрол. Контролните дейности, които се прилагат за целите на вътрешния контрол, са разгледани в следващите части от изложението.



**Фиг. 7. Видове контролни дейности спрямо непосредствената свързаност между обекта и субекта на контрола**

*Източник: Авторска разработка.*

Това, което отличава външния контрол от вътрешния, е че при външния съществува голямо разнообразие на контролни институции и при него, според съответната форма на контрола, протичат различни видове контролни дейности. В следващите части от изложението са разгледани някои контролни институции (като например НАП, АДФИ и Сметната палата), като са анализирани видовете контролни дейности, чрез които се постигат определените контролни цели и задачи. Тук може само да се посочи, като пример, че проверките на НАП се приемат като производство, посредством което се осъществява данъчно-осигурителен контрол (т.е. данъчно-осигурителния контрол е видът контрол), а самото производство представлява съвкупност от действия на органите по приходите, при което се установява спазването на данъчното или осигурителното законодателство. Цялата тази връзка и зависимост подробно ще бъде представена в следващите части от изложението.



От всичко изложено по-горе може да се приеме, че формата на контрола, вида контрол и видовете контролни дейности са много ясно разграничени в практиката. От практическа гледна точка всяка контролна институция се стреми да постигне контролните цели и задачи, а не с точност теоретично да дефинира понятия като форми и видове контрол. Това е разликата между теорията на контрола като научна доктрина и контрола като практическа дейност, но теоретичните концепции са необходими, за да се изяснят механизмите на протичане на контролната практическа дейност.

## Глава трета

### ПРЕДМЕТ И МЕТОД НА КОНТРОЛА

#### 3.1. Предмет на контрола, в т.ч. предмет на финансовия контрол

Характерна черта на контрола като управленска функция е, че той се провежда по всяко време и е насочен към всички етапи от практическото изпълнение на предварително поставените контролни цели и задачи. Контролът има свой собствен предмет, различен от предмета на счетоводството и икономическия анализ.

За разлика от останалите практико-приложни дисциплини, притежаващи утвърдени теоретични познания, които ги утвърждават като наука, при контрола, в т.ч. при финансовия контрол, предметът може да се разгледа в контекста на различните подходи, чрез които се изясняват неговата същност и предназначение. Това се дължи на обстоятелството, че все още контролът не се приема за точна наука. Оттук съответно се поражда и основният проблем, че „липсва доминиращо становище на отделен автор или група автори“<sup>39</sup> за предмета на контрола, в т.ч. предмета на финансовия контрол. В тази връзка предметът на контрола може да се разгледа чрез различни подходи, като обобщено информацията е представена в таблица 4, т.е.

Таблица 4

#### Подходи за изясняване същността и обхвата на предмета на контрола

№	Подход	Същност на предмета на контрола
1.	Философски подход	Предметът на контрола се разглежда от гледна точка на философското разбиране на „науката“ контрол. Според философските концепции под „наука“ не следва да се разбират „всякакви систематизирани възгледи или съвкупност от предметни области, а само емпиричната (оптична) наука, която изследва научните проблеми чрез научните теории“ <sup>40</sup> . Следователно в съвременната философия предметът на контрола се свързва с научните основи на утвърдените контролни концепции за одит,

<sup>39</sup> Донеv, К., Димитрова, Р., Герджиков, Ж. Теория на финансовия контрол. Варна: Наука и икономика, 2010, с. 70.

<sup>40</sup> Вейсел, Ал. Възможни насоки за развитие на българската теория на контрола (<http://publications.vuzf.bg/wp-content/uploads/2015>).

		вътрешен и външен контрол и управленски контрол. <sup>41</sup> Контролната практика, която засилено изпреварва утвърждаването на теоретичните концепции на контрола, е предпоставка съвременното философско разбиране за предмета на контрола да се свързва със системата на обществените отношения, но да се разгледа спрямо утвърдените концепции за одит, вътрешен и външен контрол и управленски контрол.
2.	Управленски подход	Предметът на контрола се разглежда от две страни. Първата гледна точка, която от години беше утвърдена, е, че предметът на контрола е поведението на контролирания (управлявания) обект, насочен към предварително планираните управленски задачи, и в тази връзка предметът на контрола е състоянието на контролирания обект по отношение на дадена цел. Днес, тъй като управленската теория и управленските подходи значително се промениха, се поставиха нови виждания за управленската функция, отгук съответно се промени и предметът на контрола като функция на управлението, а именно <sup>42</sup> : <ul style="list-style-type: none"> <li>- предметът на контрола могат да бъдат не само извършените дейности, но и дейността на мениджмънта;</li> <li>- предметът на контрола е утвърдената контролна система, която е създадена посредством контролната информация, използвана по време на регулаторния процес. Контролната система, според съвременните управленски теории, се изгражда комбинирано чрез планирането и контрола в една обща система наречена „Controlling“. Системата се състои от следните основни елементи: планиране, отчитане, контрол и управление.</li> </ul>
3	Икономически подход	Предметът на контрола са всички аспекти на труда, като целесъобразна човешка дейност в производствения процес, т.е. това е самият труд, обектите на труда и средствата за труд, изучавани от гледна точка на спазването на правилността на одобрените стандарти. Също така, този подход определя същността на икономическия контрол, чийто предмет „проследява и идентифицира съответствието

<sup>41</sup> Пак там.

<sup>42</sup> Гольдштейн, Г.Я. Основы менеджмента. ТРТУ, 2003, с. 32.

		на актуалното състояние на икономическото производство с установената процедура за неговата организация и държавно регулиране <sup>43</sup> .
4	Системен подход	Предмет на контрола са притежаваните качества на икономическите системи, представляващи съвкупност от свойства, даващи възможност да се получат определени резултати. Качествата, които може да притежава една икономическа система, са: надеждност; точност; интегративна способност; акумулираща способност и устойчиво развитие на системата.
5	Социален подход	Предметът на контрола обхваща състоянието и изменението на обектите на контрола, в това число дейностите на организациите и държавните органи като цяло, както и дейностите на организациите в определени области или за отделни операции. Когато предметът на контрол е дейността на организациите и органите като цяло, тогава означава, че е налице общ контрол. Когато предметът на контрол са дейностите на организациите в определени области или контрола се отнася за индивидуални операции, тогава контролът не е общ, а е конкретен контрол в съответствие с установените закони, наредби, правила, решения, заповеди и по-специално е конкретен съобразно спецификите на обекта към определена дата и за определено време. По отношение на такива конкретни обекти от контролните лица се изисква много добре да са запознати с поведението и динамичното изменение на възможното състояние на обекта.

Дълго време сред учените се приемаше, че предметът на финансовия контрол следва да се разглежда само от гледна точка на утвърдените теоретични концепции. Така съответно се утвърди **теоретичният подход за изясняване предмета на теорията на финансовия контрол**,<sup>44</sup> значително по-късно предметът на финансовия контрол се изследва като **практическа дейност**. Основната насоченост на предмета на теорията на финансовия контрол е „изследване на съществуващите и създаване на нови знания за средствата и способите, за организацията на контрола и технологията по неговото осъществяване, както и за принципите и подходите за създаване на коригиращи програми за поведението на

<sup>43</sup> Луканов, К. Финансово управление на предприятието. Пловдив: ИМН, 2007, с. 43.

<sup>44</sup> Попов, Г. Проблемы теории управления, М., Экономика, 1974, с. 192.

неговите обекти.“<sup>45</sup> Следва да се отбележи, че предметът на теорията на финансовия контрол разкрива същностните характеристики само и единствено на финансовия контрол, а не на контрола като цяло. Предметът на теорията на финансовия контрол е проучването и теоретичното разграничаване на видовете от формите на финансов контрол. С развитието на науката **предметът на теорията на финансовия контрол** обхваща специфичните особености на **функциите на финансовия контрол**. На отделните етапи от реализирането на контролния процес, функциите на финансовия контрол се проявяват в зависимост от: съдържанието и спецификите на процеса; характера и направлението на въздействието на контролния процес върху развитието на обекта; развитието на нормата на контрола и развитието на съответната финансово-контролна система; в зависимост от реакцията на тази контролна система от въздействието и от ролята, която изпълнява функцията при целенасоченото въздействие върху контролирания обект.<sup>46</sup>

**Функцията на финансовия контрол**, от една страна, концептуално се основава на разбиранията и същността на **общата функция на контрола**, но от друга страна, притежава своите специфични значения, чрез които се различава от именно тази обща функция. **Функцията на контрола** се разглежда като съвкупност от специфични по характер дейности на контролирания субект, получени в резултат на разделението на контролните дейности, като се осигурява целенасочено въздействие върху контролираните обекти. Следователно цялостната функция на контрола е изградена на основата на отделни съставни градивни елементи, наречени подфункции, следователно **функцията на финансовия контрол** се явява **подфункция на общата функция на финансовия контрол**.<sup>47</sup> С други думи, *функцията на финансовия контрол е насочена към постигане на финансовите цели и задачи, докато общата функция на контрола е насочена към постигането на социално-икономическите, обществените, правните, идеологичните, производствените и др. цели и задачи*. Може да се приеме, че именно това определя ограниченото въздействие на функцията на финансовия контрол от общата функция на контрола. Според други изследователи към основната функция на контрола се отнасят

---

<sup>45</sup> Донеv, К., Димитрова, Р., Герджиков, Ж. Теория на финансовия контрол. Варна: Наука и икономика, 2010, с. 70.

<sup>46</sup> Неdjялкова, Пл. Изследване на контролната функция под влиянието и въздействието на финансово-контролната дейност на Агенция за държавна финансова инспекция. // Известия, Варна: Наука и икономика, 2013, с. 136 – 151.

<sup>47</sup> Неdjялкова, Пл. Пак там, с. 137.

следните функции (т.е. подфункции): 1) обратна информационна връзка; 2) възпитателна; 3) защитна и 4) въздействаща функция, т.е. (виж фиг. 8):<sup>48</sup>



**Фиг. 8. Функция на контрола**

*Източник: Авторска разработка.*

Функцията на финансовия контрол носи в себе си характеристиката на основната функция на контрола като подфункция, но така също тя носи в себе си и специфичните финансово-контролни дейности, осъществявани от финансовия контрол. Финансово-контролните дейности са съвкупност от задачи, които се определят от спецификите, целите и правомощията на финансово-контролните институции. Поради тази причина функцията на финансовия контрол се представи като съвкупност от функциите на видовете финансов контрол, в т.ч. функциите на отделните видове финансово-контролни институции. Математически тази зависимост може да се представи по следния начин:<sup>49</sup>

$y = f(x_1, x_2, x_3, x_4, x_5, x_6, x_7, x_8)$ , където:

$x_1$  – данъчен контрол;

$x_2$  – бюджетен контрол;

$x_3$  – банков контрол;

$x_4$  – митнически контрол;

$x_5$  – застрахователен контрол;

$x_6$  – валутен контрол;

<sup>48</sup> Донеv, К. Някои основни въпроси на теорията на социалистическия стопански и финансов контрол. // Трудове на висшия институт за народно стопанство „Димитър Благоев“, том 55, кн. 1, Варна, 1983, с. 21.

<sup>49</sup> Неdялкова, Пл. пак там, с. 138

x7 – независим финансов одит;

x8 – вътрешен контрол.

Тази зависимост може да се изследва както за целите и нуждите на практиката, така също и от теоретична гледна точка чрез регресионния анализ, като по този начин могат да се определят взаимната връзка и зависимост между отделните независими и зависими променливи.

Разглеждайки **предмета на финансовия контрол от практически аспект**, е необходимо да се вземе под внимание, че той обхваща:

- 1) финансовите процеси и явления;
- 2) управленските решения;
- 3) обществените отношения;
- 4) отразява социално-икономическото развитие.

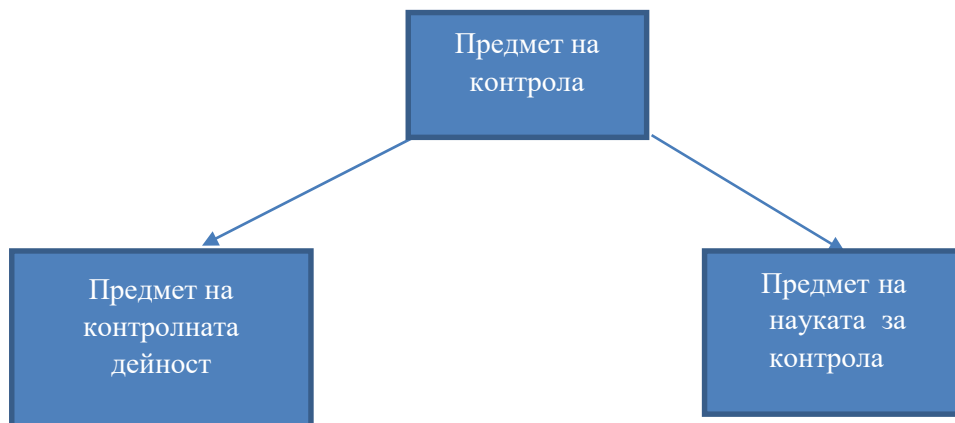
В тази връзка, от гледна точка на практическия подход, предметът на финансовия контрол е насочен освен към „изследване със специфични способности на съответната собственост и произтичащите от това отношения“<sup>50</sup>, предметът на финансовия контрол от позицията на този подход излиза извън рамките на даден контролен процес и даден контролен цикъл. Той е насочен към практическо и качествено изследване на дългосрочното продължително влияние на финансовия контрол върху финансово-икономическото, социалното, политическото и идеологическото развитие на страната, в т.ч. и към развитието на отделните структурни единици, които се различават по отношение на собствеността. Следователно неточно и неправилно е да се приема, че предметът на финансовия контрол е насочен единствено към контролния процес за констатиране и определяне на състоянието, изменението и допуснатите отклонения на контролирания обект. Неговият предметен обхват от гледна точка на практиката е безкраен. Поради тази причина редица автори слагат знак за равенство и отъждествяват предмета на финансовия контрол с обектите на финансовия контрол, което също е неточно твърдение, тъй като именно практическата дейност е представката за появата на нови финансово-контролни обекти, които се изследват и тестват практически в различни контролни ситуации и се

---

<sup>50</sup> Донеv, К., Димитрова, Р., Герджиков, Ж. Теория на финансовия контрол. Варна: Наука и икономика, 2010, с. 70.

извеждат резултати от тях спрямо обхвата на предмета на финансовия контрол като практическа дейност.

Следователно въз основа на всичко изложено по-горе следва да се приеме, че контролът от гледна точка на характеризирането на неговия „предмет“ може да се изследва и анализира от два аспекта, а именно:



**Фиг. 9. Видове аспекти за изследване на предмета на контрола**

*Източник: Авторска разработка.*

Предметът на контролната дейност се свързва с всички видове и форми на контрола, а така също е насочен към разглеждането на спецификите на всяка една контролна дейност и проявлението на тази дейност към съответните контролни обекти. Предметът на контролната дейност е насочен към плановото организиране на контрола, неговото текущо и последващо проявление върху контролираните обекти, прилагайки съответните средства и способности на контрола. Именно поради тази причина обектите на контрола се разглеждат като предмет на контролната дейност. От гледна точка на дадена контролна институция, ако разгледаме нещата в по-тесен аспект, предметът ще обхване дейността на съответната контролна институция, която е съвкупност от различни, но свързани по между си контролни дейности и процеси.

Предметът на науката за контрола се изследва много задълбочено през годините от проф. д-р ик.н. Михаил Динев. В една от последните си книги –



„Контрол и регулиране в социалното управление“, проф. Динев обръща внимание на контрола като научно направление и като такава притежава свой предмет. Защо е необходимо това разграничение на двата предмета? Може да се приеме, че това е необходимо, за да разберем към какво насочваме фокуса на вниманието, изследването и обследването. Безспорна е тезата в 21 век, че науката за контрола е утвърдена, като „науката за контрола има за свой предмет изследването на закономерностите, определящи позициите на неговите обекти, промените в зависимост от условията на средата, в която се развиват, тяхното минало, настояще и бъдеще“<sup>51</sup>. От тази дефиниция следва, че предметът на науката за контрола е не непрекъснат процес на развитие, не е статична, а динамична закономерност, която зависи от новите обекти, които са под обхвата на изследванията. От гледна точка на предмета на контрола, като контролна дейност, тук вече трябва да се вземат под внимание както обектите, така и средствата, способите, а дори и технологията на контрола.

Въз основа на всичко изложено по-горе може да се приеме, че предметът на контрола е труден за точно дефиниране. Той може да се разгледа от различни аспекти, но никой аспект сам за себе си няма да е достатъчно обхванен, за да може с точност да го определи. Поради тази причина може да се приеме, че всяко едно твърдение за предмета на контрола е значимо, но не с достатъчна точност, за да се приеме като аксиома.

### **3.2. Метод на контрола, в т.ч. метод на финансовия контрол**

Въпросите за метода на контрола, в т.ч. метода на финансовия контрол и методологията на финансовия контрол, винаги са актуални, тъй като те са най-податливи на изменение и развитие. Заслуги за задълбочено и детайлно изследване на понятията „метод, методика и методология на контрола“, в т.ч. на финансовия контрол, имат проф. д-р ик.н. М. Динев и проф. д-р ик.н. К. Донеv. Голяма част от техните тези и становища по въпросите за метода, методиката и методологията на контрола, в т.ч. на финансовия контрол, се допълват през годините, доразвиват се, а днес вече се приемат за утвърдени, неизискващи допълнително доказване.

---

<sup>51</sup> Динев, М. Контрол и регулиране в социалното управление. Издателски комплекс УНСС, 2015, с. 73.

В теорията и практиката обикновено методът се приема като начин, път, средство за постигане на определени цели, за решаване на конкретни задачи. Наред с понятието „метод“, се използват понятия, като: научен способ, прием, черти на метода и т.н., което е едно доказателство, че все още липсва точен разграничителен критерий на значението на отделните понятия. Следователно, имайки предвид съдържанието на понятието „метод“, може да се приеме, че чрез метода на контрола може да се характеризира „на първо място, подходът при осъществяване на научните изследвания и на второ място – подходът за практическото реализиране на контролните функции.“<sup>52</sup> Методът на контрола може да се приеме както за обективен инструмент, но така също може да се приеме и за субективен инструмент за изследване, анализиране и констатиране на обективната действителност. Субективният характер на метода, а от тук съответно субективните резултати не са в резултат на действителността, а са в резултат на субективно избрания и субективно приложения метод на контрола.

Съвкупността от всички използвани методи в дадена област образува определена система. Структурата на тази система, изградена на основата на множеството способности, дава облика и съдържанието на методиката. Следователно методиката на контрола, която се прилага като съвкупност от способности, подходи и начини по време на контролните процеси, е различна спрямо спецификите и особеностите на контролираните обекти. От тук съответно следва да се приеме, че методологията е учението за методите. Поради тази причина голяма част от учените отдавна са приели, че методологията е една философска категория, свързана с изучаването на методите на познанието и начините на тяхното приложение.

Когато контролът се разглежда като вид обществено отношение, проявяващо се между субекта (контролната институция, контролния орган, контролното лице, т.е. този, който осъществява контрол) и обекта (контролирания), контролният метод въздейства от субекта към обекта, т.е. контролният субект е този, който въздейства пряко или косвено върху обекта чрез избрания контролен метод. Следователно въз основа на всичко изложено дотук може да се приеме, че методът на контрола е инструмент на познанието на контрола като теория и като практическа дейност. От тук съответно следва, че методът на контрола е

---

<sup>52</sup> Донеv, К. Някои основни въпроси на теорията на социалистическия стопански и финансов контрол. // Трудове на висшия институт за народно стопанство „Димитър Благоев“, 1983, том 55, кн. 1, с. 16.

единство от следните два основни подхода: **общопознавателни подходи**, които са насочени към изследването, развитието и създаването на нови теоретични знанията за контрола като доктрина, и **подходи, които са присъщи за контролната практика**. Към **общопознавателните подходи** се отнасят: индуктивният и дедуктивният метод, анализът, синтезът, сравнителният метод, абстрактните методи и др. **Подходите, които са присъщи за контролната практика**, са насочени към опознаване, количествено и качествено характеризиране на контролираните обекти с цел установяване на състоянието и изменението на обектите, а така също определяне на причините, факторите и предпоставките, които са причина за това изменение. Към тях съответно се отнасят: обследването, наблюдението, проучването, разследването и др.

Според М. Динев методите (подходите) в контрола условно се разделят в четири главни групи:<sup>53</sup>

- 1) специфични (локални) методи – към тях се отнасят методите, които са характерни за спецификите и особеностите на обекта и субекта на контрола, така например методи на държавния контрол, методи на вътрешния одит, методи на независимия финансов одит и др.;
- 2) общи (универсални) методи на контрола – прилагат се в много области на контрола и към тях се отнасят: нормативният метод; ситуационният метод; индикативният метод; методът на пряко въздействие и др.;
- 3) поведенчески методи – те са насочени към поведението на индивида, личността. Към тях се отнасят индивидуалният метод, колективният метод, когнитивно-поведенческите методи и др.;
- 4) математически методи – широко приложение намират при вътрешния контрол и вътрешния одит. Не всеки контролен обект позволява да се приложат математическите методи. Прилагането на математически методи в контрола изисква добро познаване на математическия инструментариум, а така също добро познаване на спецификите и особеностите на контролирания обект.

За постигането на качествен и ефективен контрол е необходимо прилагането на компилация от методи, така че да се разгледа контролният обект от различни аспекти и да се открият отклоненията от нормата. Целта на контрола е да се постигнат всички негови

---

<sup>53</sup> Динев, М. Контрол в социалното управление. Тракия – М, 1999, с. 60.

функции, а най-важната и основна цел е той да въздейства върху контролирания обект по най-правилния и точен начин, така че въздействието да е поучително и да има дългосрочен ефект. Изборът на подходящи средства и способности е част от метода на контрола, заедно съответно те определят цялостната методология на контрола.

Много често се поставя знак за равенство между метода на финансовия контрол и метода на контрола. Методът на финансовия контрол се утвърждава и се базира на същността и разбирането на метода на контрола, тъй като метода на финансовия контрол е съставна част от цялостния метод. Специфичното за метода на финансовия контрол е неговата конкретизация за фактическото реализиране на финансово-контролната функция. Оттук съответно се проявяват спецификите и различията на метода на контрола и метода на финансовия контрол, които са представени в таблица 5.

Таблица 5

**Критерии и различия между метода на контрола  
и метода на финансовия контрол**

<b>Критерии</b>	<b>Метод на контрола</b>	<b>Метод на финансовия контрол</b>
Предназначение	Постигане целите на контролната функция (общата функция на контрола).	Постигане целите на финансово-контролната функция
Приложение	По-широко е приложението на метода на контрола.	Методът на финансовия контрол е с финансово-икономически обхват и приложение. Той е насочен към изучаване на икономическата ефективност, законност, достоверност и целесъобразност на финансово-икономическите операции и обекти.
Градивни елементи	Подходи и прийоми за практическото реализиране на контролната функция. Подходите са общи (универсални), специфични (локални),	Подходи и прийоми за практическото реализиране на финансово-контролната функция.

	математически подходи, поведенчески подходи, системни подходи, ситуационни подходи, икономически подходи, организационно-разпоредителни подходи и др.	
Информацията, която се предоставя	Дава широки знания за обектите на контрола, тъй като разнообразните подходи, които се прилагат комплексно, изучават и изследват състоянието и изменението на обекта.	Предоставя ограничена информация и знания и тази информация е сведена до финансово-икономическото състояние на контролния обект поради ограничения обхват на прилаганите подходи.

Така както имат своите разграничителни линии на действие, методът на финансовия контрол и методът на контрола имат общи компоненти. Общото между тях е, че имат еднакви свойства, а именно:

1. **Разбираемост на метода** – методът има способността да се осъзнава от лицата, които го прилагат. Когато даден метод е трудно разбираем и не може да се възприеме, неговото приложение е ограничено. В контролната практика, ако има неразбираемост на съответния метод, това не се дължи на утвърдения метод, а на нискоквалифицираната подготовка на контролните лица, които следва да го приложат.

2. **Детерминираност** – свързва се със съвкупността от детерминанти, които пораждат необходимостта от точно прилагане на съответния метод в конкретна контролна ситуация. Детерминираността се свързва с условията на контролната дейност.

3. **Целенасоченост** – насочен е към разкриване на спецификите и особеностите на контролирания обект, също така целенасочеността определя съзнателните действия за постигане на контролната функция.

4. **Рационалност** – подходите, които са присъщи за съответния метод, имат обвързаност както един с друг, така съответно са обвързани с други подходи, част от методите на научното познание.

5. **Резултативност** – постигане на целите и предварително поставените задачи. Резултативност на метода се извежда чрез система от показатели, признаци и критерии.

6. **Системност** – съвкупността от съставните елементи, взаимосвързани и взаимнообусловени от неговата обща структура.

7. **Икономичност** – методът позволява намаляване на разходите и средствата, така че да се постигнат предварително определените цели и задачи. Тази способност се отнася както за метода на контрола, така и за финансовия контрол. Когато се установи увеличение на разходите по контролните дейности, това означава, че е нарушено прилагането на способността на метода за икономичност.

8. **Ефикасност** – съответния метод дава способността да се постигнат нещата по най-правилния и точен начин спрямо предварително поставените цели и задачи, т.е. да се достигне желания ефект и резултат.

9. **Надеждност** – надеждността е способността на метода да се прилага по един и същи начин в еднотипни контролни ситуации и контролни среди, така че резултатите да бъдат качествени, точни, обхватни и цялостни. Контролните ситуации не могат да бъдат едни и същи, те са еднотипни, тъй като все по някакъв признак се различават една от друга. Различните методи имат различна степен на надеждност – висока, средна и ниска степен. В контролната практика утвърдените методи са високо надеждни, не е надежден техният подбор и начин на прилагане в съответната контролна ситуация.

Разграничаването на понятията „подход“ и „метод“ в контролната практика и в науката за контрола е съществен момент от гледна точка на приложението на тези понятия. Разбира се, контролната практика не потвърждава това крайно твърдение. В нея се наблюдава толкова дълбоко обвързване между понятията „предмет“ и „метод“, че те невинаги могат да бъдат разграничени. Това особено се наблюдава в одитните процеси, а така също и в надзорната практика. От теоретична гледна точка, разглеждайки теоретичните концепции на контрола, е добре да се поставят все пак основните разграничителни линии между тези понятия.

**Подходът** следва да се приема като основата за изграждането на дадена теория. От съдържателен аспект в себе си той носи идеята, концепцията, гледната точка, дори организацията, в която следва да се осъществи съответното действие. Изборът на даден подход зависи от разбиранията на индивида, който ще ги прилага, и от нагласите и желаните резултати, които той ще се стреми да постигне с тях. Подходът по-точно е насочен към науката за контрола, а не толкова към практическата дейност на контрола. Въз основа на

съответните подходи се изграждат съответните научни теории за контрола. Също така, с помощта на съответните подходи се стремим да разберем и научно да обясним много от процесите и явленията, които се случват около нас. **Такива подходи са индуктивният подход и дедуктивният подход.** При дедуктивния подход се тръгва от общото към частното, а когато се подхожда от частното към общото, подходът е индуктивен. Общото на всички научни подходи е, че са предпоставка за изграждането на множество научни теории и тяхното научно изследване.

**Методът** е начинът, по който ще се прави нещо, или „начин на въздействие върху обекта с цел да се постигне по-висока степен на съвършенство в него, да се разкрият закономерностите и тенденциите, да се изследват статистиката и динамиката на процесите и явленията, връзките в тях, между тях и извън тях, т.е. цялата гама от сложни връзки във и извън обекта, между него и средата, в която обектът съществува.“<sup>54</sup> Също така методът е начинът по който ще се постигне съответния резултат. Следователно методът е начинът за постигането на крайните практически и научни задачи. Възможно е някои методи да се използват само за постигане на конкретни научни цели и задачи в научните разработки, а в други случаи методите да са с практическа насоченост, като е допустима и трета възможност – даден метод да е приложим както за научни цели, така и за практически цели. Разнообразието от методи е голямо и това се определя от различните цели, намерения и задачи, които се поставят за разрешаване.

**Общото за всички методи е:**

1. Те са последователност от действия.
2. Тяхното прилагане се определя от предварително поставените цели и задачи за разрешаване.
3. Методите могат да имат много възможности за приложения и това зависи от състоянието на обекта, към който са насочени.
4. Приложението на съответния метод зависи от знанията и уменията на леността, която го прилага. Професионалният опит и квалификацията тук съответно се проявяват и открояват. Един и същ метод може да се приложи по различни начини, като в един случай неговото приложение да е успешно, качествено, точно и своевременно, а в други случаи това да не се получи. Това зависи не само

---

<sup>54</sup> Динев, М. Усъвършенстване на контрола в народното стопанство. Георги Бакалов, 1989, с. 53.

от обекта на контрола и контролната среда, но и от професионалната компетентност на контролното лице.

5. Методите могат да имат различни алтернативи за приложение, това именно ги отличава от съответния принцип, тъй като при принципите имаме точно определена рамка, в която следва да се действа и да не се отклоняваме от нея, докато при метода има възможност за адаптиране и алтернативно въздействие върху конкретния обект.

### **3.3. Значение и предназначение на количествените и качествените методи в контролната практика**

Количествените методи се използват за решаването на редица проблеми, свързани с контрола. Голяма част от контролната дейност се основава на констатациите, идентифицирани чрез сравняването на контролната норма с моментното установено състояние на контролирания обект. Прилагайки в контролната практика сравнението като контролен способ, се формират различни количествени и качествени данни, които намират отражение в различните способи на анализа с помощта на количествените и качествените методи.

Количествените методи по своята същност са математически методи, които се прилагат за решаването на конкретна задача. Тяхното прилагане в контролната практика позволява да се задълбочи количественият анализ при сравняването и обработката на количествените данни. Приложението на количествените методи в контролната технология е сложен процес, но при него се реализират редица положителни ефекти за контролната дейност. С помощта на количествените методи могат да се предложат многобройни варианти за последващото протичане на контролните дейности. В съвременния свят, с развитието на информационните и дигиталните технологии, размерът на числените данни се увеличава непрекъснато, а обработването на числената информация, следвайки тенденциите в иновационните технологии, увеличава познавателния процес. Количествените методи в контролната практика „осигуряват техники за овладяване на това



нарастващо натрупване на данни, като подпомага вземането на правилните контролни решения.<sup>55</sup>

Според М. Бакърджиева количествените методи се прилагат като мощен съвременен апарат за изработване на крайни контролни (управленски) решения. Те обхващат „голямо разнообразие от частни методи, най-значими сред които са групите на икономическите, статистическите и математическите методи.“<sup>56</sup> За приложението на количествените методи е необходимо правилното трансформиране на реално поставените задачи в икономико-математически от съответен тип модели и методи за решаване.

Проблемите, свързани с приложението на количествените методи в контролната практика, се наблюдават в неговите организационни етапи, а именно:

1. Количественият метод следва да бъде подробно описан (разписан) в контролната политика на дружеството или на съответния контролен орган, който го прилага. Въз основа на описанието на метода се регламентира структурирането на информацията и нейното обобщаване и представяне.

2. Необходимо е да се проучи взаимната връзка между променливите, които участват в утвърдения количествен модел. Проучването на взаимовръзките е с цел да се установи дали те са свързани (корелирани) и ако е така, да се определи колко силна е зависимостта.

3. Ако лицето (съответният инспектор, оценител, изследовател, контролър и т.н.) има съществени причини за пренебрегването на причинно-следствените връзки между показателите, следва аргументирано и писмено към съответния доклад, протокол или експертно решение да обоснове причините за това. Необходимо е да се направи един сравнителен анализ на резултатите, които се получават въз основа на пренебрегването на причинно-следствената връзка и резултатите, които биха се получили, ако се вземе предвид зависимостта между променливите.

---

<sup>55</sup> Quantitative Methods in Management ([http://www.utu.fi/en/units/tse/units/quantitative\\_methods\\_in\\_management/Pages/home.aspx](http://www.utu.fi/en/units/tse/units/quantitative_methods_in_management/Pages/home.aspx)).

<sup>56</sup> Бакърджиева, М. Количествени методи в управлението. Свищов: Академично издателство „Ценов“, 2005, с. 3.

4. Ако резултатите, които са получени, са следствие на хипотетично странично тестване или проба, следва да се уточни това, а така също да се даде отговор на въпроса дали тези резултати може да са надеждни и да служат като сравнителни данни.

Според изследване на Европейската комисия „Quantitative versus qualitative methods“ трудностите при прилагането на количествените методи в практика са породени от редица фактори, като:<sup>57</sup>

- Някои данни не могат да бъдат представени в цифрови стойности, като например съществени социални и политически променливи. Невъзможността за приложение на нецифровите данни в количествените методи не означава, че те са по-малко осезаеми или неподатливи на анализи и прогнози като влияещи фактори върху съответния обект.
- Изводите от количествено-измеримите елементи на едно явление не трябва да се приемат като меродавни и обхващащи цялата контролна практика. Всяко явление следва да се разгражда индивидуално за съответния контролен процес, за съответния времеви период и за съответния контролиран обект.
- Липсата на достатъчно налични качествени данни. Понякога за набавянето на качествени данни анализаторите правят излишни и прекалено високи разходи, които впоследствие не се покриват.
- Преодовереността, че разполаганите данни са точни, без да са предварително проверени, е предпоставка за редица последващи проблеми.
- Липсата на достатъчно квалифицирани кадри, които могат правилно да боравят и прилагат количествените методи, като например неправилно прилагане на дадени показатели поради незнание на тяхното предназначение; неточно интерпретиране на информацията, която се получава от съответните коефициенти и показатели, и др.
- Прекомерното формализиране на етапите може да доведе до намаляване на нивата на участие от страна на участниците, особено когато се използват сложни техники на групата. Някои модерни статистически методи и техники за моделиране са много сложни и сравнително малко хора са в състояние да

---

<sup>57</sup>

Quantitative versus qualitative methods  
([http://forlearn.jrc.ec.europa.eu/guide/4\\_methodology/meth\\_quanti-quali.htm](http://forlearn.jrc.ec.europa.eu/guide/4_methodology/meth_quanti-quali.htm)).

контролират или да оспорят начина на тяхното приложение. Възможно е експертните лица да са специализирани в прилагането на точно конкретен метод. В този случай в практиката е допустимо включването на други експерти и така да се приложат различни методи, като се изведе качествено експертно решение и становище.

Считаме, че за да се приложат количествените методи, контролният процес следва да се разглежда като сложносъставна операция. Под понятието „операция“ следва да се разбира набор от взаимно свързани дейности, които са обединени от постигането на определените цели и задачи. В редица случаи под „операция“ се разбира съвкупност от елементи и връзките между тях, т.е. може да се приеме самата контролна система и нейното функциониране. Изследването на операцията с помощта на количествените методи изисква тя да е логически правилно формулирана.

В контролната практика поставянето на ограничения относно наличието на крайните контролни резултати е сложно изискване, което се определя от съществените променливи, оказващи влияние върху контролния процес. Идентифицирането на променливите, определянето на тяхното влияние върху контролната среда изисква от лицата, прилагащи количествените методи, системни математически и контролни познания.

Като се има предвид изложеното дотук, могат да се направят следните основни изводи:

1. Количествените методи не са необходимост, но и не са задължителен елемент от контролната практика. Тяхното прилагане в контролния процес е по преценка на експерта, който реализира контролната процедура.
2. Чрез количествените методи се постига по-пълен и детайлен анализ на контролната ситуация. Може да се осъществи сравнение и количествено съпоставяне на данните, фактите и събитията в различните контролни процедури.
3. Количествените методи дават възможност за извършването на разнообразни изследвания и въз основа на тях да се вземе правилното крайно решение.

**Качествените методи** в контролната практика са с доминиращо значение в различните контролни институции. Един от основните способности, който се прилага при количествените методи в контролната практика, е идентифицирането на съдържателни въпроси, чрез които да се разкрие същността на изследвания обект или проблем. Тук

основният проблем е интерпретацията на резултатите, тъй като самият метод предразполага резултатът също да е под формата на качествени данни, а не количествени данни. Това е един от основните недостатъци на качествените методи. Друг основен проблем е, че въпреки че качествените методи са по-адаптивни към изменението на тествания обект, то невинаги чрез тях може да се определят причинно-следствената връзка и зависимост на факторите, които въздействат върху изменението на обекта.

Друг съществен недостатък на качествените методи е, че невинаги позволяват да се направи адекватен сравнителен анализ на данните между отделните периоди. Много от данните и резултатите, които се извеждат с помощта на качествените методи, отразяват текущото/моментното състояние на обекта, носят характера на времето, в което е направено проучването, и това допълнително утежнява процеса на анализа. От друга страна, качествените методи изискват повече ресурси (като например: време; най-вече човешки ресурси (анкетъори); правилно извеждане на информацията и др.).

Качествените методи са широко приложими при екипното провеждане на контролните дейности, когато в контролната дейност участват повече лица и имат различни позиции относно проверявания обект. Дискусионният и анкетният метод (под формата на въпросници) са вид качествени методи, които са най-често приложими в контролната практика.

Различните алтернативни възможности, при които може да се осъществи контролният процес, изискват комбинация от методи, чрез които да се тестват, анализират и определят крайните състояния на контролирания обект. Поради тази причина е от съществено значение контролните лица да притежават нужната професионална компетентност, за да могат при сложни контролни ситуации да реагират най-правилно, точно и своевременно с прилагането на съответните средства и способности на контрола.

## Глава четвърта

### СПЕЦИФИКА НА КОНТРОЛНАТА СРЕДА.

#### ВИДОВЕ КОНТРОЛНИ СРЕДИ

#### 4.1. Същност на контролната среда

Контролната среда може да се разглежда от различни аспекти, като това съответно определя нейната същност. В случаите когато се анализира контролната среда на микрониво, следва да се изследва нейната същност за дадено предприятие (спрямо самата организационна структура и спрямо системите за вътрешен контрол). На макрониво, т.е. когато се разглежда съответната структурна цялост на държавата спрямо националната икономика, динамиката и развитието на обществото, тогава съответно контролната среда се анализира именно чрез целостта на държавната власт, обществото и всички фактори, които влияят върху държавния суверенитет.

Оттук съответно следва да се изведат две отделни дефиниции за контролната среда. Прилагайки нормативния подход за изследване, понятието „контролна среда“ се установява, че е регламентирано в различни нормативни актове. Така например съгласно Международните стандарти за професионална практика по вътрешен одит контролната среда се определя като *отношението и действията* на Съвета и ръководството, и по-точно като израз на значението, което те отдават на контрола вътре в организацията. Следователно тази среда се определя от цялостния организиран вътрешен контрол в организацията. Именно контролната среда осигурява необходимите дисциплина и структура за постигането на основните цели на системата за вътрешен контрол. Вътрешната контролна среда се определя от:

1. почтеността и етичните ценности;
2. управленската философия и стила на работа;
3. организационната структура;
4. правомощията и отговорностите на всички заети лица в предприятието, в т.ч. и ръководните лица;
5. политиките и практиките по отношение на човешките ресурси;
6. компетентността на персонала.

Когато се оценява ефективността на вътрешния контрол за конкретна организация, компонентът „контролната среда“ е един от основните компоненти, които изграждат цялостната система за вътрешен контрол. Поради тази причина, заедно с останалите компоненти на системата, контролната среда отделно се тества като част от общата оценка за ефективност и се установява дали тя функционира правилно. Това изискване се въведе след една от последните актуализации на модела COSO-2013 и съгласно него, за да бъде функционална контролната среда, следва да се спазват 5 основни принципа, а именно:

1. *Принцип 1 „Организацията демонстрира ангажимент за почтеност и етични ценности“;*
2. *Принцип 2 „Бордът на директорите показва независимост от ръководството и упражнява надзор върху развитието и изпълнението на вътрешния контрол“;*
3. *Принцип 3 „Ръководството създава с надзор от борда структури, йерархична подчиненост, линии на докладване, както и съответните правомощия и отговорности за изпълнение на целите“;*
4. *Принцип 4 „Организацията демонстрира ангажимент за привличане, развитие и задържане на компетентни лица в съответствие с целите“;*
5. *Принцип 5 „Организацията търси отговорност от служителите за изпълнението на възложените им задължения в областта на вътрешния контрол за постигането на целите“.*

От гледна точка на макрониво понятийният апарат е много по-обхватен. Така например в изведения доклад за функционален анализ на политиката „Контролна среда в публичния сектор“ контролната среда на макрониво се разбира като „**системата от органи на изпълнителната власт и административни структури и звена, осъществяващи контрол върху дейността на администрацията**“<sup>58</sup>. От гледна точка за разбирането за същността и значението на контролната среда на макрониво спомагат различните нормативни актове, а именно:

1. Закона за финансово управление и контрол в публичния сектор (ЗФУКПС);

---

<sup>58</sup> Функционален анализ на секторна политика „Контролна среда в публичния сектор“ 2019 година (<https://www.strategy.bg/Publications/View.aspx?lang=bg-BG&categoryId=&Id=266&y=&m=&d=>).

2. Закона за вътрешния одит в публичния сектор (ЗВОПС);
3. Закона за Сметната палата (ЗСП);
4. Закона за държавната финансова инспекция (ЗДФИ);
5. Закона за управление на средствата от Европейските структурни и инвестиционни фондове (ЗУСЕСИФ);
6. Закона за обществените поръчки (ЗОП).

#### **4.2. Видове контролни среди**

Естественят ход на деленето на контролните среди на микрониво и на макрониво предопределя всеки един вид да се анализира отделно спрямо неговите особености и специфики.

##### **4.2.1. Видове контролни среди на макрониво**

В одитен стандарт 55 „Вземане под внимание на вътрешния контрол при извършване на одит на финансовите отчети“ (SAS 55 – „Consideration of the Internal Control Structure In a Financial Statement Audit“) се регламентира, че контролната среда е съвкупност от онези фактори, които оказват влияние върху реализирането на утвърдените политики и процедури на организацията.

Факторите, които изграждат контролната среда, се подразделят на вътрешни и външни. Към вътрешните фактори се отнасят: възприетата организационна структура; утвърдените управленска философия и стил на работа; а така също и мениджърските отношения. Към външните фактори се отнасят правно-нормативните правила, а така също и неписаните общоприети норми. Следователно външните и вътрешните фактори, оказващи влияние върху развитието на определена организация, са основните градивни елементи, изграждащи структурата на контролната среда. В зависимост от взаимодействието между тези два структурни елемента се определя освен спецификата, но и видът на контролната среда. *Според този признак приемаме, че контролната среда се подразделя на: активна, пасивна и корупционна контролна среда.*

**Активната контролна среда** е онази среда, която с бързи темпове се изменя и за контролиращия е много трудно да определи в коя точно контролна ситуация се намира контролният процес. Допуска се, че средата е толкова активна, че противодейства за

достигането на максимално ефективно контролно решение. Избирането и прилагането на контролни принципи, с помощта на които се цели ефективното реализиране на контролния процес, много често се прави импулсивно. Това от своя страна е предпоставка на един по-късен етап да се установи, че направеният избор при определянето на крайното контролно решение, е неправилен. Тази грешка е основната причина голяма част от контролните процеси да не разкрият правилно състоянието на контролирания обект, а от друга страна е предпоставка за отменянето на издадените от контролните органи актове. Имайки предвид, че принципите са градивен елемент на материалноправните разпоредби, следва, че нарушавайки тях (т.е. принципите), се нарушават законово регламентирания материалноправни разпоредби и обратното – нарушавайки материалноправните разпоредби, се нарушават законово утвърдените принципи.

Според З. Славчев<sup>59</sup> едно от основанията за съдебна отмяна на актовете, издадени от административните органи, е противоречието на издадения акт с материалноправните разпоредби. Това противоречие на издадените индивидуални административни актове с материалноправните разпоредби е характерно за активната контролна среда. Нещо повече, в тези случаи се ангажират и други контролни органи, в т.ч. на съдебната власт (прокуратурата). Това рефлексивно дава негативно отражение и върху ефективността на издадените актове.

В такава контролна среда целта и стремежът на контролните органи следва да бъде достигането до максимална ефективност на контролния процес и контролното решение, което е формулирано, да е най-оптималното. Прилагайки тези правила, считаме, че индивидуалните контролни актове, които контролните органи издават, напълно ще отговорят на изискването за целесъобразност и законосъобразност. Все още в практиката не са малко примерите, в които контролните органи, под влияние на динамичната контролна среда, издават индивидуални административни актове, които не съответстват на законово определените разпоредби и в следствие са обжалвани по съответния административен и съдебен ред.

*Пасивната контролна среда* е коренно различна от активната, тъй като тя благоприятства за достигането на оптималното контролно решение, а така също не е прекалено динамично променяща се. Контролиращият преминава през всеки етап от

---

<sup>59</sup> Славчев, З. Обжалване на ревизионен акт. София: Нова Звезда, 2010, с. 53



контролния процес последователно, не се наблюдава съществено влияние на външни и вътрешни фактори, които да оказват съществено влияние върху контролната дейност. Приключването на контролния процес като документална обоснованост следва нормативните изисквания.

Считаме, че различията между активната и пасивната среда се наблюдават в прилаганите теории, с помощта на които се изследват процесите и явленията. Пасивната среда е по-благоприятна за приложение на количествената теория, с помощта на която се изследват обектите и явленията, прилагайки математическо моделиране. Промяната в състоянието на контролираните обекти много по-лесно се тълкува и разяснява, използвайки линейното и динамичното програмиране, симплекс метода, а така също и прилагайки теорията за масовото обслужване. Сигурността, която дава пасивната среда не само за контролните органи, но и за контролираните обекти, е предпоставка за правилното и точно анализиране на формиралата се контролна ситуация.

От друга страна, правилното приложение на математическите методи и модели в пасивната контролна среда е предпоставка за правилното моделиране на контролния процес и представяне на влиянието, което съществува между контролните принципи, въз основа на които се реализират контролният процес и законово регламентираните принципи, които е следвало да спазва контролираният обект при реализирането и осъществяването на своята икономическа дейност. Динамиката на активната среда не позволява това влияние да се разкрие напълно.

**Корупционната контролна среда** е онази, в която единият от факторите, оказващи влияние върху развитието на съответната контролирана организационна единица, е корупцията. Все още е спорен въпросът дали в корупционната среда може правилно и точно да се реализира ефективен контролен процес. Изследването, което водещата одиторска компания – „Ernst & Young“, направи през 2008 г. сред 1186 предприятия, установи, че независимо от корупционния фактор 72% от анкетираните считат, че е достатъчно ефективна работата на контролните органи, тъй като контролната дейност е способствала за разкриването на подкупи и корупционни практики. Останалите 22% смятат, че контролните органи не се справят добре с поставените им предварително задачи и цели и върху контролната дейност оказва влияние корупционната среда, в която се развива контролният процес.

Корупционният фактор може да се изследва в различни аспекти. Първият аспект е като фактор, който е породен от външни предпоставки за контролната институция. Предпоставките за наличието на корупция са народопсихологията (липсата на етични и морални норми, ниското ниво на обществено самосъзнание и др.), социално-икономически фактори (ниските доходи, социалната среда, желанието за по-добър живот и др.), а така също липсата на достатъчно политическа воля за приемането на механизми за противодействие от страна на държавната власт. Вторият аспект за изследване е, когато корупционната дейност се прилага от лица, заети в самата контролна институцията, с цел лична облага. Допускането на редица пропуски, слабости, нередности от страна на контролиращите, а от друга страна – използването на служебното положение за лични облаги благоприятстват наличието на корупция.

Изследванията в областта на контролната среда имат своето високо постижение с откритията, които Mary Parker Follett прави през 1937 г. За времето си Follett достига до конкретни изводи, но тези открития остават недоизследвани и за моменти дори недоразбрани, тъй като биват остро критикувани. С многобройните си научни трудове М. Follett също така успява да щрихира отговорите на голяма част от контролните проблеми и поставя основите, върху които следваше всички нейни съмишленици да продължат изследователските процеси. Според специалистката контролните среди биват два основни вида: **поведенчески** и **цялостни**<sup>60</sup>.

**Поведенческата контролна среда** Follett допуска, че е изградена на основата на самоконтрола, упражняван от самия индивид (S), и на контрола на цялостната организация (система) (G). Въздействието, което организацията (системата) оказва върху индивида, а от друга страна – контролът, който индивидът оказва върху дейността на организацията (системата), са предпоставка за формирането на силна контролна среда (power-sharing control (P)). Именно този powersharing control разкрива реалните възможности на контрола, който обхваща всички нива на една организация, за разлика от досегашните управленски твърдения, че контролът е централизиран само в горната част на управленската йерархия. Цялостната контролна среда, според вижданията на М. Follett, представя дадена организация като съвкупност от безбройни групи, които взаимно си оказват контролно

---

<sup>60</sup> Fayol, H. The administrative theory in the state. In: L. Gulick & L. Urwick (Eds.). Papers on the science of administration. New York: Institute of Public Administration, 1937, p. 65

въздействие. Контролът не е само вътре в самата организация, но протича и извън рамките на определената контролна система. Тази сложна взаимовръзка между самоконтрола, който индивидът осъществява, контролното въздействие на околната среда и контролното влияние на дадена организационна структура формират цялостната контролна среда.

Погледнато през погледа на цялостно държавно управление може да се приеме, че контролната среда е компилация от съответните характеристики на факторите, които въздействат върху развитието на целия държавен апарат. В един период от време средата може да е активна, след това да премине в пасивно състояние с влияние на корупционния фактор. Може да се наблюдава активно-корупционна контролна среда и в тази среда да са подложени на динамика и изпитание контролните институции заедно с техния инструментариум на контрола. В такива динамични изменения на държавните контролни среди функционират контролните институции през последните години. Различният характер на средата поставя пред контролните институции нови хоризонти за работа, променя техния обхват на работа и поставя за постигане нови цели и задачи. Контролните институции се изменят както структурно (организационно), така също и изменят обхватността на контролираните обекти, които са се зародили (появили) или изменили именно в съответната среда.

В заключение може да се обобщи, че контролната среда на макрониво, в която се развива държавния контролен процес и се осъществява държавната власт, оказва съществено влияние върху: правилността и приложимостта на принципите на финансовия контрол; прилаганите средства и способности на държавния контрол. Когато са известни условията на държавната контролна среда, много по-лесно ще се определи от всички законово регламентирани правила кои ще са най-уязвими и лесно нарушими по време на държавния контролен процес, осъществяван от органите на изпълнителната власт. По този начин предразположените за нарушение принципи ще бъдат обект на наблюдение не само от страна на участниците в контролния процес, но така също ще бъдат обект на мониторинг от трети страни, неучастващи в контролния процес, но заинтересовани от правилното и ефективно реализиране на държавния вътрешен контрол, в т.ч. на финансовия контрол.

#### 4.2.2. Видове контролни среди на микрониво

Разглеждайки въпроса за видовете контролни среди на микрониво, тук вече обхватът на изследването може да премине през всякакви граници, разнообразни аспекти на изследване и анализиране, тъй като към този въпрос може да се подходи по различен начин. Тук няма вече вярно или грешно, а има въпрос на гледна точка. Това отличава контролната среда на микрониво от контролната среда на макрониво, която е много тясно обвързана с държавна политика, структура на държавната власт и механизмите за държавно управление.

Съществуват различни критерии за групиране на видовете контролни среди на микрониво, а именно:

1. Според това дали контролната среда отразява функционирането на организациите от публичния или непубличния сектор бива: ***контролна среда на организациите от непубличния сектор и контролна среда на организациите от публичния сектор.***
2. Спрямо категорията предприятия, класифицирани според Закона за счетоводството <sup>61</sup> като ***микроредприятия, малки предприятия, средни предприятия и големи предприятия*** са спрямо стойностите на ***два от следните три критерия***: балансова стойност на активите, нетни приходи от продажби, средна численост на персонала контролната среда бива: ***контролна среда на микроредприятия; контролна среда на малки предприятия; контролна среда на средни предприятия и контролна среда на големи предприятия.***
3. Спрямо вида дейност, която осъществяват съответните видове предприятия:
  - 3.1 според отрасъла:
    - а) ***промишлени*** – контролна среда на промишлените предприятия;
    - б) ***селскостопански*** – контролна среда на селскостопанските предприятия;
    - в) ***транспортни*** – контролна среда на транспортните предприятия;
    - г) ***строителни*** – контролна среда на строителните предприятия;
    - д) ***от сферата на услугите*** – контролна среда на предприятията, предоставящи услуги на населението;
  - 3.2 според вида на предоставените услуги:

---

<sup>61</sup> Закон за счетоводството. // Обн. ДВ, бр. 95 от 8 декември 2015 г. (...) доп. ДВ, бр. 105 от 11 декември 2020 г., изм. и доп. ДВ, бр. 19 от 5 март 2021 г.

а) *финансови* – контролна среда на финансовите предприятия (банкови институции, застрахователни институции, инвеститори, посредници и др.);

б) *нефинансови* – контролна среда на нефинансовите предприятия.

Контролната среда на микрониво е много силно зависима от правно-организационната форма на съответното дружество/предприятие; от оперативната и стратегическата дейност; от утвърдения бизнес модел на управление; от качеството и подготовката на персонала; от корпоративната култура; от работната среда и цялостния стил на управление. Следователно може да се приеме, че контролната среда на микрониво отразява цялостната вътрешна специфика на съответната организация/предприятие. Всяка организация/предприятие сама за себе си е различна и именно чрез контролната среда това се проявява. Поради тази причина няма универсална контролна среда. В практиката всяка контролна среда е изградена на основата на принципи, нормативни концепции и изисквания, но самата тя носи характера и особеностите на организационната единица, в която е изградена. Средата се нарича контролна, защото тя най-силно отразява дейността на действащата и утвърдена вътрешна контролна система. Поради тази причина приемаме, че нямаме еднотипна вътрешноконтролна среда, а имаме еднотипни вътрешноконтролни системи между отделните видове еднородни по вид организации/предприятия, която система отразява общите постановки на действие на самата среда.

Развитието на отделните структурни единици (предприятия, организации, юридически лица и т.н.) зависят от общата макросреда на съответната държавна структурна единица. Това съответно предопределя концепцията на бизнес стратегията за развитие и предопределя контролните дейности, които ще се утвърдят за съответното предприятие. Видовете контролни дейности са представени в следващите части от изложението.

## Глава пета

# КОНТРОЛНИ СИСТЕМИ

### 5.1 . Характеристика на контролните системи

В различни публикации и форуми контролните системи са изследвани и представени от различни аспекти, но една значителна част от тях проучват системите от гледна точка на вътрешния контрол и вътрешния одит. Разгледани през призмата на държавния контрол, контролните системи имат друг облик, друг обхват и насоченост на действие. От гледна точка на държавния контрол обликът на контролните системи е определен от съдържателната страна на неговите съставни елементи, които са: *държавния апарат; обществените отношения; контролната среда; утвърдените модели и методи за регулиране, контрол и надзор; писаните и неписаните норми, и утвърдената система от въздействия*. Представените елементи, взаимно допълват въздействието си, така че да се получи една синхронизирана и действаща система, насочена към запазване на държавния суверенитет и националното богатство. Елементите могат да се приемат като променливи, които се проявяват в контролния цикъл чрез осъществяването на съответния вид контролен процес.

*Държавният апарат* следва да се разглежда като система от държавни органи и институции, чрез които се осъществява държавната власт. За реализирането на държавната власт се прилагат два основни метода – принуда и убеждение. Убеждението създава предпоставки за ефективно управление, но то невинаги е достатъчно за постигане на определени цели. Поради тази причина държавната власт често прилага методите на принудата. Ето защо на практика двата метода се прилагат комбинирано.

*Обществените отношения* са основният градивен елемент на контролните системи, представят взаимоотношенията, взаимодействията и отношенията между лица. Отношенията се пораждат чрез взаимодействието най-малко на две страни, две лица или организации, т.е. отношения между социални обекти. Следователно обществените отношения се проявяват между две или повече лица, които притежават определен социален (обществен) статус и осъществяват определена социална (обществена) роля. Съдържанието на контролната система се определя от непосредствената връзка и взаимодействие между

субекта и обекта на контрола, а така също се определя и от тяхното проявление в различните форми на управление.

*Контролната среда* – състоянието и развитието ѝ определя развитието на контролната система, а така също развитието и изменението на обекта и субекта на контрола. Може да се приеме, че от съответната среда се определят механизмите за въздействие, взаимодействие и наблюдение. Необходимо е да се прави разграничение между средата на контролната система, осъществяваща държавен контрол, от контролната среда като елемент на системата за финансово управление и контрол (СФУК) за осъществяване на вътрешен одит в дадена организация или предприятие. Средата, в която се развиват контролните системи на държавния контрол, представят политическата, социалната, културната и икономическата обстановка, намираща се в рамките на съответната териториална единица. Това обаче е много „опростена представа за обхвата и структурата на средата, в която се развива съответната контролна система, тъй като в съответната среда се включват проблеми, като разпределение на отговорностите и разделение на властта, решаване на религиозни проблеми, определяне степента на влияние на правителството (респективно държавната власт) върху хората и икономиката“<sup>62</sup>. От гледна точка на вътрешния одит контролната среда, която е елемент на Системата за финансово управление и контрол за дадена организация съгласно Международните стандарти за професионална практика по вътрешен одит (Intermediate Pharmacy Practice Experience – IPPE), се приема, като „контролната среда осигурява необходимите дисциплина и структура за постигането на основните цели на системата за вътрешен контрол. Контролната среда включва следните елементи“<sup>63</sup>:

- *почтеност и етични ценности;*
- *управленска философия и стил на работа;*
- *организационна структура;*
- *възлагане на правомощия и отговорности;*
- *политики и практики по отношение на човешките ресурси;*
- *компетентност на персонала.*

---

<sup>62</sup> Yurniwati, A. Control Environment Analysis at Government Internal Control System: Indonesia Case, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 2015, Vol. 211, pp. 844 – 850.

<sup>63</sup> Intermediate Pharmacy Practice Experience – IPPE (<https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Bulgarian.pdf>).

*Утвърдени модели и методи за регулиране, контрол и надзор* – Утвърдените модели за регулиране, контрол и надзор съдържат в себе си методите за тяхното осъществяване. Основното предназначение на държавните контролни системи е постигане на функциите на регулиране, контрол и надзор. Функциите на регулиране, контрол и надзор се осъществяват на определени стадии от държавно-управленския процес, през които се оформя, извежда или реализира дадено държавно решение. Регулаторната функция на контролната система се проявява в две направления. Първото направление е поддържане на контролната система в рамките на определените параметри на държавно-управленски решения с оглед постигането на определени държавни цели и задачи. Второто направление е, че чрез регулаторната функция на контролната система, могат да се нанесат корекции в първоначално изведените държавни решения съобразно измененията в средата. Регулаторната функция се постига с помощта на различни средства и способи, това най-вече зависи от обекта на регулирането и от мястото на регулиращия орган в държавния апарат.

Методите и моделите на контрола се определят от степента и насоката на осъществяване контролната функция. Контролната функция на контролната система осигурява обратната информационна връзка в държавното управление. Контролната функция подпомага процеса на сравнение между поставените цели и реалното им изпълнение, като се отчитат резултатите от изпълнението. Контролната функция се осъществява с помощта на „различни контролни методи – поведенчески, специфични методи, общи методи и математически методи“<sup>64</sup>.

*Писани и неписани норми.* Нормите са следващият важен елемент за функционирането на контролната система. Нормите и правилата са присъщи за дадена система, като изборът на приложение на писани или неписани норми се определя от съответната ситуация и съответния обект, върху който е въздействието на цялостния апарат на системата. В контролната практика писаните и неписаните норми се прилагат комбинирано, съвместно и неразривно при протичането на целия контролен цикъл в елементите на контролната система. Някои изследователи приемат писаните и неписаните

---

<sup>64</sup> Донеv, К. Теория на финансовия контрол. Варна: Наука и икономика, 2010, с. 56.



норми като оксиморон,<sup>65</sup> тъй като за тези изследователи неписаните норми са неприложими в контролната практика поради липсата на писмено и правно-юридическо оформление, представено чрез съответния нормативен акт. Считаме, че неписаните норми са част от обществените отношения и като такива те имат своя принос в развитието на контролната система, тъй като те представят възприетото социално поведение и привичките, които са насочени към запазване на сигурността и стабилността на обществото и държавата като цяло.

*Утвърдена система от въздействие.* Въз основа на посочените по-горе градивни елементи на контролната система се определя последният елемент, а именно – системата от въздействие. Системата от въздействие е насочена към: отстраняване на допуснати слабости и нарушения; възстановяване на причинените вреди на държавното имущество или собственика на имуществото; предлагане на подходящи мерки за отстраняване на причините и факторите, които са предпоставка за възникването и формирането на нарушения с цел да се въздейства върху субектите, които са извършили нарушението. В различните държавни контролни системи, в обхвата на определените мерки за отстраняване на нарушенията се включват различни методи за търсене на отговорност и налагане на санкции на виновните лица. Например в *България* към мерките за отстраняване на нарушения и търсене на отговорност се отнасят *имуществената отговорност, дисциплинарната, административно-наказателната и наказателната отговорност*.<sup>66</sup> В англосаксонските страни, освен така посочените мерки, се прилага *корпоративната отговорност*, или още корпоративна социална отговорност (Corporate Social Responsibility (CSR)). През 2002 г. Институтът на директорите във Великобритания дефинира корпоративната социална отговорност като ангажимент на компаниите и другите бизнес организации да излязат извън законовите си задължения, за да управляват влиянието от дейността си върху околната среда и обществото.<sup>67</sup> В рамките на *Европейската контролна система* мерките са: *екологична отговорност*, т.е. тя е „насочена към предотвратяване и отстраняване на екологичните щети. Екологична отговорност се търси на лицето

---

<sup>65</sup> Jenkins, Ch. Transformation in the British common-law constitution. McGill University, Montréal, 2002 ([http://digitool.library.mcgill.ca/webclient/StreamGate?folder\\_id=0&dvs=1551270039268~692](http://digitool.library.mcgill.ca/webclient/StreamGate?folder_id=0&dvs=1551270039268~692)).

<sup>66</sup> Донеv, К. Теория на финансовия контрол. Варна: Наука и икономика, 2010, с. 116.

<sup>67</sup> Business for Social Responsibility, Introduction ([www.bsr.org](http://www.bsr.org)).

„замърсител“<sup>68</sup>; *корпоративна социална отговорност* – според Европейската комисия корпоративната социална отговорност се приема като концепция, в съответствие с която фирмите интегрират загриженост за социалните нужди и грижа за екологичните проблеми в тяхната дейност и в тяхното взаимодействие с техните заинтересовани страни на доброволна основа“;<sup>69</sup> *споделена отговорност* – тя е между страните – членки на ЕС, Европейската комисия и Европейския съвет. В случаите на многостепенно управление, когато Европейската комисия заедно с правителствата, националните администрации и регионалните местни власти също се проявява споделена отговорност, по този начин се постига ефикасно многостепенно управление, въпреки динамичните промени на средата.

R. Anthony приема, че основните цели на контролните системи са:<sup>70</sup>

1. осигуряване на необходима, точна и своевременно информация;
2. подпомагат вземането на правилни контролни решения;
3. подпомагат постигането на определени контролни цели чрез:
  - идентифициране на ключови променливи за наблюдение на контролните обекти;
  - разработване на планове за постигането на целите;
  - определяне степента на постигане на предварително определените цели.

## 5.2 . Видове контролни системи на макрониво

*В контролната практика са познати следните основни контролни системи:*

**1. Англосаксонска контролна система** – контролната дейност се базира на изискванията на прецедентното право. Тази контролна система е приложима в САЩ, Австралия, Нова Зеландия и други страни, повечето от които са бивши английски колонии. Основно контролните действия, правила, принципи и процедури са утвърдени и тествани от различни професионални организации, които се представят под конкретна рамка, а именно – стандарти: одиторски стандарти, стандарти за качество, стандарти за мониторинг и др. Тази контролна система през годините измени своите облик, вид и предназначение. Ако първоначално във Великобритания и останалите страни са били

---

<sup>68</sup> Директива относно екологичната отговорност ([http://ec.europa.eu/environment/legal/liability/pdf/factsheet/ELD%20factsheet\\_BG.pdf](http://ec.europa.eu/environment/legal/liability/pdf/factsheet/ELD%20factsheet_BG.pdf)).

<sup>69</sup> Динева, В., Пейчева, М., Вейсел, А. Корпоративна социална отговорност – теория, отчетност и одит. ИК АТЛ-50, 2016, с. 20.

<sup>70</sup> Anthony, R. Planning and control systems: A framework for analysis. Cambridge, MA, Harvard University Press, 1965, pp. 78 – 115.

подвластни на местните привички и обичаи, то през годините управлението все повече започва да се измества от неписаните правила към утвърдените писани закони. Така например по времето на Хенри II в Англия са съществували четири различни вида правни системи със съответния брой юрисдикции (Уессекс, Мършийн, Дейн и върховната юрисдикция на Кралския съд (Aula vel Curia Regis),<sup>71</sup> което съответно е предпоставка за осъществяването на различен вид изпълнителен и съдебен контрол. Реформите в Англосаксонските страни настъпват и се развиват през различен времеви период, но независимо от това основната им цел е да достигнат утвърдените европейски изисквания за ефективна контролна система. За тази контролна система също е характерно, че доминиращо се прилага вътрешният контрол и одит в организациите, тъй като една значителна част от предприятията реализират допълнителна доходност чрез участието си на капиталовите пазари.

**Законът Сарбейнс-Оксли беше приет през 2002 г. в отговор на финансовите скандали на американските компании Enron и WorldCom от 2001 г.** Законът, освен че реструктурира правилата за отчетност, но така също постави изискванията за осъществяването на вътрешен одит в организациите, чиито акции се котират на фондовите пазари. Това, което САЩ се стреми да прокара като водеща икономическа сила в тази група страни, е либералният и демократичен характер на тази контролна система. Въпреки приемането на Закона Сарбейнс-Оксли вътрешният одит в САЩ не е толкова засилен, колкото в останалите страни. Вътрешен одит задължително се осъществява само на дружествата, които котират своите акции на фондовите борси, а останалите търговски дружества по желание осъществяват вътрешен одит и по преценка на съответното ръководство на дружеството могат да възложат на независими външни финансови одитори да извършат финансов одит на дружествата. Много често тази контролна система оказва съществено влияние върху изменението на останалите контролни системи поради глобализационните процеси, които протичат в света, и невъзможността от игнориране на конкретни въздействащи събития. Държавното управление и устройство в тези държави също ги поставя под общ знаменател като сходни контролни системи.

## **2. Южноамериканска контролна система** – тази контролна система

---

<sup>71</sup> W. Blake Odgers. The Common Law of England. London, 1920, pp. 51 – 52.

има своите специфики поради политико-икономическото развитие на страните, които принадлежат към нея, а именно: Бразилия, Аржентина, Перу, Колумбия, Чили, Парагвай, Еквадор, Гвиана, Уругвай, Суринам и Френска Гвиана. Поради политическото влияние на САЩ неслучайно тези държави се наричат от някои изследователи „задния двор на Щатите“. Засилената корупция в бюджетния сектор в тези страни е основната причина за утвърждаването на „автономни одитни агенции. Въпреки че ролята на агенциите е призната, все още продължава да се усъвършенства тяхната институционална ефективност“. Управлението и борбата с корупцията в страните от южноамериканската контролна система се приеха като основна държавна мисия, тъй като са насочени към подобряване на жизненото равнище, покупателната способност на населението и намаляване равнището на бедност. Постоянната корупция е симптом за слабост в правомощията на контролните институции и неправилното функциониране на системите за управление на публичните средства. В тези държави се прилагат строги ортодоксални политики през 80-те и 90-те години на ХХ век с цел да се намали влиянието на държавната власт. Резултатите, които се проявиха като следствие от възприетата ортодоксална политика, са засилване на бедността и социалното неравенство между населението, националното богатство беше разпределено като притежание на определени семейства и знакови фамилии.

Днес държавният апарат, системата за държавен контрол в тези държави е насочена към подпомагане на обществото. Реформите, които настават в тази група държави след 90-те години на ХХ век, трябва да се „разглеждат отделно, въпреки че повечето от тях имат сходно въздействие върху развитието на контрола, като мярка за намаляване на корупцията и постигане на ефективност на държавния апарат“. Досега реформите са преминали през три етапа: 1) реформа на държавните институции при тяхното взаимодействие с гражданите и предприятията; 2) вътрешна реформа на системата за държавен контрол чрез утвърждаването на автономни одитни агенции; 3) Реформи, които са насочени към засилване на контролните правомощия на правителството чрез различни действащи звена към правителството.

**3. Контролна система на бившите социалистически страни** – към тази контролна система спадат държави, като България, Румъния, Полша, Словакия, Чехия, Сърбия, Литва, Беларус и др. За тези страни е характерно, че контролната норма беше

утвърдена и приета чрез въздействието на социалистическото право, с централизирано действие на държавната власт. Контролната система до началото на 90-те години на XX век беше от т.нар. модел на централизирана контролна система, при която контролните правомощия за държавно управление са били дадени на определена обществено-политическа организация. В България това е бил Отечественият фронт, който е бил под ръководството на Българската комунистическа партия (БКП) и под ръководството на Българския земеделски народен съюз (БЗНС). Политико-икономическите промени, които настават след 90-те години на XX век, продиктувани от утвърждаването на двете форми на собственост – публична и частна, от една страна, а от друга страна – преходът от планова към пазарна икономика промениха контролната система на бившите социалистически страни. При тях постепенно, чрез различни законодателни промени контролната система се промени, като първите стъпки, които се направиха, бяха насочени към промяна на утвърдената система за въздействие, и по-точно чрез промени в мерките за отстраняване на нарушенията. Тези промени се постигнаха чрез разграничаването на контролната от инспекционната дейност, също така разделянето на инспекционната от одитната дейност и контролната от одитната дейност.

**4. Контролна система на ислямските държави** – към тази система се отнасят държавите – членки в Организацията за ислямско сътрудничество (Азербайджан, Алжир, Албания, Афганистан, Гвинея, Ирак, Иран, Йемен, Камерун, Казахстан, Катар, Судан и др.). Контролната система при тази група страни се основава на принципите на исляма, т.е. постигането на контролна ефективност, а така също „организацията на контролните дейности и контролните процедури се основават на религиозните ценности в свещения Коран“<sup>72</sup>. Контролната система на посочените ислямски държави стриктно защитава правата на собственост, защитава правата и задълженията на лицата, стреми към правилното разпределение на рисковете и прозрачност на договорните отношения. В контролните институции не е позволено да работят жени. През годините ислямските държави се стремят да преминат към демократично управление и да приложат принципите на демокрацията. След 90-те години на XX век в тези страни се проведеха различни законодателни промени, но въпреки това остава религиозното въздействие върху тях, а така също продължава влиянието на т.нар. национални традиции и привички. Една част от тези

---

<sup>72</sup> Madya, Controlling: An Islamic Perspective, Research Journal of Finance and Accounting, 2012, Vol. 3, No 9.

мерки са насочени към защита на държавната собственост и суверенитет. Саудитска Арабия е една от страните, която засили ролята на вътрешния контрол, като чрез Закона за борба с изпирането на пари нормативно се задължиха всички дружества да осъществяват вътрешен контрол, като утвърдят съответните вътрешни политики и системи за това. Дружествата имат ангажимент да съхраняват документацията по извършените вътрешни контролни проверки поне 10 години.

**5. Контролна система на страните с утвърдена форма за държавно управление – монархия.** Към тази контролна система спадат следните съвременни монархии:

\* държави от Европейския континент – Андора, Белгия, Великобритания, Дания, Испания, Лихтенщайн, Люксембург, Монако, Норвегия, Холандия и Швеция;

\* държави от Азия – Бахрейн, Бруней, Йордания, Камбоджа, Катар, Малайзия, Оман, Саудитска Арабия, Тайланд, Япония и др.

\* държави от Америка – Канада, Гренада, Белиз, Ямайка, Барбарос и др.

Контролната система на монархиите е различна от посочените дотук системи.

Системата така е конструирана и утвърдена като рамка, че в нейния обхват се обхваща контролът върху самия монарх и контролът на всички останали държавни елементи, като се достига до най-малкия елемент – контрол върху гражданите и обществото. Така например във Великобритания Сметната палата осъществява контрол върху законосъобразното изразходване на публичните средства, като в обхвата на одита са както държавните публични средства, но така също и изразходването на средствата (субсията), които се предоставят на Кралското семейство.

Поддържането на монархия винаги е било скъпоструващо държавно управление. Това съответно налага и въвеждането на строг финансов контрол върху средствата, чрез които се поддържа монархичното управление. Много добра прозрачност в управлението и контрола на тези средства се наблюдава във Великобритания, като всяка година Кралското домакинство (*Royal Household*) публикува Отчет за разходи на държавния глава (*summary of Head of State expenditure*) заедно с Доклад за публичните финанси на Кралството. От 1 април 2012 г. бяха променени „договореностите за финансиране на кралското семейство и финансирането се извършва еднократно с една субсидия, а не както преди с три отделни финансираня. Също така новата система регламентира цялото Кралско домакинство (*Royal Household*) да подлежи на финансов одит, както другите бюджетни организационни

структури, като отговорните контролни институции за осъществяването на този финансов одит са Сметната палата и Комитета за публични сметки (Public Accounts Committee), който е към Министерството на финансите<sup>73</sup>.

**6. Контролна система на страните от Югоизточна Азия** – към тази контролна система спадат Индонезия, Филипините, Сингапур, Тайланд, Бруней, Лаос, Виетнам и др. Общото между посочените държави е, че при тяхната финансова система разплащането с налични парични средства е по-предпочитано, отколкото безналичния начин за разплащане. Също така за тези държави е характерно, че контролната система на всяка една държава е изградена върху разделението на държавната власт на законодателна, изпълнителна и съдебна. Контролната система на тези държави е насочена повече към развитието на вътрешновоенна сигурност и контрол, отколкото към развитието на финансовия контрол. От така посочените държави единствено Филипините има утвърдена система за мониторинг върху изпълнението на бюджета и контрол върху изразходването на бюджетните средства, която контролна система е сходна с европейските страни и се осъществява от Министерството на финансите и Сметната палата на Филипините (*Philippine Commission on Audit*).

**7. Контролна система на страните от Източна Азия** – към тази контролна система се причисляват страни, като Китайската народна република, Северна Корея и Южна Корея. Развитието на контролната система на така посочените държави е повлияно от политическите събития и политическата конюнктура, създадена от водещите политически партии. Така например контролната система на съвременната Китайска народна република е аналогична с контролната система на социалистическите страни. Държавното управление е под влияние на Комунистическата партия на Китай, като нейната ръководна роля е утвърдена чрез Конституцията на Китайската народна република. По аналогичен начин е Северна Корея, която е с еднопартиен политически режим налаган от Корейската народната партия, която е под авторитарното управление на Ким Чен Ур. Неслучайно се твърди, че Северна Корея си остава една от най-репресивните държави в света.<sup>74</sup> Официално Северна Корея е утвърдена от 1948 г. под названието Корейска

<sup>73</sup> Feature Feature Royal Finances How is the work of The Queen funded? (<https://www.royal.uk/royal-finances>).

<sup>74</sup> Брайкова, Т. Публичните политики. София: УИ “Св. Кл. Охридски”, 2003.

народно-демократична република (КНДР), но държавното ѝ управление не почива толкова на демократичното европейско право, а на еднопартийната система на управление начело на Кореиската работническа партия с ръководител Ким Чен Ун. Според данни на ООН еднопартийната система на управление на Северна Корея е предпоставка за системно нарушаване на правата на човека, което е заплаха за световния мир и сигурност, особено при провеждането на обучения и изпитания с ядрени оръжия.

**8. Контролна система на Европейския съюз** – контролната система на Европейския съюз обхваща както самите организации от ЕС, така и страните, които са част от ЕС, където основно се прилагат юрисдикциите на европейското право. Тази контролна система се изгражда от момента на създаването на ЕС, като през последните години се засилва стремежът към усъвършенстване и утвърждаване. Тази контролна система предразполага към извеждането на специални законови разпоредби, регламентиращи контролните действия, обхвата и правомощията на контролните институции, които са в рамките на Европейския съюз. Европейската контролна система е насочена към сближаване на индивидуалните регионални политики на отделните страни, а така също е насочена към контрола на средствата, отпуснати от бюджета на ЕС, за подпомагане преустройството на регионалните и националните икономики чрез инвестиции в инфраструктура, стопанско развитие, обучение, иновации и околна среда. Европейската контролна система допуска контролът да се води на различни нива, като дава възможност утвърдените европейски програми да се ръководят както на местно, така и на регионално ниво. Това от своя страна поражда по-високия контролен риск, тъй като се увеличава броят на участващите контролни институции. Освен Европейската комисия, ОЛАФ, Европейската сметна палата, към контролните институции, които са част от европейската контролна система, се отнасят т.нар. „управляващи и сертифициращи контролни органи”<sup>75</sup>. На управляващите органи е възложено осъществяването на документални проверки. Целта на документалните проверки е да се установи, дали по съответния проект или по съответната европейска програма е извършена реално инвестицията, дали съответно са извършени съответните обучения или съответните услуги, за които са били предназначени средствата по съответната програма. Освен проверка на законосъобразното изразходване на средствата,

---

<sup>75</sup> Системи за контрол на политика за сближаване ([http://ec.europa.eu/regional\\_policy/sources/docgener/presenta/audit2009/audit2009\\_bg.pdf](http://ec.europa.eu/regional_policy/sources/docgener/presenta/audit2009/audit2009_bg.pdf)).



управляващите органи извършват и т.нар. проверка за целесъобразното изразходване на средствата с помощта на способите на фактическия контрол. Управляващите органи на местно регионално ниво за съответната държава могат да са определи към съответно министерство или ведомство. Например в България към Министерството на икономиката е утвърдена главна дирекция „Европейски фондове за конкурентоспособност”<sup>76</sup>, като дирекцията е управляващ орган на Оперативна програма „Развитие на конкурентоспособността на българската икономика“ 2007 – 2013 г. (ОПРКБИ) и изпълнява функциите на управляващ орган на Оперативна програма „Иновации и конкурентоспособност“ за програмния период 2014 – 2020 (ОПИК), и е в състава на специализираната администрация на министерството.<sup>77</sup>

Страните, които са част от общата европейска общност и Европейския съюз, развиват и видоизменят своята контролна система спрямо въздействието на европейската контролна система. Това съответно е предпоставка за хармонизация и синхронизиране на съответните регионални основни контролни системи с европейската контролна система. Контролната система на Европейския съюз е изградена на „принципите за почтеност, прозрачност, отчетност, съответствие, изпълнение, осигуряване, честност и професионализъм“<sup>78</sup>. Отличителна особеност на контролната система на Европейския съюз при управлението на финансовите средства е, че системата е изградена на концепцията на модела COSO, но така също в тази система се проявява силното регулаторно въздействие на европейските контролни институции, което ѝ придава друг, по-различен облик. Европейската комисия, която е изпълнителен орган, е насочена към прилагане и управляване на политиките на ЕС и бюджета, но така също е институция, чиято цел и роля е да формира и очертава приоритетите на ЕС и да подготвя и предлага проектозаконали на Европейския парламент и Европейския съвет. По предложение на Европейската комисия е разработена концепцията за публичен вътрешен финансов контрол в Общността, чиято цел е да утвърди „единен модел и структура, която да подпомага националните правителства да променят средата на вътрешен контрол, и по-специално да подобрят системите за контрол

---

<sup>76</sup> Управляващ орган на оперативна програма „Развитие на конкурентоспособността на българската икономика“ 2007 – 2013 (<http://www.opcompetitiveness.bg/index.php>).

<sup>77</sup> Управляващ орган на оперативна програма „Развитие на конкурентоспособността на българската икономика“ 2007 – 2013 (<http://www.opcompetitiveness.bg/index.php>).

<sup>78</sup> Public internal control system in the European Union ([http://ec.europa.eu/budget/pic/lib/docs/2017/CD\\_02\\_DP\\_IllustratingEssentialElements.pdf](http://ec.europa.eu/budget/pic/lib/docs/2017/CD_02_DP_IllustratingEssentialElements.pdf)).

в публичния сектор в Европейския съюз, в съответствие с Международните стандарти за добри практики по вътрешен одит (International Professional Practices Framework (*IPPF*))<sup>79</sup>.

Въз основа на всичко изложено дотук може да се приеме и да се изведат следните изводи:

1. Контролните системи са силно повлияни от утвърдената форма на държавно управление. Финансово-контролният мониторинг върху изпълнението на бюджета и контролът върху изразходването на бюджетните средства в съответните контролни системи се осъществява от различни контролни институции.

2. Някои държавни единици принадлежат както към дадена контролна система, така и към друга контролна система. Така съответно се получават така наречените смесени контролни системи, като пример може да се посочи Саудитска Арабия. Върху контролната дейност и контролната политика на Саудитска Арабия оказват влияние две основни системи – контролната система с утвърдена форма на държавно управление монархия и ислямската контролна система. Двете системи се допълват една друга, като доминантата е контролната система с утвърдена форма на държавно управление монархия. Това е специфичното при смесеното въздействие на контролните системи, т.е. едната система е водеща, а другата система е подчинена на основната.

3. Общото между всички посочени контролни системи е, че те са насочени към постигането на определени цели и задачи. Много често тези системи служат като инструмент за постигане на политически цели и задачи, особено при еднопартийното управление.

4. Контролните системи до 90-те години на XX век имаха утвърдени структури, чиито елементи бяха утвърдени спрямо въздействащите тогава фактори, така че да могат тези системи най-точно и обхватно да разкрият особеностите на контролирания обект, а така също съответните контролни системи имаха засилен социален ефект върху обществото като цяло. Съвременните тенденции са към глобализация на контролните системи, т.е. извеждане на единна контролна система, която да почива на общи правила и стандарти, която да дава еднородни резултати при сходни контролни ситуации, проявили се в

---

<sup>79</sup> Gabriel, B. Internal control – Key element of the financial control system in the European Union ([https://www.researchgate.net/publication/227465547\\_Internal\\_Control\\_-\\_Key\\_Element\\_of\\_the\\_Financial\\_Control\\_System\\_in\\_the\\_European\\_Union](https://www.researchgate.net/publication/227465547_Internal_Control_-_Key_Element_of_the_Financial_Control_System_in_the_European_Union)).

различните държави. Този процес е продължителен и труден, тъй като адаптирането на целия модел COSO към глобализационните промени на съответните държави изисква адекватно съдействие както от съответните държавни организационни структури, които са запознати с действащия до момента контролен апарат, така и от страна на утвърдените институции на Европейския съюз.

5. В съвременните условия контролните системи на отделните страни се развиват взаимно, като съвместно се интегрират в променящите се явления, събития и условия, така че обхващат и отразяват съвременните специфики и промени. Системите не остават константни, те се адаптират към промените. Тази адаптация за някои консервативни системи изисква повече време, повече ресурси и най-вече се определя от наличието на достатъчна политическа воля.

Друг проблем е, че в съвременните условия при интегрирането на контролните системи към европейската контролна система изисква интернационализиране на цялостния политико-икономически статут, насочен към съгласувано европейско развитие и взаимноизгодно икономическо сътрудничество между различните страни.

6. Утвърждаването на единна европейска контролна система изисква освен интеграция на отделните контролни системи към европейските промени и общоевропейските изисквания, но така също и между отделните системи, включително и взаимодействие с европейската контролна система. Общата координация между валутната, митническата, данъчната, военната и социалната политика на отделните страни с европейската е предпоставка за утвърждаването на различни икономико-политически и военни обединения като например: Организацията на обединените нации (ООН), Организацията на северноатлантическия договор (НАТО), Организацията на страните, износителки на петрол (ОПЕК), Международния валутен фонд (МВФ), Организацията на обединените нации по въпросите на просветата, науката и културата (ЮНЕСКО) и др.

### **5.3 . Особенности на видовете контролни подсистеми**

Разгледаните по-горе контролни системи могат да бъдат изследвани и анализирани в зависимост от предназначението и обхвата на контрола съобразно позицията, в която се проявява контролът спрямо организацията, принадлежността, целите и функциите на контролните органи, а така също и според утвърдените основни подходи, принципи и

методи за регулиране. Контролните системи по своята същност са отворени и податливи на изменение под влияние на различни фактори. Общо те изграждат цялостната интернационална контролна мрежа, която включва в състава си отделните подсистеми. Следователно в контролната теория и практика контролните системи следва да се разглеждат на основни контролни системи и на отделни подсистеми. Основната цел на всички подсистеми е да се осигури пълен, ефективен, ефикасен и всеобхватен контрол на контролираните обекти, а целта на цялостната (основна) контролна система е: да се разберат основните финансови процеси; да се установят и да се прилагат стратегически финансови политики и цели; да се определи кои процеси са предпоставка за поддържането на съответното рисково ниво в контролната среда; да се предложат най-добрите практики и непрекъснато да се подобрява философията за утвърждаване и изграждане на ефективни контролни действия. В контролната практика са познати следните видове контролни подсистеми:

1. *Данъчно-осигурителна контролна система* – специфичен вид система, която представлява съвкупност от контролни институции, методи и процедури за установяване и контрол върху задълженията за данъци и осигурителни вноски на задължените лица, а така също включваща процедурите по обезпечаване и събиране на публичните вземания. Според други специалисти тя „е съвкупност от части, свързани с общата функция – акумулиране на данъци. Системата обхваща по-голям или по-малък брой прилагани данъци, по съдържание и форма е плуралистична, а не монистична, обхващаща само един данък”<sup>80</sup>. Тя е насочена към данъчно осигурените лица (под лица разбираме както юридически, така и физически лица), като подпомага осъществяването на контролните функции на данъчно-осигурителните контролни институции. Към данъчно-осигурителните контролни институции в България се отнасят: Националната агенция за приходите (НАП), Националния осигурителен институт (НОИ) и Националната здравноосигурителна каса (НЗОК) като контролен орган, осъществяващ медицински и финансов контрол върху задължителното здравно осигуряване. Към тази подсистема се отнася и контролът върху местните данъци и такси, които са определени според Закона за местните данъци и такси, който контрол съгласно закона се осъществява на следните нива: кмет, заместник-кмет,

---

<sup>80</sup> Стоянов, Ив. Данъчно право. Феня, 2004, с. 25.

главен секретар, ръководители на звена – директори на дирекции, началници на отдели и сектори и служители.

В Южноамериканската контролна система данъчно-осигурителната контролна подсистема през годините промени своя обхват на въздействие. Първоначално данъчно-осигурителната контролна система в тези страни е била силно повлияна от контролната практика на Испания и Португалия, това е било силно изразено по време на колониалния период от 1492 г. до 1898 г. Цялата контролна система е била насочена към извличането на данъчни приходи от колониите в полза на колонизаторите – Великобритания, Испания и др. В средата на 70-те години на XX век Вашингтонският консенсус между Министерството на финансите на САЩ, Международния валутен фонд (МВФ) и Световната банка наложи политиката на дерегулация и приватизация. Този консенсус намери първо отражение в англосаксонските страни, като най-осезаем беше ефектът на „прогресивна данъчна политика, придружена с прогресивен данъчно-осигурителен контрол. Личните и корпоративните данъчни ставки бяха намалени с цел либерализация на търговията“<sup>81</sup>. Постепенно правителствата на съответните държави приеха нови видове данъци, за да компенсират либералната си политика, като например данък върху добавената стойност (ДДС).

2. *Митническа контролна система* – една от основните и значими подсистеми на всяка утвърдена основна контролна система. Митническата система е изградена от следните основни елементи: митническо законодателство с утвърдените митнически тарифи и митнически режими, система за ранна „оценка на риска по отношение на движението на стоките“<sup>82</sup>, митнически контролни и надзорни процеси, митническа информационна система и утвърдената система за въздействие от страна на митническата администрация. Европейският съюз беше предпоставка за утвърждаването на единен митнически съюз между страните – членки на общността. Митническият съюз подпомага митническите органи на всички страни членки да работят заедно, като един. След присъединяването на България към ЕС митническата контролна система „се утвърди като

---

<sup>81</sup> Martorano, B. Tax Policy and Inequality in Latin America, Institute of Development Studies at the University of Sussex, 2018 (<https://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/tax-policy-and-inequality-latin-america-english-2018.pdf>).

<sup>82</sup> Доклад на Европейската сметна палата: Процедури за внос – неефективното им прилагане и недостатъците им в правната рамка се отразяват неблагоприятно върху финансовите интереси на ЕС (<https://www.eca.europa.eu>).

една от най-динамично развиващите се у нас<sup>83</sup>. Тя е една от най-податливите на изменение системи под въздействието на различни политико-икономически фактори. Според М. Анто̀в „през последните години се търсят редица възможности за опростяване или съкращаване на митническите процедури, там където то е възможно и обосновано и, разбира се, ако се гарантира сигурността на търговската верига“.<sup>84</sup>

3. *Бюджетна контролна (надзорна) система* – специфична контролна подсистема за всяка една държава, тя е част от общата финансово-контролна система и чрез нея се разкриват спецификите на отделните структурни елементи на държавния бюджет и на бюджета на местните органи на управление. Бюджетната контролна система може да се приеме като съвкупност от методи за наблюдение и контрол на бюджетните приходи и разходи с цел минимизиране на бюджетните разходи и бюджетните дългове. Към тази контролна система се отнасят следните подконтролни системи: системите за ведомствен контрол, системите за извънведомствен контрол и системите за надведомствен контрол.

От гледна точка на контролната система на Европейския съюз бюджетният контрол се извършва във всяка институция на ЕС и отделно в държавите – членки на ЕС. Пълни проверки се извършват от Европейската сметна палата, като контролни правомощия има и Европейският парламент. Всяка година Парламентът контролира изпълнението на бюджета с оглед освобождаване от отговорност на Комисията, освобождаване от отговорност на другите институции и агенции на Европейския съюз.

Бюджетната контролна система на ислямските държави е значително различна в сравнение с останалите държави. Различията се дължат, от една страна, на осъществяването на бюджетния процес и утвърждаването на бюджета, а от друга страна – на засиленото религиозно влияние върху държавното управление. Например в Обединените арабски емирства се приема и се утвърждава федерален бюджет, който следва тригодишен бюджетен цикъл. Бюджетният цикъл следва да съответства на стратегическия цикъл на федералното правителство. Бюджетът се съставя за всяка година в рамките на фискалния период, преди началото на тригодишния период, и се актуализира ежегодно в рамките на бюджетния цикъл. Този принцип гарантира, че дългосрочната стратегия на правителството

---

<sup>83</sup> Анто̀в, М. Новите предизвикателства пред обучението по митнически контрол (<http://info.mitnica.com/index.php?p=coment81>).

<sup>84</sup> Пак там.

ще се постигне. Основните различия между „тригодишния процес на бюджетиране и процесите на годишно планиране на стратегията и актуализиране на бюджета са в техния обхват и време. Въпреки че цялостното бюджетиране се извършва за всички дейности в продължение на три години, годишният процес на актуализиране се фокусира само върху годишните промени в тригодишния бюджет. Процесът на годишно актуализиране улеснява тези корекции, които са били непредвидими по време на първоначалния процес на бюджетиране. Следователно изискваният срок за подготовка на бюджета е много по-кратък“.<sup>85</sup> В тези държави бюджетният контрол е съсредоточен върху контролиране на бюджетните разходи, а не толкова върху изпълнението на държавния бюджет. Интересно е тук да се отбележи, че „бюджетната контролна система се основава на статуквото на предходния бюджет при вземането на новите бюджетни решения“.<sup>86</sup>

4. Система за вътрешен контрол – приема се като съвкупност от организационните структурни елементи, методи и процедури, приети от ръководството на съответния икономически субект, също така е средство за организирано и ефективно провеждане на икономически дейности, включително и надзор и проверка, организирани в рамките на съответния икономически субект, съобразно неговите ресурси и възможности.<sup>87</sup> Според Г. Иванов, когато се тръгне от „концепцията за последователност на контрола, съгласно която концепция контролът се разглежда като процес, то тогава може да се каже, че **вътрешните контроли са основата на т.нар. обратна връзка в системите за управление**“.<sup>88</sup> Системата за вътрешните контроли е част от общата контролна система, характерна за съответните групи държави. Системите за вътрешните контроли трябва да бъдат насочени освен към потвърждаване достоверността на счетоводната, респективно финансовата информация, но и към повишаване ефективността на цялостната стопанска дейност на съответните предприятия. Върху развитието на системите за вътрешен контрол много силно влияние оказват различни вътрешни и външни фактори, тези подсистеми са силно зависими от утвърдената основна контролна система, всяко изменение в

---

<sup>85</sup> Federal budget, United Arab Emirates (<https://www.mof.gov.ae/en/media/lists/publicationslib/attachments/1/budget%20planning%20handbook.pdf>).

<sup>86</sup> Mansour, A. United arab emirates federal budgetary process: The decision-making styles. // Journal of Public Budgeting 2010, 22(3):343-375.

<sup>87</sup> Турганова, Л. Внутренний контроль системы, Бухгалтерского учета коммерческих организаций в современных условиях. // News of science. Proceedings of materials the international scientific conference. Czech Republic, Karlovy Vary – Russia, Moscow, 30-31 August 2015

<sup>88</sup> Иванов, Г., Антонов, М. Фирмен контрол. ФАБЕР, 2012, с. 108.

съдържателното естество на основната контролна система дава силен отзвук и отражения върху системата за вътрешните контроли.

Основната дефиниция за система за вътрешен контрол е дадена в Международните стандарти по одитиране и „означава организационния план приет от мениджмънта, както и всички методи и процедури, необходими за постигането на целите на мениджмънта, доколкото е възможно практически, порядъка и ефективното провеждане на бизнеса, включително придържането към политиките на мениджмънта, защита на активите на предприятието, установяване и предотвратяване на измами и грешки, пълнота и правилност на счетоводната документация, както и навременно изготвяне на надеждна финансова информация.”<sup>89</sup> Следователно системата за вътрешен контрол обхваща не само области, касаещи директно функциите на счетоводната система, но и много по-широки проблеми. Системата за вътрешен контрол в публичния сектор се утвърди в България чрез приемането на Закона за държавен вътрешен финансов контрол през 2002 г. Системата за вътрешен контрол се състои от контролна среда и от процедури за контрол.<sup>90</sup>

Международните одитни стандарти дават следните определения за понятията „контролна среда“ и „процедури за контрол“:

*Контролна среда* означава вътрешните условия за реализиране на контрола, определен от пълното усещане/съзнаване, отношение и действия относно контрола и неговото значение в дружеството, както и онези външни условия, влияещи пряко върху процеса на бизнеса, а следователно и на извършването на вътрешен контрол.<sup>91</sup>

*Процедури на контрол* означава оперативните политики на дружеството, отговорностите на персонала и дейностите, въведени и реализирани се в допълнение към

---

<sup>89</sup> Вътрешен одит и контрол на предприятието. Проект по програма „Леонардо да Винчи”: „Разработване на приложни курсове, основани на обмен на обучителни иновации в областта на финансите и мениджмънта, за допълнително обучение на предприемачи и специалисти в Латвия, Литва и България” ([http://www.bcci.bg/bulgarian/projects/latvia/4\\_IAKU\\_eng\\_galigais\\_5\\_INTA\\_BG\\_edit.pdf](http://www.bcci.bg/bulgarian/projects/latvia/4_IAKU_eng_galigais_5_INTA_BG_edit.pdf)).

<sup>90</sup> Вътрешен одит и контрол на предприятието, Проект по програма „Леонардо да Винчи”: „Разработване на приложни курсове, основани на обмен на обучителни иновации в областта на финансите и мениджмънта, за допълнително обучение на предприемачи и специалисти в Латвия, Литва и България” ([http://www.bcci.bg/bulgarian/projects/latvia/4\\_IAKU\\_eng\\_galigais\\_5\\_INTA\\_BG\\_edit.pdf](http://www.bcci.bg/bulgarian/projects/latvia/4_IAKU_eng_galigais_5_INTA_BG_edit.pdf)).

<sup>91</sup> Вътрешен одит и контрол на предприятието. Проект по програма „Леонардо да Винчи”: „Разработване на приложни курсове, основани на обмен на обучителни иновации в областта на финансите и мениджмънта, за допълнително обучение на предприемачи и специалисти в Латвия, Литва и България” ([http://www.bcci.bg/bulgarian/projects/latvia/4\\_IAKU\\_eng\\_galigais\\_5\\_INTA\\_BG\\_edit.pdf](http://www.bcci.bg/bulgarian/projects/latvia/4_IAKU_eng_galigais_5_INTA_BG_edit.pdf)).



контролната среда, които мениджмънтът е установил за операции, свързани с по-високо ниво на риск. Специфичните процедури на системата за вътрешен контрол включват:

- съгласуване;
- проверка на аритметичната точност на регистрите;
- контролиране на приложението и средата на компютърните информационни системи;
- поддържане на контролни сметки и пробни баланси;
- одобряване и контролиране на документи;
- сравняване на вътрешни данни с външни източници на информация;
- сравняване на резултатите от изчисленията на парите и инвентара със счетоводните регистри;
- ограничаване на пряк физически достъп до активите и регистрите;
- сравняване на финансовите резултати с бюджетните суми и др.

В България до 2016 г. имаше едно много ясно разграничение между понятията „система за вътрешен контрол“ и „система за финансово управление и контрол“. Понятието „система за вътрешен контрол“ се прилагаше за организациите от непубличния сектор, а за организациите от публичния сектор се прилага понятието „система за финансово управление и контрол“. Тъй като обхватът на вътрешния контрол в организациите от публичния сектор се разшири през последните години, организациите започнаха да внедряват и различни други системи, като например система за управление на качеството на предоставената услуга, система за управление на персонала и др.. Поради тази причина се измени понятието и от системи за финансово управление и контрол вече се прилага система за вътрешен контрол. В следващите части от изложението, подробно се изясняват особеностите, същността и значението на двете понятия. общото понятие, което се извежда е „система за вътрешен контрол“.

##### 5. Система за финансово управление и контрол (СФУК) –

може да се приеме, че СФУК е осъвременен вариант на системите за контрол<sup>92</sup>. Тяхното внедряване и утвърждаване в България започна първо в публичния сектор, а след това

---

<sup>92</sup> Иванов, Г., Марчевски, Ив., Иванов, И. Състоянието на системите за управление и контрол в публичния сектор – две години след приемането на Р. България в Европейския съюз. // Алманах на научните изследвания, Институт за научни изследвания при Стопанска академия „Д.А.Ценов“ – Свищов, 2009, с. 156.

постепенно премина и в частния сектор. Системата за финансово управление и контрол се утвърди в предприятията от публичния сектор с приемането на Закона за финансовото и контрол в публичния сектор (ЗФУКПС) (обн. в ДВ, бр. 21 от 10.03.2006 г.), който се базираше на основните концепции, приети и утвърдени в модела COSO. Голяма част от съвременните изследователи в областта на финансовия контрол приемат, че това са основните заслуги на закона, тъй като чрез него се осъществи внедряването на модела COSO във всички структурни звена в организациите от публичния сектор. Въз основа на ЗФУКПС се приеха редица допълнителни нормативни актове, постановления, указания за осъществяване на вътрешен контрол и вътрешен одит в публичния сектор. Съгласно чл. 5 от ЗФУКПС съвкупност от политики и процедури се въвеждат от ръководството на организациите в публичния сектор с цел да се осигури разумна увереност, че целите на организацията ще се постигнат чрез:

- 1) съответствие със законодателството, вътрешни актове и договори;
- 2) надеждност и всеобхватност на финансовата и оперативната функция;
- 3) икономичност, ефективност и ефикасност на дейността;
- 4) опазване на активите и информацията.

*СФУК* съдържа следните взаимносвързани елементи: *контролна среда, управление на риска, контролни дейности, информация и комуникация и мониторинг*. Системите за финансово управление и контрол следват принципа за добро финансово управление, като по този начин се постигат икономичност, ефективност и ефикасност.

Системата за финансово управление и контрол се утвърди чрез контролната система на Европейския съюз. По този начин се утвърди и моделът COSO. Всяко изменение на модела през последните години е повлияно от въздействието на Европейската комисия и Европейския парламент, които имат достатъчно налична информация за въздействието на системата в отделните държави – членки на ЕС. Едно от основните изисквания на всички страни – кандидати за членове на ЕС, е да демонстрират и докажат, че „техните системи за финансов контрол съответстват на най-добрите международни практики и стандарти“<sup>93</sup>. Това изискване насочва държавите да адаптират системите за финансово управление и контрол спрямо утвърдената рамка на ЕС.

---

<sup>93</sup> Financial Management and Control Manual, MINISTRY OF FINANCE OF MONTENEGRO (file:///C:/Users/plamena/Desktop/Svi6tovStydiq/Financial%20management%20and%20control%20Manual.pdf).

В предприятията от непубличния (частния) сектор чрез редица нормативни актове през последните години също се утвърди необходимостта и значението на системите за вътрешен контрол. Така например инвестиционните дружества и инвестиционните посредници, спазвайки *Закона за дейността на колективните инвестиционни схеми и на други предприятия за колективно инвестиране*<sup>94</sup>, *Наредба №38 за изискванията към дейността на инвестиционните посредници*<sup>95</sup> и *Закона за пазарите на финансови инструменти*<sup>96</sup> следва да осъществяват задължителен вътрешен контрол с оглед оптималното и ефективното функциониране на предприятията при точно спазване на нормативните изисквания.

6. *Механизирана и автоматизирана контролна система*<sup>97</sup> – напредването на технологиите, развитието на научния прогрес са една от основните предпоставки системите за контрол да се развиват, усъвършенстват и да са адаптивни към промените, които настъпват в обкръжаващата ги среда. През последните години в отделни предприятия и организации от публичния сектор се внедриха както интегрирани контролни системи (които са насочени към информационно обезпечаване на всички нива и звена на предприятието), така и системите за единно планиране на ресурсите на предприятието (ERP системите), които си взаимодействат с останалите базови системи, внедрени в предприятието. Тези системи предадоха друго, по-съвременно разбиране на контролната функция, която е насочена освен към покриване нуждите на ръководството на предприятието, но така също контролът е насочен към предоставяне на своевременна и точна информация за други заинтересовани страни.

---

<sup>94</sup> Закон за дейността на колективните инвестиционни схеми и на други предприятия за колективно инвестиране. // Обн. ДВ, бр. 77 от 4 октомври 2011 г. (...) изм. и доп. ДВ, бр. 16 от 25 февруари 2022 г., изм. и доп. ДВ, бр. 25 от 29 март 2022 г., изм. и доп. ДВ, бр. 51 от 1 юли 2022 г.

<sup>95</sup> Наредба №38 за изискванията към дейността на инвестиционните посредници. // Обн. ДВ, бр. 51 от 5 юни 2020 г., изм. ДВ, бр. 48 от 8 юни 2021 г., изм. и доп. ДВ, бр. 68 от 17 август 2021 г., изм. и доп. ДВ, бр. 26 от 1 април 2022 г., изм. и доп. ДВ, бр.27 от 5 април 2022 г., изм. и доп. ДВ, бр. 55 от 15 юли 2022 г.

<sup>96</sup> Закон за пазарите на финансови инструменти. // Обн. ДВ, бр. 52 от 29 юни 2007 г. (...) изм. и доп. ДВ, бр. 25 от 29 март 2022 г., изм. и доп. ДВ, бр. 51 от 1 юли 2022 г., изм. и доп. ДВ, бр. 8 от 25 януари 2023 г.

<sup>97</sup> Sibirskaya, E. Economic Systems Analysis: Statistical Indicators (Studies in Systems, Decision and Control, Band 158) Paperback , 2019, p. 78.

#### 5.4. Взаимодействие и интеграция на контролните системи

Въз основа на представената информация може да се приеме, че всяка основна контролна система включва с обхвата си отделни подсистеми, които действат спрямо основната контролна система и съобразно особеностите на утвърдените градивни елементи на основната контролна система. Процесът на глобализация и стремежът на значителна част от държавите да станат част от Европейския съюз поставиха началото за изграждане и утвърждаване на единна контролна система, която да елиминира различията между отделните контролни системи и да бъде като еталон за всички. Този процес на единство и синхронизираност ще бъде продължителен и труден.

Контролните системи и принадлежащите към тях подсистеми не съществуват отделно и изолирано една от друга. Техните структурни елементи имат различни свойства, чрез които отделните системи си взаимодействат с други подсистеми пряко и непряко, а така също отделните подсистеми в дадена система си взаимодействат както помежду си, така съответно отделните подсистеми от дадена система си взаимодействат пряко или непряко с други отделни подсистеми от други основни контролни системи. Това взаимодействие не е хаотично и без правила, то се осланя на редица писани и неписани процедури, правила и изисквания. В таблица 6 са представени основните изисквания и правила на взаимодействие между отделните подсистеми в дадена основна система и основните правила и изисквания при взаимодействието на отделните подсистеми с подсистеми от други основни контролни системи:

Таблица 6

#### Характеристика на подсистемите

<b>Изисквания и характеристики</b>	<b>Взаимодействие на подсистемите в дадена основна контролна система</b>	<b>Взаимодействие на подсистемите между отделните основни контролни системи</b>
Характеристика	Взаимодействието е представено като общ похват между отделните подсистеми, насочен за съвместни работни действия с цел да се задейства общ контролен процес върху конкретни контролни обекти от дадена контролна система.	Взаимодействието е представено като общ похват между отделните подсистеми от различни основни контролни системи, насочен за съвместни работни

		действия с цел да се задейства един общ контролен процес върху контролните обекти от различни контролни системи.
Нормативни предпоставки за наличието на взаимодействие	Споразумения за сътрудничество между отделните контролни институции от дадена подсистема. Споразумения за сътрудничество между контролни институции от различни подсистеми.	Спогодби и споразумения за сътрудничество между отделните държави. Споразумения за сътрудничество между отделните контролни институции от дадена подсистема с контролни институции от контролна подсистема принадлежаща на друга основна контролна система.
Методика за взаимодействие	За да се осъществи правилното взаимодействие както в дадената основна контролна система, така и между отделните основни контролни системи е необходимо утвърждаване на методика и технология за взаимодействие между институциите в отделните контролни системи, определяне на отговорните лица и процедурите за взаимодействие. Определяне на механизмите за регулярното предоставяне на информация между страните. Необходимост от утвърждаване на единна информационна система между страните с цел обмен на информация, извеждане на допълнителни справки и контрол по функционирането на взаимодействието между отделните страни. Взаимодействието между страните винаги е в рамките на утвърдения бюджет за съответната институция или организация, което в последствие оказва влияние върху ефикасността на взаимните действия между контролните институции. Изпълнението на правилните координационни функции между институциите също е предпоставка за правилното постигане на взаимодействието между страните. В тази връзка е необходимо наличието на засилена консултативна роля между страните, така че да се постигнат координационните функции. При консултативните срещи следва да се утвърдят начините на предоставяне на данни; критериите, по които ще се систематизира информацията; формите на справките и съвместните инструкции, които следва да се утвърдят като правила между страните. Необходимо е да се утвърди и обхвата на публичност на представената информация от взаимодействието между контролните институции от съответните контролни системи и подсистеми. В обхвата на методиката при взаимодействието на контролните институции от	

	съответните контролни системи е необходимо също така да се утвърдят независими наблюдаващи комисии или институции, в които да се включат експерти или неправителствени организации, които да съблюдават процеса по взаимодействие между страните.
Оценяване качеството на въздействието	Оценяване качеството на въздействието е способ, който следва да се прилага както от самите взаимодействащи институции, така съответно и от външни лица и институции. Методиката по оценяване качеството на въздействието следва да бъде общоутвърдена и приета, така съответно ще се постигне съпоставимост на данните и резултатите. Основният проблем в контролната практика и слабост на контролните системи е, че се оценява само дейността на контролните институции индивидуално, отделно спрямо отделните резултати, но не и общо концептуално за всички контролни институции, изграждащи дадена контролна система. Също така няма утвърдена методика за оценяване качеството на въздействието на взаимодействието между контролните институции. Този въпрос въобще не се е дискутирал и разглеждал дори на европейско ниво. Чрез оценяване качеството на въздействието от взаимодействието контролните институции ще се определи до каква степен си взаимодействат контролните системи.

Взаимодействието и интеграцията на контролните системи следва да се разглеждат като два отделни, но съпътстващи процеса. За да си взаимодействат контролните системи, те трябва да се интегрират към съответните промени, така че в обхвата на системите да се включат и новите контролни обекти с новите условия, в които се развиват контролните обекти. Историческите сведения сочат, че интеграционните процеси поставят началото си след Втората световна война, като по този начин се поставят основите по създаването и утвърждаването на съвместни предприятия, общ европейски пазар, общи отрасли, международни икономически групировки и др. От гледна точка на контролните системи, интеграцията е насочена към създаването и утвърждаването на единна **обща европейска контролна система**. С помощта на таблица 7 са представени подходите за осъществяване на взаимодействието и интеграцията на контролните системи:

Таблица 7

### Подходи за взаимодействие и интеграция

Взаимодействие	Интеграция
1. Информационна осигуреност.	1. Промяна на нормативни актове (законови, постановления, укази и др.) с цел

<p>2. Обмен на професионални кадри и обмен на професионален опит.</p> <p>3. Утвърждаване на общи системи за работа – информационна система, системи за мониторинг, системи за сигурност и др.</p> <p>4. Взаимодействие с различни външни експерти и неправителствени институции.</p> <p>5. Подобряване достъпа до контролните институции, като се даде възможност за подаване на сигнали и жалби към контролните институции.</p> <p>6. Провеждане на съвместни контролни дейности с цел преодоляване на стереотипите на лошите контролни практики и неправилните контролни дейности.</p>	<p>интегриране на контролните системи към единна европейска контролна система.</p> <p>2. Утвърждаване на нови контролни институции.</p> <p>3. Адаптиране на съществуващи контролни институции в съответна контролна система към европейските контролни институции.</p> <p>4. Спогодби и/или споразумения между страните и между отделните контролни институции.</p> <p>5. Участие в съвместни европейски проекти и европейски програми за подобряване контролната дейност ю</p> <p>6. Провеждане на съвместни обучения между контролните институции.</p> <p>7. Координиране на контролните политики и координиране на контролните приоритети.</p>
--	---

Досега като единен контролен еталон се утвърждава контролната система на ЕС. Този контролен модел за контролна система се налага въз основа на редица рестриктивни мерки и законови изисквания както за страните, които са членки на ЕС, така и за страните, които желаят да бъдат част от тази система. Европейската интеграция към единна европейска контролна система силно въздейства върху всички страни чрез засилената роля на редица европейски контролни институции, като например OLAF (Office Européen de Lutte Anti-Fraude), Европейската служба за външна дейност, Европейския надзорен орган по защита на данни, Европейската сметна палата и др.

Международната интеграция на контролните институции в публичния сектор на България започна още в началото на 90-те години на XX век. Неслучайно този период беше приет за т.нар. преходен период. Редица политолози приемат, че този „период е приключил през 2007 г. с присъединяването на България към Европейския съюз“<sup>98</sup>. Според други тази международна интеграция все още не е приключила<sup>99</sup>. Обръщайки се назад към историята, може би тази промяна е трябвало да започне още по-рано и подготвителните етапи по европейската интеграция трябваше да започнат много по-рано с цел да има плановост и адаптивност на контролните институции.

<sup>98</sup>Мейсън, П. Посткапитализмът, пътеводител на нашето бъдеще. София: Изток-Запад, 2016, с. 45.

<sup>99</sup> Томов, А. Новите глобални сили и Европа. София: Св. Климент Охридски, 2017, с. 56.

Подготвителните етапи по европейската интеграция в бюджетния сектор бяха най-силно осезаеми, като през 2000 г. беше приет нов Закон за държавния вътрешен контрол, който влезе в сила през 2001 г. Новото в този закон беше утвърждаването и създаването на Агенцията за държавен вътрешен финансов контрол, която замени Главно управление „Държавен финансов контрол“ при Министерството на финансите. Този закон беше последица от „разработения и приет от Министерския съвет специален „Документ за политиката на вътрешния финансов контрол в Република България“. Въз основа на него Министерският съвет внесе в 38-мото народно събрание законопроект, който стана закон. С него се предвиждаше цялостна реорганизация и модернизация на контрола в публичния сектор. През 2003 г. се прие Правилникът за приложение на Закона за държавния финансов контрол, чрез който се доизясни значението на държавния финансов контрол. За съжаление, тези промени не доведоха до други съществени промени, а действащите външни механизми продължиха да работят и да оказват външно международно влияние върху изменението на упражнявания контрол в България. В тази връзка бяха приети още три допълнителни закона – Закона за финансовото управление и контрол в публичния сектор през 2006 г., Закона за вътрешния одит в публичния сектор през 2006 г. и Закона за държавната финансова инспекция през 2006 г. Законът за държавната финансова инспекция от 2006 г. беше подготвен и беше приет въз основа на „поетите ангажименти в рамките на преговорния процес по глава 28 „Финансов контрол“, с помощта на експерти от СИГМА.” Промените, които настъпиха през 2006 г. имаха и друг ефект – разграничаването на инспекционната дейност като контролна дейност в публичния сектор от одита в публичния сектор. За тази цел през 2001 г. се създаде Сметната палата на Република България (утвърдена чрез Закона за сметната палата), като от 01 януари 2017 г. България е представена със свой член в Европейската сметна палата (ЕСП).

Процесите по присъединяване към Европейския съюз повишиха още повече необходимостта да се познават системите за държавно управление и контрол в публичния сектор. Интегрирането на контролните институции спрямо европейските изисквания беше осъществено освен с приемането и изменението на редица нормативни актове, но така също се приеха и осъществиха редица организационни реформи във финансово-контролните институции в публичния сектор. Утвърдиха се разнообразни по вид и предназначение контролни институции, като например: Агенцията по обществени поръчки, утвърди се



Центърът за превенция и противодействие на корупцията и организираната престъпност към Министерския съвет (ЦППКОП), Комисията за защита на конкуренцията (КЗК), Комисията за защита на личните данни (КЗЛД), Държавната комисия за енергийно и водно регулиране (ДКЕВР), Държавната агенция „Национална сигурност”, Агенцията по вписванията, Агенцията по заетостта, Националната здравноосигурителна каса и др.

Дотук представихме видовете контролни системи и една малка част от проблемите по взаимодействие и интеграция между тях. Всяка контролна система притежава определени характеристики, по които се отличава от другите системи. Всички свойства на дадената система определят нейното качество. Следователно изследването на качеството на дадена система ще доведе до обогатяване на нейното познание относно вътрешните връзки на отделните елементи. За да бъде определена една система като контролна, според М. Динев, тя следва да отговаря на следните критерии:<sup>100</sup>

1. *Надеждност* – възможността на системата да изпълнява своите цели и задачи независимо от поставените условия, независимо от влиянието на факторите и обстоятелствата. Надеждността на системата се определя от „начина, по който са разпределени и свързани елементите в нея“<sup>101</sup>.

2. *Точност* – това е качество на системата, което представя нейната възможност да изпълнява поставените цели и задачи в определено време и с определен обхват на проявление в определени параметри.

3. *Пропускливост* – системите следва да дават възможност за включването в обхвата си на други обекти, без да се изменя структурата на системата.

4. *Акумулираност* – това е способността на системите да „натрупват ресурси, материални и духовни ценности“<sup>102</sup>. Функционирайки, системите акумулират значителен обем от информация във всеки един от елементите на системата. Тази информация се предоставя обвързано между останалите елементи от системата, а така също обработена информацията се предоставя и до останалите системи или подсистеми.

5. *Интерактивност* – това е качество, което „характеризира възможната най-бърза, гъвкава и разумна промяна в поведението към новите условия на околната среда“<sup>103</sup>.

---

<sup>100</sup> Динев, М. Контрол и регулиране в социалното управление. Изд.комплекс УНСС, 2015, с. 118.

<sup>101</sup> Пак там.

<sup>102</sup> Динев, М. Цит. съч., с. 129.

<sup>103</sup> Динев, М. Цит. съч., с. 130.

Интерактивността адаптира контролната система чрез адаптиране на контролните обекти към съответните изменения без съществено съпротивление от страна на обекта.

б. *Постоянство* – това качество характеризира последователното и устойчивото постигане на целите на контролната система чрез „изследване и въздействие върху околната среда“<sup>104</sup>.

Към тези критерии могат да се отнесат също така:

1. *Перспективност* – контролните системи са перспективни от гледна точка на своето развитие. Техният жизнен цикъл определя перспективния им характер от гледна точка на последователно развитие и изменение. Контролните системи, а така също и подсистемите, преминават през три основни етапа – създаване, утвърждаване и развитие, и последния етап е техният упадък или умиране. Възможно е някои подсистеми или основни системи да се вляят или да се реструктурират в други системи, като този процес не следва да се приема за пагубен или негативен, а напротив следва да се приема като нова насока в развитието на контролните системи.

2. *Прецизност* – това качество на контролната система представя прецизното, правилното и последователното въздействие на всеки един елемент на контролната система върху контролираните обекти. Прецизността представя акуратния обхват на всеки един елемент от контролната система, който елемент следва точното изпълнение на поставените цели и задачи.

3. *Осигуряване на качествен контролен процес* – системите за контрол осигуряват качествено протичане на контролния процес, чрез въздействието върху редица рискови фактори, които влияят върху утвърдената и действаща контролна система.

4. *Организираност* – контролната система дава организираност при протичането на цялостния контролен цикъл. Организираността засяга всяка засегната страна и лице, които са ангажирани при осъществяването на контролния цикъл. Организираността подпомага развитието на контролната система чрез установяване на слабости и пропуски в обхвата на системата.

***Въз основа на всичко изложено дотук могат да се изведат следните основни изводи:***

---

<sup>104</sup> Динев, М. Контрол и регулиране в социалното управление, Изд.комплекс УНСС, 2015, с.130

1. Контролните системи и техните подсистеми винаги ще са част от обществените отношения, в които действат нормативни актове, етични норми и традиции.

2. Основните отличителни особености на контролните системи от подсистемите са:

- контролните системи са определени от техните елементи, които са насочени както към обществото като цяло, но така също и въздействат и контролират съответните контролни подсистеми;
- контролните системи се стремят да обхванат и контролират разнообразни по вид и характер обекти, докато подсистемите за контрол са насочени към точно определени обекти;
- контролните системи са регламентирани чрез множество нормативни актове, докато подсистемите са регламентирани с точно определени.

3. Контролните системи не могат да елиминират напълно рисковете и не могат да изкоренят напълно лошите подходи и практики относно неспазването на утвърдените политики, правила и процедури. Системите по-точно са насочени да гарантират сигурността, стабилността и организираността на съответните структури, които попадат в обхвата на контролните системи.

4. Контролните системи не могат напълно да елиминират отрицателното и негативното въздействие на фактори, като: корупция, злоупотреби, измами, нарушения и др. Контролните системи могат да установяват и да въздействат – пряко или косвено. Пряко – върху съответния контролиран обект, косвено – чрез въздействие върху обществото като цяло.

5. Контролните системи действат комплексно, когато става въпрос за защита на обществени богатства и обществени ресурси. Механизмите на контролните системи са устроени така, че отделните системи да си взаимодействат, да си подпомагат дейността, но не и да са в противоречие. С това качество контролните системи се отличават от всички останали системи.

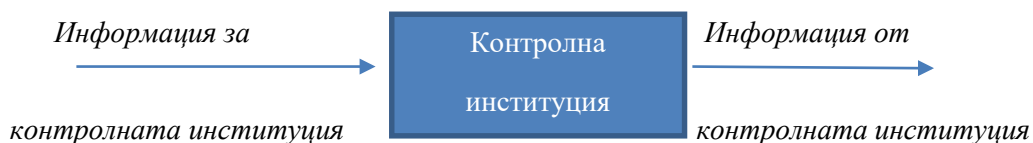
6. Взаимодействието и интеграцията между отделните контролни институции може да бъде обект на самостоятелни научни изследвания, а така също самостоятелно може да се изследва въпросът относно оценяването качеството на въздействието от взаимодействието между отделните контролни институции, принадлежащи на отделни контролни системи.

## Глава шеста

# ИНФОРМАЦИОННО ОСИГУРЯВАНЕ НА КОНТРОЛА И ИНФОРМАЦИЯ, ПРЕДОСТАВЕНА ОТ КОНТРОЛНАТА ДЕЙНОСТ

### 6.1. Значение на информационния поток и информационната система в контролната дейност

Информацията в контрола следва да се разглежда от двете страни на една и съща монета – информацията, която е необходима за самия контролен процес, и информацията, която самият контрол предоставя на други заинтересовани лица и организации. С помощта на фиг. 10 е представено движението на информационния поток за контрола (т.е. за съответната контролна институция) и от контролната дейност, т.е. от съответната контролна институция за други лица и институции.



**Фиг. 10. Информационен поток на контрола**

*Източник: Авторска разработка.*

Цялостният информационен поток от контролната дейност е непрекъснат процес. Информационното движение на данни следва да се разглежда, от една страна, преди извършването на контролните дейности (респективно контролните процеси, контролните процедури и т.н), а от друга страна – движението на данни и предоставянето на информация от самите контролни институции за други лица и институции също следва да се разглежда като част от общия процес на пренос на данни, но поради неговата специфика и особеност следва да се изследва и анализира отделно. При определени случаи и обстоятелства информацията, която се получава от контролната дейност, може да се предоставя на трети лица и институции. Това по-подробно е представено в следващите части от изложението.

Информационният поток в дадена институция/организация, каквито са реално контролните институции, протича в утвърдената за организацията информационна система. Следователно движението на информацията може да е като поток от вън за самата контролна институция, така и в самата организационна контролна институция. Една част от акумулираната информация може да остане само и единствено за нуждите на самата контролна институция, но в други случаи може да бъде предоставена за други контролни институции и трети лица при определени от закона случаи.

Контролът е функция на счетоводството и като такава информацията, която се създава по време на контролната дейност, не е насочена само за изпълнение на неговите цели и задачи, но така също е насочен към всички останали социално-икономически дейности, лица и институции. Значението на счетоводната информация за нуждите на контролната дейност се изследва от Г. Цончева<sup>105106</sup>, като посочва, че информацията се движи не само от субекта на управление, но и от обекта към субекта. Следователно може да се приеме, че информацията, която се създава и генерира от дадена дейност в дадена ситуация и институция, може да се трансферира и насочи към различни адресати и лица и така да се прояви в различни информационни масиви, акумулирани от различни информационни потоци.

Информационната система за дадена контролна институция трябва да отговаря на следните основни изисквания:

1. Системата трябва да е съставена от взаимосвързани елементи, които да спомагат информационния поток да протича своевременно, точно и надеждно в цялостната организацията.
2. С помощта на информационната система следва да се постигат една значителна част от целите и задачите на организацията.
3. С помощта на информационната система следва да се обработва информацията така, че да може да е пригодна за изпълнение не само за основните контролни цели и задачи, но и за второстепенните.

---

<sup>105</sup> Цончева, Г. Изследване качеството на счетоводната информация и изграждане на висококачествена счетоводна информационна система. Бизнес посоки, Бургас : Център по икономически и управленски науки. Бургаски свободен университет, 2018, 2, 138 - 1

<sup>106</sup> Цончева, Г. Изследване влиянието и значението на нефинансовата информация за инвеститорите. // Научна конференция на младите научни работници. Сборник с доклади, Варна: Наука и икономика, 2016, с. 199-208.

4. Структурата на представената и документирана информация трябва максимално да съответства между вида на софтуерното автоматизирано представяне и изискванията за съответната контролна дейност, т.е. системата не трябва и не е допустимо да променя съдържателния аспект на информацията. Може да се промени формата на представяне на информацията, но не и нейното съдържание.
5. Системата да дава възможност за адекватно управление от страна на отговорните лица.
6. Системата да дава възможност за бързо адаптиране към новите условия на външната среда и да отразява адекватно нормативните промени.
7. Системата да дава възможност за удовлетворяване на вътрешните управленски нужди, но така също да удовлетворява и потребностите на външните потребители на информация, особено в случаите когато информацията е обществена.

Следователно информационната система на контролните институции е комбинация от: **внедрените информационни технологии; информационния поток** (който преминава през следните етапи: получава се от вън, генерира се от самата организация и при конкретни ситуации (случаи) може да се трансформира в обществена информация, подходяща за външни лица) и **действията на хората (човешкия фактор)**, които прилагат тази система за управлението на цялостната организация. Управлението на организацията е насочено към вземането на управленски, ръководни решения и осъществяването на определени процеси. Цялостната информационна система на съответната контролна институция/организация е насочена за използване от всички структурни единици и лица от организацията и дава възможност за съхраняване на големи количества бази от данни.

*Методите за събиране на информация за целите на контрола са:*

1. анализ и преглед на документи;
2. провеждане на интервюта;
3. попълване на въпросници;
4. преглед и анализ на органограми;
5. преглед и анализ на стратегически и оперативни планове.

## **6.2. Критерии (признаци), по които се класифицира информацията като контролна, и нейното приложение в системите за контрол.**

Информацията, която се използва за осъществяване на контрола, и тази, която се създава от самия него, трябва да отговарят на конкретни критерии (признаци), за да се *определят като контролна информация*. Въпросът относно качеството и вида на информацията е от съществено значение за вътрешния контрол, и най-вече за постигане целите на вътрешния одит. Съгласно *Стандарт 2310 – Идентифициране на информацията*<sup>107</sup> и *Стандарт 2300 – Изпълнение на ангажимента* нормативно се поставят големи изисквания към вътрешните одитори относно наличната одиторска информация. Първото изискване е, за да се постигнат целите на съответния одитен ангажимент, вътрешните одитори трябва да идентифицират, анализират, оценяват и документират *достатъчно информация*. Второто изискване е именно тази идентифицирана информация да бъде достатъчна, надеждна, уместна и полезна.

Под *достатъчна информация* се разбира фактически обхватна, адекватна и убедителна информация, при която едно информирано лице, разсъждаващо логично, би достигнало до същите заключения, до които е достигнал одиторът.

*Надеждна информация* е тази, която е изведена от надеждни източници, максимално постижима чрез използването на подходящи техники по ангажимента.

*Уместната информация* подкрепя наблюденията и препоръките по ангажимента и съответства на целите на ангажимента.

*Полезната информация* помага на организацията да постигне целите си.

Друг критерии за класифициране на контролната информация е спрямо нейното предназначение, а именно – *обществена информация* и *необществена* (секретна, квалифицирана и т.н.) информация.

Контролните институции могат да предоставят само определен вид информация на трети лица, когато информацията е обществена и процедурно се спазват изискванията на *Закона за достъп до обществена информация*<sup>108</sup>. Съгласно чл. 2 от Закона – *обществена информация* по смисъла на този закон „е всяка информация, свързана с обществения живот в Република България и даваща възможност на гражданите да си съставят собствено мнение

<sup>107</sup> Международни стандарти за професионалната практика по вътрешен одит (Стандартите) ([https://www.iiabg.org/index.php?option=com\\_content&view=article&id=440&Itemid=273&lang=bg](https://www.iiabg.org/index.php?option=com_content&view=article&id=440&Itemid=273&lang=bg)).

<sup>108</sup> Закон за достъп до обществена информация. // Обн. ДВ, бр. 55 от 7 юли 2000 г. (...) изм. ДВ, бр. 17 от 26 февруари 2019 г., изм. ДВ, бр. 15 от 22 февруари 2022 г.

относно дейността на задължените по закона субекти. Информацията следва да е *обективизирана* върху материален носител, включително съхранена като документ, звукозапис или видеозапис, и събрана или създадена от организация от обществения сектор<sup>109</sup>.

Лицата, които имат право на достъп до обществена информация и на правото на повторно използване на информация от обществения сектор, са:

1. всеки гражданин на Република България има право на достъп до обществена информация при условията и по реда, определени в този закон, освен ако в друг закон е предвиден специален ред за търсене, получаване и разпространяване на такава информация;
2. чужденците и лицата без гражданство;
3. всички юридически лица.

*Формите за предоставяне на достъп до обществена информация са:*

- преглед на информацията – оригинал и копие;
- устна справка;
- копия на хартиен носител;
- копия на технически носител.

Обществената информация може да се предостави по два начина. Първият начин е директно, чрез поддържаните информационни ресурси (сайтове, информационна система и т.н.) на съответните контролни институции. Вторият начин е заинтересованите лица да изискат информация от съответната контролна институция по Закона за достъп до обществената информация. При този втори случай се попълва писмено заявление от страна на заинтересованата страна, като съответната контролна институция е ангажирана да разгледа заявленията за предоставяне на достъп до обществена информация във възможно най-кратък срок, но не по-късно от 14 дни след датата на регистриране, и да предостави отговор на заинтересованата страна по съответното заявление. Молбата на заявителя може да бъде приета, но може да бъде отхвърлена, ако информацията е конфиденциална или е квалифицирана.

Информацията, която създават контролните институции от контролните дейности е значима, тъй като се обработва голямо количество информация, която е съществена от

---

<sup>109</sup> Закон за достъп до обществена информация. // Обн. ДВ, бр. 55 от 7 юли 2000 г. (...) изм. ДВ, бр. 17 от 26 февруари 2019 г., изм. ДВ, бр. 15 от 22 февруари 2022 г.



съответните документи. Квалифицираната информация отговаря на изискванията на Закона за квалифицирана информация и съгласно него тази информация трябва много добре да се предпазва от нерегламентиран достъп и тя представлява държавна или служебна тайна, както и чуждестранната класифицирана информация<sup>110</sup>. Достъп до такава информация се предоставя само на лица, получили разрешение за достъп, при спазване на **принципа „необходимост да се знае“**, освен ако този закон предвижда друго. Принципът „необходимост да се знае“ се състои в ограничаване на достъпа само до определена класифицирана информация и само за лица, чиито служебни задължения или конкретно възложена задача налагат такъв достъп.

Всяка контролна институция има ангажимент в края на година да отчети пред по-висшестояща институция извършената оперативна дейност за съответната година. В този отчет за дейността се съдържа обща консолидирана информация от всички структурни звена, дирекции, отдели и информацията е обществена. Той е типичен пример за информационна осигуреност на обществото, която съответната институция извършва и може да се приеме, че информацията в него е систематизираната информация и представена от самата контролна институция, т.е. тя е външна информация. В този отчет за дейността задължително следва да се определи ефективността на самата контролна институция, доколко съответната институция е успяла през годината да постигне целите и задачите, заложен в съответния стратегически и оперативен план. В този отчет за дейността е добре да се посочи, при неизпълнение на съответните годишно определени оперативни цели, каква е причината за това неизпълнение и да се определи дали тези цели и задачи остават за изпълнение за следващия отчетен период, или приоритетно целите и задачите ще бъдат други.

Също така друг отчет, който изготвят контролните институции, е Годишен отчет за постъпилите заявления за достъп до обществена информация по ЗДОИ (Закона за достъп до обществена информация). Годишният отчет е част от ежегодните доклади по чл. 62, ал. 1 от Закона за администрацията. В този годишен отчет следва да се представи информацията относно:

---

<sup>110</sup> Закон за защита на квалифицираната информация. // Обн. ДВ, бр. 45 от 30 април 2002 г. .... изм. ДВ, бр. 80 от 24 септември 2021 г., доп. ДВ, бр. 62 от 5 август 2022 г.

- общия брой, постъпили заявления; заявления, останали без да се разглеждат и причините за това;
- информация относно начина на постъпилите заявления (т.е. дали са писмени заявленията, дали заявленията са постъпили като електронно заявление (e-mail) или заявлението е постъпило чрез електронната създадена платформа);
- информация относно постъпилите заявления по вид на исканата информацията (например: официална информация или служебна информация);
- като допълнителна информация може да се представи информация по теми, за конкретен въпрос, за конкретен проблем и др.;
- взетите решения относно разглежданите заявления. Тези решения могат да бъдат: предоставяне на свободен достъп до обществена информация; предоставяне на частичен достъп до обществена информация; предоставяне на достъп до обществена информация при наличие на надделяващ обществен интерес; информация относно препратено заявление, когато органът не разполага с исканата информация, но знае за нейното местонахождение; информация относно уведомленията към заявителите за липса на исканата обществена информация; отказ за предоставяне на достъп до обществена информация. Към момента в действащия закон изискването е посочената информация да е количествена, а не качествена в годишния отчет;
- информация относно причините за удължаване на срока за предоставяне на достъп до обществена информация. Към тези причини могат да бъдат: уточняване предмета на исканата информация; исканата информация е в голямо количество и е необходимо допълнително време за нейната подготовка; исканата информация се отнася до трето лице и е необходимо неговото съгласие за предоставянето ѝ, също така е възможно поради други причини да се направи отказ, освен така изброените, които причини следва да се посочат в годишния отчет.
- информация за жалбите за срещу решения и откази за предоставяне на достъп до обществена информация. Отново информацията е само количествена, т.е. посочва се брой жалби срещу решения за предоставяне на обществена

информация и брой жалби срещу отказ за предоставяне на обществена информация.

### **6.3. Носители на информацията за нуждите на контрола**

За качествено изграждане на информационната контролна система огромно значение носителят на информацията. Той е по принцип фактически (материален), но може да има и други носители на информация и те се определят от самата форма на информацията. Така например:

1. ***Според степента на кодирането на информацията и начинът на достъп до съответната информация*** носителите на информация са *аналогови и цифрови източници*. При тях се изисква използването на цифрово устройство за достъп до тях.

2. Според това дали носителят на информация е отчетно-счетоводен източниците са: ***отчетни източници на информация и извънотчетни източници на информация***. Към отчетните източници на информация се отнасят: финансовите отчети на дружествата; счетоводните справки и протоколите; фактурите; стоките и складовите разписки и др., т.е. всички видове първични и вторични счетоводни документи и регистри. Към неотчетните източници на информация се отнасят: договори; решения на съда; експертиза; становища и др. Основното изискване на тези източници на информация е да отговорят на изискванията за отчетен източник, следователно всичко онова, което не съответства на тази категория и изисквания за счетоводен (отчетен) е извънотчетен (несчетоводен) източник на информация. От тук съответно контролните лица имат ангажимента да съблюдават и да проверяват на какви точно изисквания и критерии отговаря съответният източник, за да се определи дали може тази информация да се приеме за достоверна, качествена и надеждна. Контролните лица боравят много с т.нар. текстова отчетна информация, като именно тези лица се сблъскват с проблемите за прилагане на концепцията за текстова четимост. В свое изследване И. Христов и Л. Димитрова предлагат различни „подходи за прилагане на концепцията за текстова четимост“<sup>111</sup>. Този проблем за

---

<sup>111</sup> Христов, И., Димитрова, Л. Разбираемост на текстовата информация – концепция и приложение в съвременните изследвания по счетоводство. // Бизнес управление, Свищов: Академично издателство „Ценов“, 2016, №2, с. 41-62.

прилагането на концепцията за текстовата четимост се отнася не само за организациите от частния (непубличния) сектор, но и за организациите от публичния сектор.<sup>112</sup> Считаме, че предложените подходи могат да намерят приложение в контролната практика, така че да се разработи съвременна контролна методология, чрез която да се дава „възможност за съчетаване на различните материали за четене с възможностите на отделните субективни различия на индивидите“<sup>113</sup>.

3. Според това дали *носителят на информацията е от реализиран финансово-контролен процес* се различават източник на информация от контролно производство и източник на информация от извънконтролно производство. Източниците от контролните производства са: одитен доклад, доклад, ревизионен протокол, ревизионен акт, акт за установяване на административно нарушение и др. Източници на информация от нереализирани контролни дейности са: извънсъдебни споразумения; спогодби; приемно-предавателни протоколи; заявления; становища и др.

4. Според това дали *носителят на информацията е от реализирана научна дейност* източниците на информация биват: източници от научна дейност и източници от ненаучна дейност. Например източниците на информация от научна дейност са: монографии, научни студии, научни статии, доклади и научни прегледи. Към източниците на информация от ненаучна дейност се отнасят всички останали публицистични и медийни източници – журналистически разследвания, журналистически предавания, статии в ежедневници. Въз основа на тези източници на информация контролните институции в законодателната и изпълнителната власт могат да се самосезират и да започнат съответните контролни производства. Въз основа на всичко изложено до тук, може да се приеме, че контролът като практическа дейност се осъществява единствено и само на основата на информация. Тази информация може да е получена от други контролни институции, от лица и институции (при подаване на сигнали и жалби), но е възможно самата контролна институция, осъществявайки своята контролна дейност, да създава информация, която да прилага за свои цели, и да реализира конкретни контролни задачи.

---

<sup>112</sup> Христов, И. Оценка на фактора „четивност“: нов поглед върху годишните доклади за дейността на публичните предприятия. // Икономика и компютърни науки, 2021, бр. 2, с. 30-40

<sup>113</sup> Христов, И., Димитрова, Л. Разбираемост на текстовата информация – концепция и приложение в съвременните изследвания по счетоводство. // Бизнес управление, Свищов: Академично издателство „Ценов“, 2016, №2, с. 41-62.

## Глава седма

### СРЕДСТВА И СПОСОБИ НА КОНТРОЛА

#### 7.1 . Теоретични различия между средствата на контрола и средствата на счетоводството

В счетоводната и контролната литература все още ясно и точно разграничаване между средствата на счетоводството и средствата на контрола не е направено, също така, това се отнася и за способите. Съществува твърдението, че след като контролът е функция на счетоводството, то следователно средствата, които се използват, са едни и същи. По принцип, вземайки под внимание цялостната технология на контрола (в т.ч. вътрешния и външния контрол), а така също разглеждайки технологията на счетоводството, се установява, че целите и задачите на тези две практически дейности са коренно различни и е допустимо средствата, в това число и способите, да са различни. Възможно е счетоводството и контрола да имат сходни средства, но те са поради обстоятелството, че начините и нещата, чрез които се осъществява самата дейност, имат многофункционално предназначение. Това може да означава, че самите средства са едни и същи, но тяхното приложение за постигането на конкретни цели и задачи е различно. Различен е процесният подход, в който те се прилагат; различни са компетентностите на лицата, които боравят с тези средства, и резултатите, които се получават.

В самите предприятия двата процеса – счетоводният и контролният, се допълват, те действат като един общ часовников механизъм и така се движат всички процеси в него. Теоретичното разграничаване на приложимостта на средствата за целите и нуждите на счетоводството и контрола, може да се представи с помощта на таблица 8.

Таблица 8

#### Различия между средствата на контрола и средствата на счетоводството

Критерии	Средства на контрола	Средства на счетоводството
Значение	Средствата на контрола са нещо или комплекс от неща, които се използват за постигане целите на	Средствата на счетоводството са нещо или комплекс от неща,

	<p>контрола и са насочени към набиране на информация за контролираните обекти и тяхното оценяване за нуждите на контрола и извеждане на резултати за проверявания обект. Средствата са насочени към регулиране на поведението на наблюдаваните и контролирани обекти.</p>	<p>които се използват за счетоводното представяне на обектите, за набиране на отчетната информация за съответните обекти и представяне на крайните резултати от дейността на предприятието.</p>
<p>Обектите, към които са насочени средствата</p>	<p>Контролни обекти – средствата на контрола са приложими за осъществяване на контрол върху контролни обекти. Контролните обекти могат да бъдат различни по вид, характер, специфика, обхват и т.н.</p>	<p>Счетоводни (отчетни) обекти. Средствата на счетоводството са приложими както за счетоводни (отчетни) обекти, така и за тези, които не отговарят напълно на изискванията за признаване на обектите като счетоводни (отчетни), но за даденото предприятие са съществени. Като стойност за тях също се прилагат средствата на счетоводството. Такива обекти са финансовите, инвестиционните и др. Средствата на счетоводството имат възможност да отразят тази същественост.</p>

<p>Видове средства</p>	<p>Средствата са насочени към самия обект и се прилагат за съответния обект. Поради тази причина средствата на контрола биват 2 основни вида:</p> <div data-bbox="548 394 1027 940" style="text-align: center;"> <pre> graph TD     A[Средства на контрола] --&gt; B[Средства, които са насочени към осъществяване на контролната дейност]     A --&gt; C[Средства, които са насочени към доказване на извършения контрол] </pre> </div>	<p>Средствата на счетоводството, тъй като са насочени към съответни счетоводни обекти, като видове средства са категоризирани спрямо спецификата на използване на тези средства, а именно: <b>организационни средства</b>, като пример за счетоводно средство може да се даде сметкопланът на предприятието, като средство за отразяване и представяне на информацията в счетоводните регистри на съответните счетоводни сметки; утвърдената счетоводна форма и др.; <b>средства за обработка на информацията</b> – счетоводни софтуерни продукти и др.; <b>технически средства</b> – калкулатори, компютри, перфокарти и др.</p>
------------------------	--	---

Информацията в таблица 8 представя основните разлики между средствата на счетоводството и средствата на контрола. При по-задълбочено научно изследване могат да се изследват още признаци и така средствата на счетоводството да се изследват спрямо специфичното им приложение.

В контролната практика **средствата на контрола, чрез които се осъществява контролната дейност**, са:

1. *средства за обработка на информацията (технически средства)* – компютри; изчислителна техника и др.;
2. *средства за отразяване на информацията и получаването на информация* – счетоводство и финансов анализ;
3. *средства за въздействие* – поощрения, санкции, критика и др.

*Счетоводството, като средство на контрола, се прилага в случаите, при които контролираният обект е счетоводен обект и информацията за него е изведена на принципите, правилата и способите на счетоводството. В контролната практика се наблюдава един непрекъснат процес между контролната и счетоводната дейност. Счетоводството като средство на контрола се постига, като се изпълнят следните изисквания:*

1. спазени са принципите на счетоводството;
2. всички нормативни счетоводни изисквания са спазени и са съобразени изискванията за признаване на един обект като счетоводен;
3. постигната е пълна документална обосновааност на операциите и процесите;
4. наблюдава се приемственост, последователност и взаимодействие при използването на еднакви технически способности, в т.ч. проверка на документи и др.

*Финансово-счетоводният анализ като средство на контрола – през последните години се наблюдава много силно засилено използване и прилагане на анализа като средство на контрола. С помощта на анализа се разкриват отклонения от предварително определените норми, изисквания и отклонения от определените оптимални параметри. С помощта на анализа може да се определят факторите, които са предпоставка за възникването на тези отклонения, особено чрез прилагане на факторния анализ.*

*Допълнително анализът като средство може да се приложи при обследването на информацията по съответните документи, които се преглеждат от страна на контролните лица. Тук съответно анализът е насочен към установяване на факти и обстоятелства.*

***Средства за въздействие върху контролирания обект** – тук се отнасят критиката и самокритиката; поощренията и санкциите.*

*Критиката и самокритиката като средство на контрола се прилагат в случаите, при които се наблюдава неточно и неправилно поведение от страна на наблюдаваните физически лица. Това са средствата на контрола, които са насочени точно към коригиране на поведението на лицата, които са предпоставка за възникването на нежеланите действия, резултати и отклонения. Критиката може да е отправена от по-висшестоящо лице, а така също и от лице, което е на същата длъжност (позиция), каквато е нарушителят на деянието. Критиката може да се отправи устно, но също така може и в писмена форма. Самокритиката е способността на индивида сам да открие грешките си и да анализира поведението си.*



Лицата, които се подлагат на самокритичен анализ, са много по-психологично устойчиви от тези, които само критикуват. Много по-лесно е да видиш слабостите на другите, но да видиш своите слабости и недостатъци е много по-трудно. Да отчетеш собствените си грешки в действия и да анализираш неправилно взетите решения също е труден процес. Затова в последните години се наблюдава процесът на „бягане от отговорност“, който е най-лесният начин, а именно – вземат се колективни решения, а не индивидуални управленски решения.

Самокритиката не може толкова лесно да се документира, както критиката. Тя е психологическо рефлексивно отношение на човека към себе си при допускане на грешки и нежелани действия и поради това е трудно документално да се отрази. Доколко дадено лице градивно е променило поведението си, може да се отчете единствено чрез неговите резултати и поведение спрямо околните. Но това вече са последиците, които се проявяват в един по-късен етап, а не в текущия период.

*Поощренията и санкциите* са средства на контрола за регулиране на поведението на контролираните обекти. Поощренията могат да са на основата на допуснати приноси, положителни отклонения, поощряване в действията и правилното въздействие. Санкциите се прилагат в случаите на негативни отклонения. Това средство на контрола подробно е разгледано в следващите части от учебника при въпроса за системата от въздействие.

*Средства, които са насочени към доказване на извършения контрол* – това е втората основна група от средства на контрола. Средствата, които са насочени към доказване на извършения контрол, например: поставена пломба на водомерите – установява се, кога е направено това действие; поставена скоба на автомобилите за неправилно паркиране; протоколи от извършен оглед; протоколи от разследване – това са доказателствени средства за действията по разследване, за съдебните действия, за следствените и други процесуални действия с цел изготвяне на веществени доказателствени средства и други документи; съдебните решения – чрез тях също се доказва извършеният контрол от органите на изпълнителната власт, но това доказване е в/чрез съдебното производство и др.

## 7.2. Теоретични различия между способите на контрола и способите на счетоводството. Видове способности на финансовия контрол.

В тази част обръщаме внимание на способите на счетоводството и способите на контрола. Това разграничаване е от теоретичен аспект – в контролната и счетоводната практика толкова ясно и точно разграничаване не се наблюдава. С помощта на таблица 9 са представени признаците/критериите, по които се различават способите на контрола от способите на счетоводството.

Таблица 9

### Разлика между способности на контрола и способности на счетоводството

Признаци/Критерии	Способи на контрола	Способи на счетоводството
Значение на способите	Способите на контрола дават отговор на редица въпроси, а именно как се осъществява съответният контролен процес. На второ място способите дават представа за състоянието на контролираните обекти към определен момент и този момент е момента на извършването на контролните дейности. Способите имат своята функционална възможност да се прилагат върху тестване и определяне на фактическото състояние на обекта в изминал период. Те служат за събиране на доказателства както за целите на контрола, така и за целите на счетоводството.	Способите на счетоводството са насочени към процеса на създаването на счетоводната информация и счетоводното представяне на съответния обект.
Обвързаността на средствата и метода	Методът на контрола е по-широко понятие. То е отражение на обективната действителност, явления, факти, процеси и се използва от субекта на контрола и за извеждане и	Методът на счетоводството е начинът, по който се изучава и характеризира предметът на счетоводството, а от практическа гледна точка с помощта на съответните

	<p>получаване на нова информация. Методът на контрола е отражение на способите. С помощта на съответните способности се проявява съответния метод. Методът на контрола не е точно утвърдено изискване за последователна работа. Представява една добра основа за различни алтернативни решения и поради тази причина имаме възможност за различно комбинирано прилагане на различни способности на контрола и различни методи. Тъй като методът е насочен към обекта, имаме различни видове методи, чрез които се изразяват съответните свойства на контрола.</p>	<p>способи на счетоводството, които дават съдържателната страна на метода, се представят счетоводните обекти. Следователно способите на счетоводството са градивен елемент на метода и те са: документиране, инвентаризация, оценка, калкулация, системата на счетоводните сметки, принципът на двойното записване, балансовото обобщаване и сводката. Нито един способ в счетоводния процес не може и не следва да бъде пропуснат и да не бъде приложен. Ако се допусне тази възможност, това води до счетоводни грешки, отклоняване на представената информация, неточно представяне на отчетния обект.</p>
<p>Видове способности</p>	<p>В теоретичен аспект способите на контрола могат да се групират по различни признаци и критерии. В контролната практика няма толкова ясно групиране на способите. В нормативната уредба, чрез която се утвърждават конкретните контролни процедури на съответните контролни институции, са регламентирани способите, които имат право да се прилагат от съответните контролни лица.</p>	<p>Спецификата на счетоводството е, че то е насочено към отразяване на текущото състояние на обектите и също така се стреми в максимална степен да документа и отрази всички възникнали факти, събития и процеси. Затова и счетоводната дейност има форма на счетоводно представяне и онагледяване на информацията (например мемориалната счетоводна форма, автоматизираната счетоводна форма и др.). Тук е много тънката разграничителна линия между способите на</p>

		счетоводството и способите на контрола. Способите на контрола могат да се групират и класифицират по различни признаци, докато способите на счетоводството не могат толкова многократно и по различни признаци да се групират, те се прилагат по строго определен начин в счетоводната практика. Това отличава счетоводния процес от контролния процес.
Приложение на способите	Способите на контрола могат да се прилагат както самостоятелно, така и комбинирано. Това дава облика на съответната технология на контрола и нейното приложение спрямо съответния вид и форма.	Способите на счетоводството се прилагат спрямо съответния счетоводен обект, а начина на тяхното приложение се определя от лицето (счетоводителя) чрез което се прилагат, т.е. неговите знания, умения и компетентности.

При финансовия контрол основният критерий за разграничаването на отделните видове способности е според начина на тяхното действие върху обекта и спецификите на обекта. Съгласно този критерий способите на финансовия контрол са способности на документалния контрол и способности на фактическия контрол. *Материалният (фактическият) контрол е реално „контролът върху процесите, отразени в документите“<sup>114</sup>. Следователно документалният контрол е контролът върху документацията, в която е отразена съответната информация. Способите, които се прилагат в тези два вида контрол, автоматично носят общото име на съответния вид контрол.* В контролната практика винаги видът и формата на контрола са водещите, въз основа на тях се определят средствата и способите, които ще се приложат в съответния контролен процес.

<sup>114</sup> Дефиниране и характеристика на контрола (<http://mitko.villaverde-bansko.com/Publichna%20Administraciq/single-lesson-13-1.html>).

### **7.2.1. Способи на документалния контрол**

От теоретична и практическа гледна точка е добре да се прави разлика между способите за документиране от способите за проверка на документите. Първите способи са един от елементите на счетоводния метод, чрез тях се постигат целите на счетоводството и са с предназначение да отразяват стопанските операции. Правилното документиране на стопанските операции е счетоводен принцип, чрез който документите придобиват своята доказателствена сила. Способите за документален контрол имат друго предназначение. Техният обхват е насочен към установяване на начина на представяне на информацията в самите документи, определяне на пълнотата и качеството на представените данни. Способите за документиране на стопанските операции и способите за документален контрол могат да се прилагат в различен времеви период от различни оправомощени лица, но е възможно да се прилагат и паралелно, т.е. успоредно по едно и също време, и от едно и също лице. Това именно определя безкрайното и неограничено приложение на счетоводството и контрола в практиката. Така се постигат напълно всички функции и задачи на счетоводството и контрола и отново се доказва, че съществува много тясна връзка между тях. Симбиозата между контрола и счетоводството е практическо проявление, което не може, а и не следва да бъде пренебрегвано.

Проверката на документите е най-често използваният способ във финансовия контрол. Това разбира се е лесно обяснимо поради факта, че финансовият контрол основно е насочен към финансово-счетоводните обекти, чиито процеси по създаването и изменението на тези обекти се документира. Именно чрез способите на документалния контрол се реализира контролната функция на счетоводството. Способите на документалния контрол могат да се прилагат от различни лица – не само от утвърдените контролни лица в конкретни контролни институции, но също така и от счетоводители, деловодители, инкасатори, фактуристи и др. Поради тази причина тези способности са толкова широко приложими в практиката и именно чрез тях се доказва значението и важността на контрола в стопанската дейност на страната. Начинът, по който ще се извършва документалният контрол, определя разнообразието от прилагането на способности.

*Основни причини за осъществяването на документален контрол са:*

- допускат се множество слабости, в това число злоупотреби при съставянето, обработването, ползването и съхраняването на документите, което от своя страна обуславя

своевременният контрол както върху документите, а заедно с това се осъществява контрол върху извършените стопански операции.

- набиране в достатъчна степен на качествена критична информация с цел вземане на правилни решения;
- акумулиране на достатъчно надеждна и точна информация за вярно, правилно и честно съставяне на годишните и междинните финансови отчети;
- извеждат се данни, факти и обстоятелства, които са били неизвестни.
- дава се възможност, да се документират установени факти, обстоятелства, събития и процеси, които са били извършени, но не са били документирани. Това се осъществява с помощта на представените констатации и доказателства в контролните протоколи, актове, доклади или с помощта на други контролни документи.

Съществуват в теорията различни критерии, по които могат да се групират и класифицират способите на документален контрол. Поради тяхното разнообразие, тук няма да се разглеждат и анализират съответните критерии по които могат да се групират съответните способности на документален контрол, а ще се изясни тяхната същност и предназначение, а именно:

1. **Обща проверка на документите** – при еднородни процеси, факти, събития и явления, т.е. когато се документират в едни и същи документи, се прилага този способ на контрола. Също така този способ е приложим и в други случаи, а именно с негова помощ обобщено се проверяват множество документи, свързани с цялостната дейност на предприятието, като по този начин се извеждат обобщени изводи, установява се общото състояние и се извеждат обобщени оценки. Целта на този вид проверки е да се установи общото състояние на процеса документиране за даденото предприятие, за съответната проверявана единица и т.н. Този способ е много удачно приложим за вътрешния контрол и вътрешния одит, когато контролното лице разполага с цялостната информация и много лесно може да установи фактите и обстоятелствата по възникването на даден процес и неговото документиране.
2. **Формална проверка на документите** – при нея контролните лица се стремят да установят спазена ли е типовата форма на документа при неговото съставяне и

дали са попълнени всички реквизити, така че документът да има съответната доказателствена сила и да отговаря на изискванията за документ по съответните нормативни актове, като например Закона за счетоводството, Закона за данък върху добавената стойност и др. Данъчните декларации също са документ, тяхното съдържание и форма, също е регламентирано в съответните нормативни актове, не зависимо, че тяхното предназначение е да се представя информацията към Национална агенция за приходите (НАП) за установяване на задълженията за данъци и задължителни осигурителни вноски <sup>115</sup> . При данъчни ревизии и проверки този способ е най-често приложимият.

**3. Детайлна проверка на документите** – проверяват се определени документи, които са свързани с определени операции. Например проверяваме отчетния обект „Финансов лизинг“, тогава в обхвата на проверката са всички документи, които са свързани с възникването на финансовия лизинг и последващото изменение на този обект (като например: проверка на договори, фактури, погасителни планове, счетоводни справки на счетоводните сметки за отчитането на финансовия лизинг и др.). Детайлната проверка е приложима както за външния контрол, така и за вътрешния. Разликата между общата и детайлната проверка е, че при общата се обхващат абсолютно всички документи и операции, а при детайлната имаме по-тясно конкретизиране на проверявания обект.

**4. Несистематизирана проверка на документите** – при тази проверка документите се проверяват така, както са намерени, т.е. без предварително да са подредени и систематизирани по даден начин. Обикновено този способ е приложим за външния контрол. При него външните контролни лица имат повече работа и тя се състои в последващото систематизиране на документите спрямо обхвата и целите на контролната дейност. Това систематизиране в повечето случаи се прави несъзнателно от страна контролираните лица с цел да се оформят много точно доказателствата по съответното производство.

---

<sup>115</sup> Богданов, Х. Облагането с ДДС в България и страните от ОИСР, членки на Европейския съюз. // Интеграционни процеси в глобалната икономика. Международна научна конференция, посветена на 25 г. кат. МИО, Свищов, 11 - 12 май 2018 (Integration Processes in the Global Economy : International Scientific Conference), Свищов: Акад. изд. „Ценов“, 2018, с. 158 - 161.

**5. Хронологичната проверка на документите** – документите се проверяват по хронология на тяхното съставяне. Този способ притежава някои положителни страни, по-съществените от които, са:

- не се изисква документите предварително да бъдат систематизирани на основата на други признаци, освен хронологичния;
- позволява фактите и отделните стопански операции, както и дейността да се проследяват в последователността на тяхното възникване, което е и счетоводно отразено спрямо датата на тяхното възникване.

**6. Систематизирана проверка на документите** – при нея контролният процес, като въздействие се интензифицира и специализира, поради това че се проверяват еднородни обекти, информацията за които е отразена в едни и същи документи. Систематизирани проверки, могат да се възложат на експертни вещни лица, тъй като са специализирани в конкретна област и имат опит в еднородни, сходни обекти. Документите са предварително сортирани по групи обекти или операции. С помощта на систематизираната проверка се установяват резултатите на еднородни обекти като например (каса, разплащателна сметка, дълготрайни материални активи; дълготрайни нематериални активи и др.) или стопански операции.

**7. Аритметична проверка на документите** – насочена е към установяване на верността на аритметичните дейности по документите. Счетоводните документи, информацията, която е представена не е само текстова, но съдържа и много числови данни, чрез които се извършват различни изчислителни дейности. Това съответно е предпоставка за пораждаването на много технически грешки и води до несъответствия в документите. Целта на този способ е насочен към сверяване на резултатите със записаните в документите.

**8. Нормативна проверка** – с нея се установява спазени ли са утвърдените законови норми. Винаги при външен контрол контролните лица правят нормативен контрол не само върху документите, но и върху процесите. В това се включва проверка на сроковете при съгъстяването на тези документи, моментът на съставяне, мястото на съставяне и т.н., не само проверка на пълнотата на съставените реквизити по документите. В различни нормативни актове са описани изискванията за съставяне на



съответните документи и са посочени реквизитите на съответните документи, за да имат доказателствена сила. Така например при придобиване на имот, освен договор за покупко-продажба между страните, фактура, платежни документи и др., се съставя и нотариален акт. Например при специализирани разследвания и проверки от страна на Икономическа полиция и ДАНС нотариалният акт като документ подлежи на много прецизна проверка, относно спазването на изискванията на нормативния акт – Граждански процесуален кодекс. В чл. 580 от ГПК<sup>116</sup> е посочено, че нотариалният акт като документ следва да съдържа следните реквизити:

1. година, месец, ден, а когато е необходимо – и час и място на издаването му;
2. името на нотариуса, който го издава;
3. пълно име, единен граждански номер на лицата, които участват в производството, както и номер, дата, място и орган на издаване на техния документ за самоличност;
4. съдържание на акта;
5. кратко обозначение на документите, удостоверяващи наличността на изискванията по чл. 586, ал. 1;
6. подпис и изписано пълно име на страните или техни представители и подпис на нотариуса.

Посоченият пример за документ е регламентиран като съдържание и изискване в закон извън обхвата на Закона за счетоводството, но той отразява информация необходима за нуждите на счетоводното отчитане при придобиването на актив. Това не е типичния (стандартен) счетоводен документ, тъй като неговото основно предназначение е доказване и определяне на собственост, а не доказване на счетоводно записване. Затова в практиката заедно със счетоводните документи, които се съставят именно за тази цел и чиито реквизити трябва точно да са съставени и попълнени спрямо Закона за счетоводството, се съставят и други документи, които имат друго предназначение, но, разбира се, не по-малка тежест от счетоводните документи. Тук вече при документирането се проявява симбиозата между правото и счетоводството. Контролът като практическа дейност с помощта на съответните способности за контрол може да провери и въздействието на тази симбиоза. При нарушаване на

---

<sup>116</sup> Граждански процесуален кодекс. // Обн. ДВ, бр. 59 от 20 юли 2007 г. (...) изм. и доп. ДВ, бр. 102 от 23 декември 2022 г., изм. и доп. ДВ, бр. 11 от 2 февруари 2023 г.

правната норма съответно се проявява нарушаване не само на правната концепция, но и на счетоводната.

**9. Насрещна проверка на документите** – в теорията на контрола много категорично се поставя разграничителната линия между способа за осъществяване на насрещната проверка на документите и фактичката насрещна проверка. Реално в практиката такова разграничение не съществува, защото фактичкото извършване на тази насрещна процедура е именно чрез прилагането на способа „насрещна проверка на документите“. Този способ се прилага, като документите се сравняват един път при съставителя на съответния документ и на второ място се прави проверка при получателя на документа. Така се проверява, от една страна, дали съответният документ е отишъл по предназначение, а от друга страна – дали реално е възникнала съответната стопанска операция.

**10. Спрямо поставените цели и задачи на контрола способите за документален контрол може да са насочени към изчерпателна проверка на документите или неизчерпателна проверка на документите.** Способът „изчерпателна проверка на документите“ осъществява действието и така се реализира крайният резултат за изчерпателност или неизчерпателност. Изчерпателната проверка на документите е много трудно осъществим процес, наблюдава се при съвместните контролни дейности на НАП, Прокуратурата, Икономическа полиция, Агенция „Митници“ , ДАНС и др., особено при разследванията за изпиране на пари и срещу извършени финансови престъпления. Това е един от основните способности на външен контрол, когато контролният процес се осъществява съвместно от няколко контролни институции и така се постига пълна изчерпателност на цялата документация на предприятието. Този способ е приложим за вътрешния контрол и вътрешния одит, но само когато вътрешният контролен процес се осъществява от няколко контролни лица. Способът не е добре приложим от едно контролно лице, тъй като физически това лице не може да провери всички документи самостоятелно на цялото предприятие за един определен интервал от време по време на контролния процес. При по-малки предприятия, като ЕТ или други, които нямат голям документооборот, този способ е добре приложим даже от едно лице, което осъществява вътрешния контрол, но при по-големи предприятия по-точно се прилага неизчерпателната проверка на документите, отколкото изчерпателната.

При прилагането на способа „**неизчерпателна проверка на документите**“ се проверяват само определени документи, а не документите на цялото предприятие. При външния контрол това е най-често срещаният приложим способ. В теорията на контрола този контрол се приема като контрол върху документалната обосновааност на конкретна/конкретни стопанска/стопански операция/операции, също така при прилагане на извадковия принцип тази проверка придобива друг вид и характер и тогава се постига репрезентативната (извадкова) проверка на документите. При контролните дейности, осъществявани от Националната агенция за приходите, се прилага точно този подход, погледнато от страни проверяваните лица остават с впечатление, че контролните дейности на НАП са изчерпателни и многообхватни, но реално контролното производство е насочено към конкретен период на проверката, базира се на конкретни норми на контрола и е насочена към извършени стопански операции в рамките на контролното производство.

**Прилагането на извадковия подход в контролната практика не е толкова приложим от страна на външните контролни институции, повече се среща в одиторската практика**, но при тях се наблюдава едно резервирано (скептично) прилагане, тъй като:

- Съществува вероятност в обхвата на проверката да не се включат конкретни документи и така съответно да не се установяват допуснати нарушения и слабости при документирането на процесите.
- Трябва да се утвърди точна методика по прилагането на този подход и с нея да бъдат запознати всички контролни лица, а така също и контролираните лица. Също така още една слабост е, че при утвърждаването на тази методика, трябва така да се прилага, така че „всички елементи на проверяваната съвкупност (документи) да имат еднаква вероятност да попаднат в подбора“<sup>117</sup>.
- Също така от лицата, прилагащи този подход, чрез които да се реализира способът на документалния контрол, се изисква да имат добри статистически и математически знания.

---

<sup>117</sup> Донеv, К., Димитрова, Р., Герджиков, Ж. Теория на финансовия контрол. Варна: Наука и икономика, 2010, с. 23.

- Извадките трябва за бъдат представителни по характер. Това означава направената извадка да дава увереност на контролиращия орган, че тя в рамките на проверяваната съвкупност от документи е основа за формулиране на верни изводи и заключения.
- Съществен проблем в планирането на извадката е определянето на броя на елементите, от които ще се прави тя. Броят на документите, от които ще се прави извадката, може да се определи по следната формула<sup>118</sup>:

$$БДИ = (С - НСД - МСД) \times К П / (РС \times 0,75),$$

**където:**

БДИ е брой на документите от извадката;

С – сума на стопанските операции от документите;

НСД – най-голямата сума от документите;

МСД – най-малка сума от документите;

РС – равнище на същественост;

КП – коефициент на проверката.

***11. Друг способ, който се прилага при документалния контрол, е извършването на логически анализ на документите.*** Логиката е да се проследи правната същност на възникналата стопанска операция и процес, да се проследи и установи неговото последователното отразяване в съответните документи. Концепцията тук е проверка на правни изисквания, а в последствие да се проверят икономическите норми и изисквания. В счетоводен аспект при отразяване на информацията водещ е принципът „предимство на съдържанието пред формата“. Съгласно него „делките и събитията се отразяват счетоводно в съответствие с тяхното съдържание, същност и икономическа реалност, а не формално според правната им форма“<sup>119</sup>. В контролната дейност нищо не е с предимство, затова такъв принцип няма. Всичко се проверява логически и последователно и целта е да се установи кога процесът е възникнал, какво е станало, как се е изменил обектът и какво е неговото текущо състояние към момента на проверката. Проверява се приложението на всички писани принципи, регламентирани в съответните актове, но не се доминира един принцип/едно правило пред друг принцип/друго правило. Това е и същността на контрола,

<sup>118</sup> Донеv, К., Димитрова, Р., Герджиков, Ж. Теория на финансовия контрол. Варна: Наука и икономика, 2010, с. 23.

<sup>119</sup> Закон за счетоводството. // Обн. ДВ, бр. 95 от 8.12.2015 г., в сила от 1.01.2016 г. (...) доп. бр. 105 от 11.12.2020 г., в сила от 1.01.2021 г., изм. и доп. бр. 19 от 5.03.2021 г.

това го отличава от всяка една друга дейност и по този начин се постига неговата независимост и самостоятелност като контролна дейност.

### **7.2.2. Способи на фактическия контрол**

Втората основна група от способности, която се използва в контролната практика, са способите на фактическия контрол. Тези способности са насочени към фактическото установяване на състоянието на проверявания обект, т.е. да се определи изменението на обекта спрямо всеки един етап от неговото развитие. В своята съвкупност тези способности намират широко приложение в практиката на различни контролни институции. Не всички способности се използват в дейността на различните контролни органи. Това се определя от предмета и функциите на контрола на съответните контролни институции (контролни субекти). Прилагането на съответните способности на фактическия контрол са регламентирани в съответните нормативни актове, регламентиращи дейността на съответната контролна институция. Поради тази причина в тази част от изложението ще се опишат само същностностните значения на съответните способности на фактическия контрол, а при изследването на съответните контролни институции ще се разгледа по-подробно приложението на способите на фактическия контрол чрез контролната практика на съответната контролна институция.

Основните способности на фактическия контрол са: *инвентаризация, справка, анкета, фотоснимка, експертиза, писмени обяснения, сведения от свидетели, анализ, контролни измервания* и др.

#### **7.2.2.1. Инвентаризацията като способ на фактическия контрол**

Инвентаризацията като способ на счетоводството, като способ на фактическия контрол и като средство за осигуряване качеството на активите се прилага във всички дейности и сфери на стопанския и обществения живот. Тя е способ за периодични проверки на стопанските средства, изразяваща се в преброяване, измерване, претегляне и т.н. на същите с оглед установяване на фактическите наличности и привеждане на отчетните показатели в съответствие с действителното състояние на обектите<sup>120</sup>.

---

<sup>120</sup> Генев, Г., Тодоров, Г., Филипова, Ф. Теория на счетоводството. Варна: ИК „Стено“, 2009.

Считаме, че е добре теоретично да се разграничи приложението на инвентаризацията за счетоводни цели и за целите на финансовия контрол. С помощта на таблица 10 това разграничение е направено.

Таблица 10

**Предназначение на инвентаризацията  
за целите на финансовия контрол и счетоводството**

<b>Признаци</b>	<b>Предназначение на инвентаризацията за целите на счетоводството</b>	<b>Предназначение на инвентаризацията за целите на финансовия контрол</b>
<b><i>Нормативна регламентация</i></b>	Закон за счетоводството <sup>121</sup> Наредба 13А 10-403 за пределните размери на естествените фири, брака и липсите на стоково-материални ценности при съхраняването и транспортирането им <sup>122</sup>	Финансовият контрол взема под внимание нормативната обща регламентация, когато проверява процедурата за провеждане на инвентаризацията. Проверява се дали за счетоводни цели е спазено изискването за провеждане на инвентаризация поне веднъж годишно, което е необходимо за нуждите на счетоводството и като необходимост при съставянето на финансовия отчет. При осъществяване на инвентаризация, като част от контролния процес, т.е. когато се прилага като способ се вземат под внимание съответните нормативни актове на институциите, регламентиращи този

<sup>121</sup> Закон за счетоводството. // Обн. ДВ, бр. 95 от 8.12.2015 г. (...) доп. бр. 105 от 11.12.2020 г., в сила от 1.01.2021 г., изм. и доп. бр. 19 от 5.03.2021 г.

<sup>122</sup> Наредба 13А 10-403 за пределните размери на естествените фири, брака и липсите на стоково-материални ценности при съхраняването и транспортирането им. // Обн. ДВ, бр. 61 от 31 юли 1959 г. (...) изм. ДВ, бр. 28 от 8 април 1980 г., изм. ДВ, бр. 41 от 22 май 2007 г.

		процес (като например АДФИ, Агенция „Митници“, Икономическа полиция и др.). Когато прилагат този способ те задължително спазват нормативния акт, който регламентира съответната институционална контролна дейност <sup>123</sup> , а така също и разписаните и утвърдените вътрешни процедури за осъществяване на инвентаризация.
<b>Срокове за провеждане на инвентаризация</b>	Предприятията извършват инвентаризация най-малко веднъж годишно на активите и пасивите с цел достоверно представяне на информацията във финансовите отчети <sup>124</sup> , като предприятията, чиито нетни приходи от продажби не надвишават 200 000 лв. за текущия отчетен период, не извършват задължителна инвентаризация (т.е. за този вид предприятия има възможност за избор дали да се извърши инвентаризация). Посочените срокове за извършване на инвентаризация са насочени към постигането на достоверността на информацията във финансовите отчети.	От гледна точка на финансовия контрол инвентаризацията е част от контролното производство върху съответния обект. Точен срок и време за провеждане на инвентаризация, както е за целите на счетоводството, не е фиксиран от гледна точка на финансовия контрол, тъй като в даден контролен процес – например контрол, осъществяван от НАП, може да се проведе инвентаризация, но в друг контролен процес осъществяван от НАП, когато това не е необходимо, може да не се проведе инвентаризация.
<b>Започване на инвентаризацията</b>	Извършва се по решение на ръководителя на	Извършва се съгласно заповед от по-висшестоящ

<sup>123</sup> Закон за държавната финансова инспекция. // Обн. ДВ, бр. 33 от 21 април 2006 г. (...) изм. и доп. ДВ, бр. 85 от 24 октомври 2017 г.; Закон за митниците. // Обн. ДВ, бр. 15 от 6 февруари 1998 г. (...) изм. ДВ, бр. 14 от 18 февруари 2020 г., доп. ДВ, бр. 62 от 5 август 2022 г.; Закон за министерството на вътрешните работи. // Обн. ДВ, бр. 53 от 27 юни 2014 г. (...) изм. ДВ, бр. 56 от 19 юли 2022 г., изм. и доп. ДВ, бр. 62 от 5 август 2022 г.

<sup>124</sup> Т.е. от счетоводна гледна точка водещото е вярното и точно представяне на информацията във финансовите отчети съгласно Закона за счетоводството. Закон за счетоводството. // Обн. ДВ, бр. 95 от 8.12.2015 г. (...) доп. бр. 105 от 11.12.2020 г., в сила от 1.01.2021 г., изм. и доп., бр. 19 от 5.03.2021 г.

	предприятието. Когато се провежда инвентаризация според изискванията на Закона за счетоводството, следва да се приеме, че тя е така наречената счетоводна инвентаризация, тя си е винаги планова (годишна инвентаризация). Тъй като се осъществява вътре за самото предприятие, тя е вътрешна инвентаризация и самата тя се приема в този случай като способ на счетоводството.	орган към съответната контролна институция (например директор на ТД НАП – Варна и др.) При вътрешен контрол заповедта се извежда от ръководството на предприятието.
<b>Комисия</b>	Определя се от ръководителя на предприятието. Комисията е вътрешна контролна комисия, лица участващи от числения състав на предприятието.	Определя се от съответния орган издал заповедта за извършване на инвентаризацията. Комисията за дадено юридическо лице, което е обект на контрола, е външна контролна комисия.
<b>Документи, които се съставят по време на инвентаризацията</b>	Документите, които се съставят по време на инвентаризацията, са контролни документи (независимо дали става въпрос за вътрешен или външен контрол). Счетоводният отдел има ангажимента да осчетоводи резултатите от тези контролни документи. Комисията, която извършва инвентаризацията, съставя съответните документи в определените срокове за инвентаризация.	

### **Технология на инвентаризацията**

1. Издаване на заповед за инвентаризация – винаги заповедта се издава от по-висшестоящ орган. При вътрешния контрол заповедта може да се сведе до знанието на счетоводния отдел с цел счетоводителите да прегледат документите и при установяване на неосчетоводени такива да ги осчетоводят, за да предоставят актуална информация за състоянието на контролния обект на инвентаризационната комисия. При външния контрол този процес е изключен и недопустим, т.е. финансово-счетоводният отдел се запознава със същността на заповедта при реалните фактически проверки. Поради тази причина се приема, че вътрешната инвентаризация по-точно цели да подпомогне дейността на организацията да



постигне своите цели. Това е и разликата между вътрешния и външния контрол. В заповедта за инвентаризация се уточняват съставът на комисията, обектът на инвентаризиране, срокът за провеждане на инвентаризацията. Тя се извършва от инвентаризационни комисии. В състава ѝ може да участват освен счетоводител, но и специалисти, запознати с характера на проверяваните обекти. Материално отговорните лица присъстват задължително при провеждане на инвентаризацията, без да са членове на комисията. При външния контрол в инвентаризационната комисия не участват лица от предприятието. Това са външни лица и тук съответно инвентаризацията е насочена освен към установяване на фактическото състояние на проверявания обект, но се цели да се приложи система от въздействия върху проверявания обект при установяване на неточности.

2. Попълване на въпросен лист или декларация – документът се попълва от материално отговорното лице. Документът съдържа стандартни въпроси за това дали активите и пасивите имат нужните придружителни документи, дали има чужди активи на отговорно пазене в склада, дали част от наличните активи се съхраняват в друг склад и др. Акт за начет без попълнен въпросен лист от материално отговорното лице не се приема за доказателство в съда.

3. Ако материално отговорното лице е възпрепятствано да присъства поради болест, злополука или други причини по време на инвентаризацията, установяването на наличностите става в присъствието на посочен от него представител. Материално отговорните лица или лицата, които присъстват вместо тях, подписват декларация, че посочените в инвентаризационния опис ценности са проверени в натура от комисията и са вписани в описа в тяхно присъствие, поради което нямат възражения, и че описаните ценности се намират под тяхно отговорно пазене. Ако имат някакви възражения, те трябва да ги посочат.

4. При инвентаризацията фактическите наличности се определят чрез задължително преброяване, претегляне, измерване. Данните от инвентаризациите се нанасят в описите отделно за всеки вид, като се посочва номенклатурният номер, наименованието, мярката, количеството, цената и стойността.

5. Уточняване точността на измервателните уреди, чрез които ще се извършват техническите дейности по време на инвентаризацията (мерене, теглене и т.н.).

6. При провеждане на инвентаризация достъпът на външни лица се ограничава. Броенето, меренето, тегленето се извършва от материално отговорното лице под непосредствено наблюдение от комисията. Инвентаризационният опис се подписва от комисията и материално отговорното лице.

7. Извършване на сравнение между фактическите намерени наличности и данните предоставени от счетоводството, съставя се сравнителна ведомост.

8. По време на инвентаризация е допустимо извършването на компенсации между липси и излишъци при спазване на следните изисквания: компенсациите се извършват само количествено и на компенсиране подлежат материални запаси, за които е установено, че съществува причинно-следствена връзка между възникналите резултати (липси и излишъци) и материалните запаси са еднотипни (еднородни). В този случай се съставя протокол за компенсиране на липсите с излишъците. Инвентаризационната комисия предлага извършването на компенсация пред ръководството на предприятието, като в предложението посочва видовете материални запаси, които да се компенсират. Не е допустимо инвентаризационната комисия да взема решения за компенсацията, възможно е да възникне неодобрение от страна на ръководството на предприятието. Ръководството може да се съгласи с една част от направените предложения, а може и да не се съгласи, но при съгласие задължително се издава заповед за компенсиране от страна на ръководителя на предприятието. Резултатите след компенсирането могат да бъдат: остатъчни липси, остатъчни излишъци или от процеса на компенсирането липсите да са се покрили от наличните излишъци.

9. Преглед на резултатите след компенсирането – инвентаризационната комисия следва да анализира какви са причините и предпоставките да се получават остатъчни количества липси или излишъци след компенсирането. Излишъкът се анализира от гледна точка на причините, които водят до тези завишени количества, като при вътрешния контрол те са в полза на предприятието и се приемат като текущ приход за дружеството. При външен контрол от страна на държавни контролни институции излишъците са в полза на държавата. Относно остатъчните липси, т.е. липсите след компенсиране – необходимо е да се анализира

каква е причината за тази липса, като винаги се тръгва от позицията на самото предприятие, т.е. проверява се дали липсата не е в резултат на неправилно съхранение, на неподсигуряване на необходимите условия за стопанисване на активите и това води до по-голямо фиросване на материалните запаси. След като се приспадне фирата, а така също след като се вземат под внимание бракуваните активи и онези активи, които са унищожени от бедствия, ако резултатът остава да е липсващи количества, тогава вече се търси отговорност от материално отговорното лице. Целта на вътрешната инвентаризация е в максимална степен да елиминира всички възможности и неблагоприятни ситуации, които не са по вина на материално отговорното лице.

10. Определяне на фири – инвентаризационната комисия следва да се съобрази с изискванията на Наредба 13А 10-403 за пределните размери на естествените фири, брака и липсите на стоково-материални ценности при съхраняването и транспортирането им. Фирите се изчисляват върху количеството, за което е установено липса.

#### **7.2.2.2. Инвентаризация от гледна точка на трите основни контролни институции (Сметна палата, АДФИ и НАП)**

Инвентаризацията, като способ на фактическия контрол се прилага от трите основни контролни институции – Сметната палата на Република България, Агенция за държавна финансова инспекция (АДФИ) и Национална агенция за приходите (НАП). Този способ е приложим както за целите и нуждите на вътрешния контрол за съответните контролни институции, така съответно този способ се прилага от контролните институции при осъществяване на своите контролни дейности върху проверяваните обекти.

**Сметна палата.** В обхвата на одита може да се реализира инвентаризационна процедура, която е насочена за конкретен вид юридическо лице и одитът ще бъде конкретизиран за определени отчетни обекти. Тази процедура не е толкова обхватна като инвентаризацията, която се осъществява от АДФИ. Може да се приеме, че инвентаризационната процедура може да е част от общия финансов одит, осъществяван от Сметната палата, но няма да е като отделна самостоятелна дейност. Неслучайно думата, която използваме, е „може“, т.е. по преценка на самите одитори е да преценят до каква степен на обхватност може да се приложи този способ. Ако се прави одит на материалните запаси като отчетни обекти и са в обхвата на финансовия одит, тогава може да се приложи този

способ. Одиторите от Сметната палата нямат право да търсят отговорност от виновните лица при установяване на нередности и отклонения. Поради тази причина производството се прехвърля към АДФИ, която е оправомощена да съставя акт за начет на виновните лица и да търси отговорност от тях.

*Агенция за държавна финансова инспекция.* На инспекционна дейност подлежи конкретно юридическо лице от бюджетния сектор и в обхвата на инспекционната дейност може да се реализира инвентаризация за определени отчетни обекти. Инвентаризационните процеси могат да са насочени както към определени отчетни обекти, така и към проверка на дейността на материално отговорните лица и да се търси отговорност от тях (при установяване на нередности) чрез съставения акт за начет.

*Националната агенция за приходите (НАП).* Обект са данъчно задължените лица осъществяващи стопанска дейност. Националната агенция за приходите може да изисква извършване на инвентаризация по време, в което се осъществяват ревизии, и в частност проверки. Инвентаризацията е насочена първо към юридическото лице и второ към конкретен вид обект. Инвентаризацията, осъществявана от НАП, не е насочена към материално отговорните лица, както е при АДФИ. Тук процедурата е малко по-различна от гледна точка на това, че съответните проверки и ревизии са целенасочени към дадено юридически лица. Физическите лица, които са като Еднолични търговци (ЕТ) също могат да бъдат в обхвата на инвентаризационния процес осъществяван от НАП. За извършването на инвентаризация в хода на данъчното производство задължително се издава заповед от лицето, възложило извършването на ревизията. В заповедта за извършване на инвентаризация задължително се посочва: срока на инвентаризацията, номера на ревизията в/според която се извършва инвентаризацията, определената комисия, като членовете на комисията са определени длъжностни лица от Националната агенция за приходите. След извършването на инвентаризацията от страна на НАП, ако се установят съществени нарушения и отклонения, ръководството на предприятието може персонално да търси лична отговорност от своя служител, т.е. от материално отговорните лица, като докаже тяхната вина, т.е. НАП няма ангажимент и отговорност да съставя персонални наказателни актове към материално отговорните лица. Ако резултатите от инвентаризацията имат касателство върху определянето на общото данъчно задължение на съответното юридическо лице, то тогава контролните органи на НАП ще действат по общата процедура

на ЗАНН (Закона за административните нарушения и наказания)<sup>125</sup>, а така също и съобразно изискванията на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК)<sup>126</sup>.

### **7.2.2.3. Други способи на фактическия контрол**

**Справка.** Тя също е способ на фактическия контрол. С помощта ѝ се събира информация, която не може да бъде представена по друг документален начин. Тя няма точно определена форма. Широко приложение справките имат при одита и инспекционната дейност.

**Анкетирание.** Намира приложение при необходимост да се изяснят ситуации и събития. Анкетите могат да бъдат анонимни и неанонимни. При анонимните анкети може да се изведе информация, която не може да се изведе чрез реално събеседване. Чрез анкетите се получава по-богата и разнообразна информация, въз основа на която става възможно да се определи реалната потребност от контрол, особено при вътрешния контрол. Обратната връзка чрез анкетите е много важна за ръководството на организацията, тъй като те са ориентир в какви насоки да се задълбочат вътрешните проверки. Много е трудно съставянето на анкетни карти, тъй като въпросите следва да послужат за лесно анализиране на информацията.

**Обследване.** Извършва се по служебен ред от специализирани контролни органи, които формират така наречената експертна оценка. Целесъобразно е провеждането му да се извършва преди осъществяването на конкретни процедури. Най-често чрез огледи, разговори и събеседване. За резултатите от него се съставят протоколи или доклади.

**Писмени обяснения.** Прилагат се тогава, когато следва да се доизяснят определени ситуации, операции, финансови резултати, спорни констатации. Използват се като доказателствено средство. Задължителни са за условията на външния финансово-икономически контрол, а за условията на вътрешния контрол писмените обяснения са като последица от направени инвентаризации или установени нарушения на финансовата дисциплина.

---

<sup>125</sup> Закон за административните нарушения и наказания. // Обн. ДВ, бр. 92 от 28 ноември 1969 г., изм. ДВ, бр. 54 от 11 юли 1978 г. (...) изм. ДВ, бр. 21 от 12 март 2021 г., изм. ДВ, бр. 25 от 29 март 2022 г., доп. ДВ, бр. 51 от 1 юли 2022 г.

<sup>126</sup> Данъчно-осигурителен процесуален кодекс. // Обн. ДВ, бр. 105 от 29 декември 2005 г., изм. ДВ, бр. 30 от 11 април 2006 г. (...) изм. ДВ, бр. 102 от 23 декември 2022 г., доп. ДВ, бр. 8 от 25 януари 2023 г.

**Сведения от свидетели.** Този способ намира приложение по-често в практиката на специализирания контрол (финансово разузнаване, икономическа полиция, Агенция „Митници” и др.). Чрез него се доизясняват отделни факти, набира се необходимият доказателствен материал за извършени длъжностни присвоения, кражби, обсебване, укриване на приходи или доходи, неплащане или плащане в по-малки размери на данъци, мита, осигуровки; реализирани корупционни действия чрез даване на подкупи. В практиката на финансово-икономическия контрол този способ се прилага, когато липсват необходимите доказателства, документи или те са неистински, преправени, фалшиви. Резултатите от разпитите на свидетели се систематизират и отразяват в протоколи.

**Лабораторен анализ.** Чрез този способ става възможно да се изследват и докажат по тясно специализиран начин определени стопански факти. Извършва се в специализирани лаборатории като за резултатите се изготвя свидетелство за лабораторен анализ.

**Фотоснимане.** Прилага се при по-особени случаи, т.е. тогава, когато направените констатации могат бързо и лесно да бъдат променени в резултат на външни умишлени действия от страна на заинтересовани длъжностни лица, най-често при разпиляване, неправилно съхранение, бездействия и залежали или използвани не по предназначение. На гърба на снимката се отбелязва обектът на заснемане, датата, наименованието на дружеството и неговия адрес, името, фамилията на представителя на предприятието и неговия подпис, името, фамилията и подписа на одитора.

**Видеонаблюдение.** Това е нов способ на контрола, който се прилага през последните години на XIX век. Все повече започна да навлиза в обществения живот, като начин за гарантиране на сигурността на гражданите и запазване на държавната собственост. Първоначално системите за видеонаблюдение бяха приоритетни в конкретни рискови обекти, като банки, застрахователни институции, обменни бюра и др. Днес, системите за видеонаблюдение се използват в училища, болници, магазини, хотели, офиси, дори общините са изградили системи за улично видеонаблюдение. В Закона за защита на личните данни<sup>127</sup> се регламентира видеонаблюдението, като е посочено че: „администраторът или обработващият лични данни приема и прилага правила при мащабно обработване на лични

---

<sup>127</sup> Закон за защита на личните данни. // Обн. ДВ, бр. 1 от 4 януари 2002 г. (...) изм. и доп. ДВ, бр. 11 от 2 февруари 2023 г.

данни или при систематично мащабно наблюдение на публично достъпни зони, включително чрез видеонаблюдение, с които въвежда подходящи технически и организационни мерки за защита на правата и свободите на субектите на данни. Правилата за систематично мащабно наблюдение на публично достъпни зони съдържат правните основания и целите за изграждане на система за наблюдение, териториалния обхват на наблюдение и средствата за наблюдение, срока на съхранение на записите с информация и изтриването им, правото на достъп от страна на наблюдаваните лица, информиране на обществеността за осъществяваното наблюдение, както и ограничения при предоставяне на достъп до информацията на трети лица<sup>128</sup>. Право за извършване на видеонаблюдение имат:

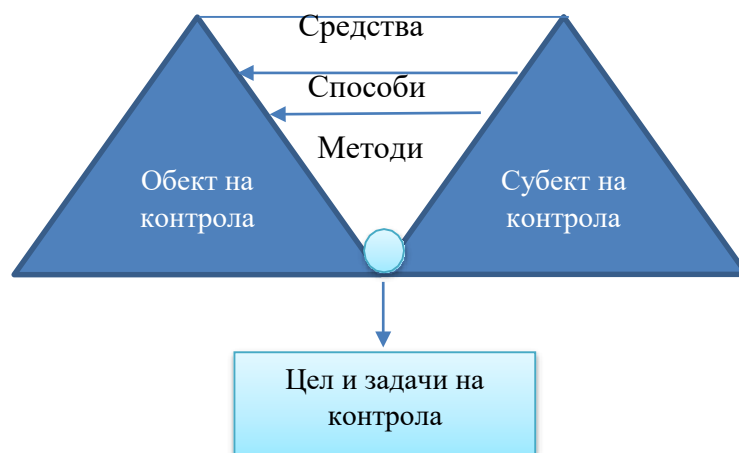
- търговци или юридически лица, както и техни звена за самоохрана, които са лицензирани за извършването на частна охранителна дейност;
- държавни институции, на които се налага да извършват видеонаблюдение за изпълнение на своите функции;
- Във всички останали случаи видеонаблюдение може да бъде извършвано само при наличие на нормативно основание или при съгласие на съответното лице, което се наблюдава.

**Експертиза.** Експертната дейност също е способ на контрол, като чрез нея се цели да се подпомогне вземането на решение, а от друга страна е възможно чрез експертната дейност да се разкрият факти и обстоятелства, които не са могли да бъдат разкрити и установени чрез останалите способности на контрола. Експертната дейност може да се прилага както при контролните институции в изпълнителната власт, така и при съдебните производства. Възможно е за нуждите на вътрешния контрол ръководството на организацията да бъде подпомагано от външни експертни лица (консултанти), чрез които да се вземе дадено решение или да се даде насока за постигане целите и задачите на организацията.

Въз основа на всичко изложено дотук относно средствата и способите на контрола, с помощта на фиг. 11 може да се представи връзката между тях и обекта, и субекта на контрола.

---

<sup>128</sup> Закон за защита на личните данни. // Обн. ДВ, бр. 1 от 4 януари 2002 г. (...) изм. и доп. ДВ, бр. 11 от 2 февруари 2023 г.



**Фиг. 11. Връзка между средства, способности и методи на контрола**

*Източник: Авторска разработка.*

Според поставените цели и задачи, а така също и спрямо вида на контролния субект контролните методи са различни. При определянето на съответния метод, който ще се използва (прилага) за дадена контролна дейност, се определят средствата и способите. В даден контролен метод могат да се включват няколко различни подхода за постигане на поставените цели и задачи, това също е особеност на контролната дейност. Няма унифициран метод, който да е точно определен и да се прилага само и единствено за дадена контролна институция. Също така е възможно за различните обекти да се прилагат различни методи от страна на съответния контролен субект спрямо правомощията, дейността и целите за постигне. Така например при вътрешния одит се прилага одиторският метод чрез изпълнение на конкретни одитни ангажименти за даване на увереност или консултиране, като се прилага „систематичен и дисциплиниран подход за оценяване и подобряване ефективността на процесите за управление на риска, контрол и управление“<sup>129</sup>. Следователно може да се приеме, че сложността за разбиране същността и спецификите на контрола се дължат и на обстоятелството, че не се разбира достатъчно добре съответният метод и оттук се пораждат и проблемите при прилагането на съответните средства и способности на контрола.

<sup>129</sup> Закон за вътрешния одит в публичния сектор. // Обн. ДВ, бр. 27 от 31 март 2006 г. (...) изм. и доп. ДВ, бр. 100 от 20 декември 2019 г.



### **7.3. Значение на способите на документалния контрол и способите на фактическия контрол в доказателствения процес**

Доказателственият процес е част от общия контролен процес, който е насочен към доказването на определени факти, явления и събития. В контролния процес страните, които участват – обектът на контрола и субектът на контрола, в повечето случаи вземат участие поради инициативата на властимащия. Има, разбира се, производства, които се откриват по инициатива на самия обект, когато той инициира сам проверката, като подава съответната жалба или сигнал. Това инициране на производството е допустимо по ДОПК. Много е трудно да се определи дали контролният процес е честен, като се има предвид, че едната страна е с по-голяма власт от другата страна. Независимо от това, контролната страна (т.е. субектът на контрола) трябва да даде достатъчна правна възможност на равнопоставеност в контролния процес на обекта на контрола, така че той да докаже своята правота с необходимите доказателства. Процесът се приема за частен, когато контролният обект има право на информирано участие в контролния процес, но това информирано участие е в рамките на допустимите норми на контролните органи в изпълнителната власт.

В контролния процес има така нареченото неписано правило за точното установяване на истината. Контролните лица в изпълнителната власт трябва да могат правилно да прилагат всички средства на контрола, а така също и способите на документалния и фактическия контрол, за да се установят действителните факти и събития. Тук съответно не следва контролните лица да превишават своите правомощия и да нарушават граждански права, като влизат в процедура на саморазправа, а се има предвид в рамките на допустимите от закона правомощия да се извежда информация, да се доказват случилите се събития, обстоятелства и явления.

Всяко правилно доказване на процесите в хода на изпълнителното производство има отражение в съдебните производства, ако се стигне до съдебно обжалване на издадените административни актове. При правилно проведени контролно-разследващи процедури и при правилно доказване на събитията и процесите не се налага в хода на съдебното производство да се събират допълнително доказателства и да се връщат производствата за доразследване. Поради тази причина правилното прилагане на способите на фактическия и

документален контрол в изпълнителните контролни производства е от съществено значение.

Контролните лица от контролния процес съставят т.нар. административни актове, в които се определя съответното административно наказание. Цялостното административно наказание „се определя съгласно разпоредбите на ЗАНН в границите на наказанието, предвидено за извършеното нарушение. Но за да се наложи наказанието, не е достатъчно да се конкретизира наказателната мярка, която е предвидила правната норма. Тя трябва и да се съобрази с конкретното неправомерно деяние на всеки нарушител, т.е. административното наказание трябва да се индивидуализира. При определяне на наказанието се вземат предвид тежестта на нарушението, подбудите за неговото извършване, формата и степента на вината, други смекчаващи и отегчаващи вината обстоятелства, както и имотното състояние на нарушителя“<sup>130</sup>.

Способите на фактическия контрол и способите на документалния контрол, не са насочени само към установяване на фактическото състояние на обекта, но така също са насочени към установяване на истината за създалите се негативни явления и процеси, установяване на виновни лица и разбиране на причините за тези нередности и негативни отклонения. За да бъде спазен принципът за установяването на истината, контролните лица трябва да изпълнят своите контролни задължения, като прилагат правните норми, следват принципите на контрола, и да прилагат способите комбинирано, така че да могат даизвлекат по най-добрия начин онази информация, която не е установена и не е документирана до момента.

Всеки документ, който се съставя от страна на контролните лица, има своята доказателствена тежест, когато е спазена неговата формална и материална доказателствена сила. Материалната доказателствена сила се установява чрез правилно попълнените реквизити на съответния документ, като подписаният контролен документ от съответните контролни лица, доказва материализираното в него волеизявление на контролните лица. Това фактически е формалната доказателствена сила на контролния документ, което по силата на чл. 179, ал. 1 от ГПК се потвърждава, а именно „Официален документ, издаден от

---

<sup>130</sup> Димитрова, Д., Матеева, Ж., Димитрова, Д. Административно право и процес. Варна: Наука и икономика, 2020, с. 106.

длъжностно лице в кръга на службата му по установените форма и ред, съставлява доказателство за изявленията пред него и за извършените от него и пред него действия<sup>131</sup>.

Контролните документи, каквито са ревизионният акт, ревизионният протокол, одиторският доклад, актовете за установяване на административни нарушения и др., винаги се съставят въз основа на други доказателствени документи. В посочените крайни контролни документи се представя становището, мнението и се представя волеизявлението на контролните лица, а така също и взетите решения от тяхна страна. Доказателствените средства дават цялостния облик на контролирания обект, като събраните доказателствени средства си остават за нуждите и целите на съответната контролна институция.

Доказателствените средства според Наказателно-процесуалния кодекс<sup>132</sup> биват *гласни, веществени и писмени доказателствени средства*. Към гласните доказателствени средства се отнасят – обяснения, самопризнания и показания на свидетели. Всички тези доказателства се създават чрез прилагането на способите на фактическия контрол. Когато съответният способ не е приложен правилно, то съответното средство няма да има своята доказателствена сила.

Веществените доказателствени средства имат своите предназначения в съдебните производства, не толкова към контролните процеси от изпълнителната власт. Веществените доказателствени средства се изготвят по възможност от лицата, които извършват действията по разследване и съдебните следствени действия. Когато веществените доказателства не могат да се отделят от мястото, където са намерени, както и в други, предвидени в този кодекс, случаи, се изготвят фотоснимки, диапозитиви, кинозаписи, видеозаписи, звукозаписи, записи върху носител на компютърни информационни данни, планове, схеми, отливки или отпечатащи.

Писмените доказателствени средства са протоколите за действията по разследване, съдебните следствени и другите процесуални действия, протоколите за изготвяне на

---

<sup>131</sup> Граждански процесуален кодекс. // Обн. ДВ, бр. 59 от 20 юли 2007 г. (...) изм. и доп. ДВ, бр. 102 от 23 декември 2022 г., изм. и доп. ДВ, бр. 11 от 2 февруари 2023 г.

<sup>132</sup> Наказателно-процесуален кодекс. // Обн. ДВ, бр. 86 от 28 октомври 2005 г., изм. ДВ, бр. 46 от 12 юни 2007 г. (...) изм. ДВ, бр. 80 от 24 септември 2021 г., изм. ДВ, бр. 85 от 12 октомври 2021 г., изм. и доп. ДВ, бр. 32 от 26 април 2022 г., доп. ДВ, бр. 62 от 5 август 2022 г.

веществени доказателствени средства и други документи, включително докладите и приложенията към тях документи относно разследванията на Европейската служба за борба с измамите, ревизионните актове, с които са установени данъчни задължения и задължения за задължителни осигурителни вноски и приложенията към тях ревизионни доклади, както и докладите по чл. 19 от Закона за държавната финансова инспекция от извършени финансови инспекции и одитните доклади по чл. 58 от Закона за Сметната палата и приложенията към тях документи.

Способите на документален контрол и способите на фактически контрол се прилагат комбинирано. В практиката много са малко случаите, когато се осъществява само документален или само фактически контрол. Обикновено в процеса на фактическия контрол се осъществява и документалният контрол, което предава по-голямата тежест и значение на контрола. Това правило се отнася особено за финансовия контрол. Цялостният доказателствен процес в контролната практика се осъществява чрез прилагането на способите на документален и способите на фактически контрол. Контролните документи, които се съставят от страна на контролните лица, са административни актове, чрез които се доказва извършеният контролен процес и съдържат волеизявлението на контролната институция с взетото контролно решение.

## Глава осма

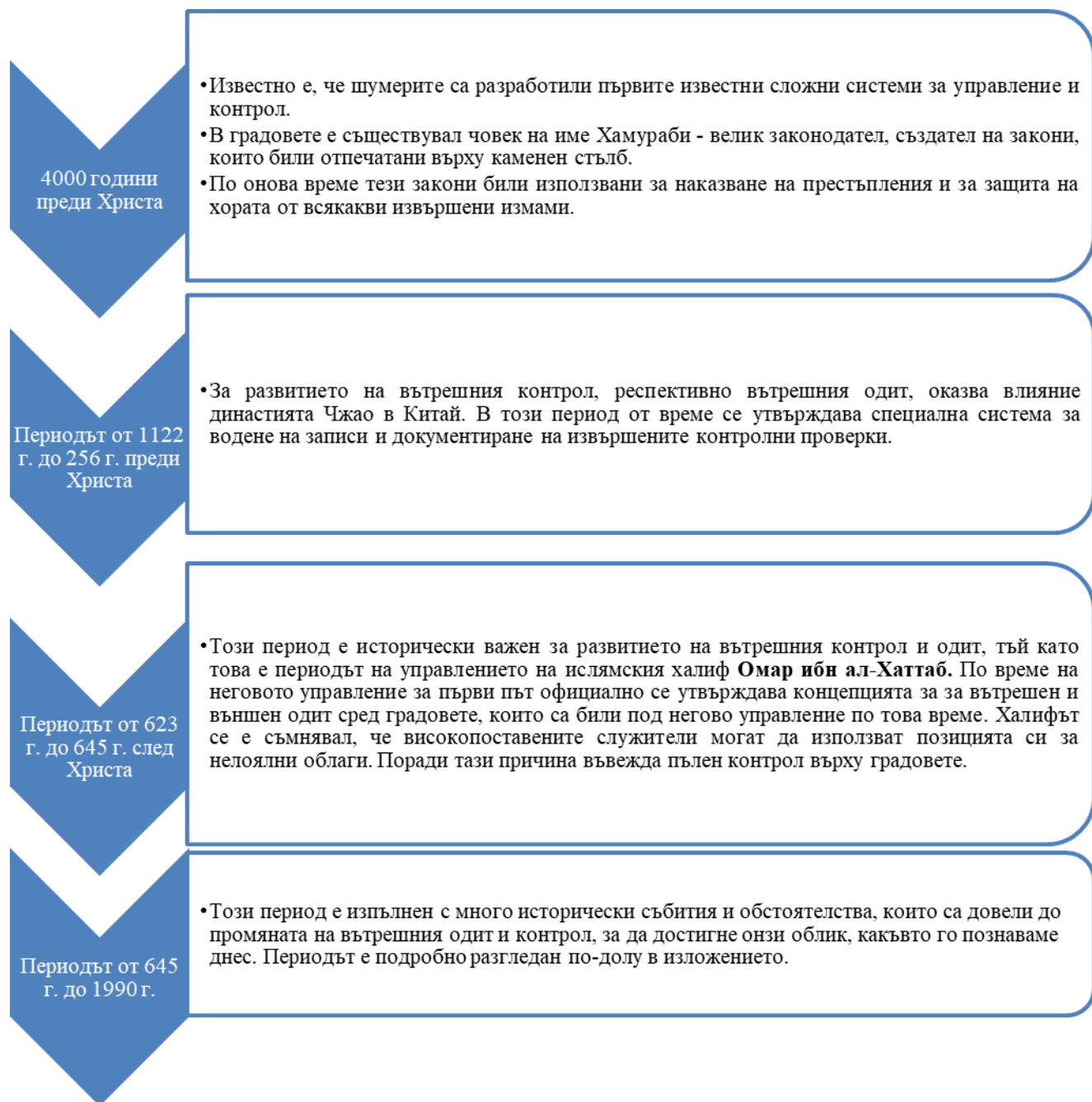
# ТЕОРЕТИЧНИ АСПЕКТИ НА ВЪТРЕШНИЯ ОДИТ, ВЪТРЕШНИЯ КОНТРОЛ И СИСТЕМАТА ЗА ФИНАНСОВО УПРАВЛЕНИЕ И КОНТРОЛ В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

За публичния сектор вътрешният контрол и вътрешният одит са два компонента от едно цяло, наречено Система за финансово управление и контрол или още Система за вътрешен контрол. Нормативно е регламентирано в публичния сектор да се провежда както вътрешен контрол, така и одит (който може да бъде както вътрешен, така и външен, осъществяван от Сметната палата). В тази част от книгата е използван историческият подход, за да се представи историята и развитието на вътрешния контрол и вътрешния одит. Представена е взаимовръзката „управление – вътрешен одит“ и „управление – контрол“. Разгледани са редица исторически факти и събития, които оказват влияние върху развитието на вътрешния одит.

### 8.1. История и развитие на вътрешния одит

#### 8.1.1. История, развитие и нормативно регламентиране на вътрешния одит до 1990 г.

Историческите етапи, през които е преминало развитието на контрола, оказват еволюционно влияние и върху развитието на вътрешния контрол и вътрешния одит. Всеки етап е оставил своя траен отпечатък и почерк върху конструктивно градивното развитие на вътрешния контрол и вътрешния одит, които днес познаваме и прилагаме като технология на практика. Основните еволюционни етапи в развитието на контрола, в т.ч. вътрешния одит, могат да бъдат представени по следния начин (фиг. 12):



**Фиг. 12. Исторически факти и събития, оказващи влияние върху развитието на вътрешния одит**

*Източник: Авторска разработка.*

*Последният период от 645 г. до 1990 г.* (представен на фиг. 12) е изпълнен с много исторически факти, събития, условия и предпоставки, които определят голямата динамика в развитието на стопанските процеси и икономиката вследствие на започналата индустриализация на производството, утвърждаването на частното стопанство, постепенното утвърждаване на публичните блага и публичната собственост. Всички тези социално-икономически и политически обрати водят до съществено изменение в разбирането за същността и ролята на контрола. Засилва се ролята на рестриктивните мерки и механизми, които могат да прилагат ръководителите на съответните организации. В исторически план върху развитието на вътрешния одит оказват влияние големи финансови измами на водещи компании. Тяхното разкриване и последващо анализиране от видни икономисти поставя основите на първите стъпки към адаптиране на вътрешния одит и контрол към променящия се свят и стремежа за увеличаване и разширяване функциите на контрола, в т.ч. функциите на вътрешния контрол и вътрешния одит. Първият случай на финансова измама е установен още през 18 век – финансовият скандал „Южен морски балон“<sup>133</sup>. Това е случаят с една Южноамериканска компания, която е създадена през 1711 г. във Великобритания. Компанията получила негласно съгласие от Британското правителство да осъществява всички видове търговски сделки с испанските колонии в Южна Америка в замяна на откупуването на държавния дълг, който след Войната за испанското наследство (1701 – 1714 г.) нараства значително. След приключване на войната през 1713 г., когато в град Утрехт се подписват договорите за мир между Франция и Испания, от една страна, и Англия, Холандия и Савоя, от друга, Южноамериканската компания е с ограничен достъп за търгуване в Южно море. Правителството е следвало обратно да изкупи част от дълга си под формата на акции. Цената на акциите на компанията започва да се покачва, като на фондовия пазар се включват и други инвеститори. В началото на 1920 г. компанията започва да продава част от акциите, като постепенно цената им започва да намалява. През 1721 г. се прави разследване на причините довели до фалита на компанията и така се установява финансовата измама. Парите на дружеството бяха използвани за сделки със собствени акции, а на избрани лица, които купуват акции, бяха

---

<sup>133</sup> Chapter 1: Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects (<https://na.theiia.org/iiarf/Public%20Documents/Chapter%201%20Internal%20Auditing%20History%20Evolution%20and%20Prospects.pdf>).

дадени заеми, подкрепени от същите тези акции, за да се изразходват за закупуване на повече акции. Така през 1920 г. се въвежда Законът на балончетата, съгласно който няма право да се учредява дружество във Великобритания без наличието на Кранска харта, която представлява застраховане на борсата и застраховка от Лондонската застрахователна корпорация. От дружествата се изисквало да платят 300 000 паунда за привилегиите. Така се поставят първите изисквания за задължителни застрахователни изисквания към дружествата и наличието на собствен минимален капитал.

Разглеждайки случая на *Южния морски балон*, а така също вземайки под внимание всички други сходни случаи, може да се приеме, че разглежданият период от 625 г. до 1990 г. може да се анализира и групира на следните подетапи:

1. **Първи етап: от 625 г. до 1840 г.** През този период вътрешният одит има ограничени функции – основно вътрешните одитори се занимават с проверката на счетоводните записи и откриването на финансови грешки и нередности. Концепциите за тестване и ползата на финансовия анализ за целите на одита все още не са познати. Частната собственост е водеща за развитието и подема на икономиката.

2. **Втори етап: от 1840 г. до 1920 г.** Този втори етап според Brawn в развитието на вътрешния одит е заклеймен от индустриализацията.<sup>134</sup> Появата на „средната класа“ осигурява стабилност в публичния сектор на фона на бързо развиващите се производствени предприятия и натрупването на големи капитали. Всеки инвеститор и капиталист носи отговорност за личните си финансови провали. В този период постепенно започва да се засилва ролята на счетоводителите на предприятието и в това число се утвърждава значението и ролята на вътрешните одитори. През 1900 г. в САЩ законодателно се утвърждава, че компаниите задължително подлежат на одит. Една значителна част от задълженията на одиторите са определени чрез редица съдебни решения по конкретни дела за финансови измами.

3. **Трети етап: от 1920 г. до 1960 г.** Исторически този период поставя гравидните бъдещи насоки за развитие на вътрешния одит през следващите исторически етапи. През 1941 г. в САЩ се утвърждава Институтът на вътрешните одитори (*The Institute*

---

<sup>134</sup> Brawn, B. Auditing history, 2017 ([https://www.slideshare.net/Rakibulislam49/auditing-history?from\\_action=save](https://www.slideshare.net/Rakibulislam49/auditing-history?from_action=save), последно видян на 5.7.2023 г.).



of *Internal Auditors*). Основатели на института са *Victor Z. Brink* – автор на първата голяма книга за вътрешния одит, и *John B. Thurston* – вътрешен одитор на Северноамериканската компания в Ню Йорк. *American Gas Association* е била в подкомитет за вътрешен одит, сформирани съвместно от института „Едисън Електрик“ (*Edison Electric Institute*) и Американската асоциация по газ (*American Gas Association*). Още при съвместната си работа *American Gas Association* са обмисляли идеята за създаването на независима институция на вътрешните одитори. В един момент, когато в ръцете на *J. Thurston* попада книгата на *V. Brink*, към идеята на двамата одитори се присъединява и *V. Brink*. Към организационния комитет се присъединяват и други вътрешни одитори от САЩ, които съвместно започват да работят върху реализирането на идеята за утвърждаването на международна организация на вътрешните одитори. Удостоверението за учредяване на ПА е подадено на 17 ноември 1941 г. и малко преди първата годишна среща на 9 декември 1941 г. в клуб Уилямс са приети за членство 24 членове. *J. Thurston* е избран за първия председател на Института на вътрешните одитори (*The Institute of Internal Auditors*).

Одитният подход за осъществяване на вътрешен одит е променен през този исторически етап. Заедно с другите одитни подходи – проучване, планиране и осъществяване, вътрешните одитори прилагат допълнителни способности, за да могат да осъществят обхвaten и качествен вътрешен одит, а именно: вътрешните одитори разчитат на по-голяма съвместна работа с останалите контролни лица от съответната организация; вътрешните одитори събират одитните доказателства както от вътрешни, така и от външни източници; в обхвата на „вътрешния одит си остава насоката за подпомагане дейността на организацията, като съответно в обхвата на вътрешния одит все още се запазва осъществяването на финансов одит с цел достоверно представяне на информацията във финансовите отчети“<sup>135</sup>. Въпреки това вътрешният одит за този период има ограничения в обхвата си, а именно той „не е задължен да оценява стабилността и ефективността на счетоводния, финансов и оперативния контрол“<sup>136</sup>. Следователно може да се приеме, че през този период от време „основният клиент на вътрешния одит е ръководството на организацията“.<sup>137</sup>

---

<sup>135</sup> [https://www.slideshare.net/Rakibulislam49/auditing-history?from\\_action=save](https://www.slideshare.net/Rakibulislam49/auditing-history?from_action=save).

<sup>136</sup> INTERNAL AUDIT IN THE CANADIAN FEDERAL GOVERNMENT ([https://evaluationcanada.ca/distribution/20030601\\_macdonald\\_doug\\_a.pdf](https://evaluationcanada.ca/distribution/20030601_macdonald_doug_a.pdf)).

<sup>137</sup> Антоу, М., Томова, М., Ганчева, З., Цветкова, Н. Финансов контрол, Абагар, 2009, с. 139.

През този съществен период от развитието на вътрешния одит се приема през 1947 г. Декларацията за отговорностите на вътрешния одит (*The Statement of Responsibilities of the Internal Auditor*). С помощта на тази декларация се поясняват отговорностите на вътрешните одитори и обхватът на дейността на вътрешния одит, а именно – че той е „насочен основно в областта на счетоводството и финансовите въпроси от оперативен характер“<sup>138</sup>. До 1957 г. Декларацията за отговорностите (*The Statement of Responsibilities*) няколко пъти е променяна и така в обхвата ѝ се включват утвърждаването на допълнителни услуги, които могат да предлагат вътрешните одитори за едно дружество, а именно:

1. преглед и оценка на стабилността, адекватността и прилагането на счетоводния, финансовия и оперативния контрол;
2. определяне на степента на съответствие с установените политики, планове и процедури;
3. определяне на степента, в която активите на дружеството се отчитат и предпазват от загуби от всякакъв вид;
4. определяне на надеждността на счетоводните и други данни, разработени в организацията;
5. оценка на качеството на изпълнение при изпълнение на възложените отговорности.

През 1958 г. е приет *Statement on Auditing Standards (SAS) 29*, като чрез този стандарт се разделят вътрешноадминистративните контроли от счетоводните контроли. Счетоводните контроли „включват всички процедури, които са свързани пряко със защитата на активите и надеждността на финансовите отчети. Те обикновено съдържат такива дейности, като оторизиране и одобрение, разделяне на отговорностите, свързани със счетоводството и лицата, извършващи операциите или съхраняващи активите, физически контрол над активите и вътрешния одит. Административните контроли включват процедурите, които са свързани най-вече с оперативната ефективност и спазването на управленските политики, които само косвено се отнасят до финансовите отчети. Те обикчайно съдържат дейности, като

---

<sup>138</sup> Standards & Guidance – International Professional Practices Framework (IPPF) (<https://global.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>).

статистически анализи, проучвания за време и движение, доклади за изпълнение, програми за обучение на служителите, както и контрол на качеството“.<sup>139</sup>

4. **Четвърти етап: от 1960 г. до 1990 г.** През този етап продължава развитието на вътрешния одит, в частност се утвърждава професията „Вътрешен одитор“. Концепциите за вътрешен одит се надграждат, методологията и технологията за вътрешен одит законово се регламентират. През 1968 г. се утвърждава Етичният кодекс на вътрешните одитори (Code of Ethics). Неговото развитие започва малко по-рано – още през 1959 г., когато чрез отделен стандарт се разглеждат изискванията за моралност на вътрешния одит и се регламентират етичните норми на вътрешните одитори. През 1978 г. Институтът на вътрешните одитори (*The Institute of Internal Auditors*) официално одобри стандартите за професионална практика по вътрешен одит. Първоначално стандартите са поставили следните основни цели за изпълнение:

1. подпомагат за информиране на обществото относно ролята, обхвата, изпълнението и целите на вътрешния одит;
2. да служат като обединение на вътрешния одит в целия свят;
3. да насърчават подобряването на вътрешния одит;
4. да създават основа за последователно измерване на операциите за вътрешен одит;
5. да служат като средство, чрез което вътрешният одит може да бъде напълно признат като професия.

С помощта на стандартите се стандартизират обхватът и изпълнението на вътрешния одит, също така чрез тях се признава наличието на останалите форми на вътрешен одит.

Признаването на Института на вътрешните одитори като международна организация идва чрез един акт на Министерството на финансите на Канада, който през 1982 г. е утвърден от правителството на Канада и по този начин се признават **стандартите за професионална практика за вътрешен одит**, одобрени от Института на вътрешните одитори. Може да се приеме, че така съответно започва да се утвърждава международната стандартизация на вътрешния одит в публичния сектор.

През 1985 г. се създава Комитетът на спонсориращите организации на комисията Treadway (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO*). Този комитет е инициран от американския частен сектор, като неговата първоначална цел

---

<sup>139</sup> Вейсел, А. Методическо ръководство по основи на финансовия контрол. Спектър, 2015, с. 28.

е да идентифицира факторите, които са предпоставка и водят да неточно представяне на информацията във финансовите отчети. COSO е създаден, за да спонсорира Националната комисия за финансово отчитане на измами (комисия Treadway). Първоначално Комисията за Treadway беше спонсорирана съвместно и финансирана от пет основни професионални счетоводни асоциации и институти със седалище в Съединените щати: Американския институт на сертифицираните публични счетоводители (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA), Американската счетоводна асоциация (The American Accounting Association – AAA), Международните финансови ръководители (Financial Executives International – FEI), Института на вътрешни одитори (ИА) и Института на управленските счетоводители (Institute of Management Accountants – IMA). Може да се приеме, че именно тези пет организации сформираха така наречения Комитет на спонсориращите организации на Комитета на Treadway (COSO). Той работи в първите години от своето създаване чрез предоставянето на препоръки за подобряване качеството на финансовата отчетност, и в частност – представяне на информацията във финансовите отчети. Основната концепция на комисията Treadway е да се намали несигурността в бизнес средата, да се повиши доверието във финансово-счетоводната дейност, като се засили вътрешният контрол. С течение на времето концепцията се развива и се усъвършенства, като през 1992 г. се създава Интегрираната рамка за финансов контрол COSO (*COSO – Integrated Control Framework*).

#### **8.1.2. Международни факти и събития, оказващи влияние върху развитието на вътрешния контрол и вътрешния одит през периода от 1990 г. до днес**

*В международен аспект развитието на вътрешния одит и вътрешния контрол през периода от 1990 до днес е съпроводено с навлизането на много нови концепции, технологии и утвърждаването на нова методология за осъществяване на вътрешен контрол и вътрешен одит.* Много от концепциите, които са били утвърдени преди този етап, вече са заменени от нови, по-съвременни. Развитието на този етап е представено на фиг. № 13 и фиг. 14.



### ***1. Относно външния финансов одит:***

- В раздел 404 от Закона се регламентира, че корпоративните ръководители носят лична персонална отговорност за точността на финансовите отчети.
- Гарантира независимостта на одиторите. Законът гарантира тази независимост чрез редица рестриктивни мерки, като например:
  - ротация на одиторите на 5 години;
  - определена е забрана одиторите да поемат извършването на одиторски услуги за предприятие, когато са били в трудовоправни отношения с неговото ръководство;
  - изисква се одиторът да докладва на ръководството на предприятието и на одитния комитет при съмнения относно прилагането и спазването на счетоводната политика.
- *Законът Сърбейнс Оксли* в раздел IV поставя редица изисквания относно представянето и оповестяването на финансова информация във финансовите отчети, така че финансовите отчети да не подвеждат външни заинтересовани страни.

<sup>144</sup> Сарбанес-Оксли, The Economist, 26 юли 2007 г.

- Изисква от държавните регулаторни органи да контролират дейността на външните одитори, като докладват размера и естеството на одита и на бизнеса на своите клиенти.

През 2004 г. се утвърди рамката COSO ERM (*Enterprise Risk Management – Integrated Framework*). С помощта на COSO ERM се поставиха изискванията за определяне на стратегическите рискове за една организация, също така се утвърди една допълнителна рамка за управление на рисковете, различна от утвърдената до момента рамка в модела COSO. Рамката на ERM признава, че трябва да се прилага ефективен процес на управление на риска в рамките на определената стратегия. Тя започва с върха на организацията и подкрепя основната мисия на организацията. Рамката дава нови дефиниции на понятията „вътрешен контрол“ и „управление на риска“, а именно:

*„Вътрешният контрол е неразделна част от управлението на риска. Вътрешният контрол е част от процеса по управление на рисковете, при който процес структурите и процедурите за вътрешен контрол са от съществено значение за постигането на целите на организацията“.*<sup>145</sup>

*„Управлението на риска на предприятието е процес, осъществяван от управителния съвет (борд на директорите, съвет на акционерите и т.н.), ръководството на предприятието и/или друг персонал, прилаган при определяне на стратегията и в цялото предприятие, предназначен да идентифицира потенциални събития, които могат да засегнат предприятието. Управлението на риска трябва да бъде в рамките на неговия **апетит за риск**, като се предостави разумна увереност относно постигането на целите на предприятието“.*<sup>146</sup>

Ключовият момент на рамката COSO ERM е, че лицата, натоварени с управлението, трябва да възприемат **подход, основан на риска за вътрешен контрол и всяка вътрешна оценка на неговата ефективност**. COSO ERM счита, че този подход трябва да бъде включен в стратегическите, управленските и мениджърските процеси на компанията и трябва да обхваща по-широк кръг аспекти на вътрешния контрол, а не само тези, пряко свързани с финансовото отчитане.

---

<sup>145</sup> Internal Controls—A Review of Current Developments, Professional Accountants in Business Committee, Information Paper August 2006 (<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/internal-controls-a-revie.pdf>).

<sup>146</sup> Internal Controls—A Review of Current Developments, Professional Accountants in Business Committee, Information Paper August 2006 (<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/internal-controls-a-revie.pdf>).

Периодът след 2002 до днес е преломен за дигиталното развитие на вътрешния одит и вътрешния контрол. От историческа гледна точка може да се приеме, че този процес по дигитализирането на вътрешния одит и контрол започна много по-рано още през 1996 г., когато се утвърди моделът **COBIT (Control Objectives for Information and Related Technologies)**. *Основното предназначение на модела е контрол върху ИТ процесите в дадена организация*. Първоначално този модел е бил проектиран като набор от цели за контрол на ИТ процесите с цел да подпомогне вътрешните контрольори в организацията да се ориентират по-добре в изменението на ИТ системите. Рамката беше ориентирана и към външните одитори като насока за осъществяването на одит на ИТ процесите.

През годините **COBIT** следваше изменението на информационно-технологичните системи и се изменяше спрямо тях, така че чрез модела да се обхванат контролът и одитът на всички нововъведения и трансформации на ИТ системите. Последната актуализация на модела е през 2019 г., като той е въведен за „изграждане на стратегии за управление, които са по-гъвкави, съвместни и адресират нови и променящи се технологии“.<sup>147</sup> С помощта на новата рамка се въведоха нови понятия и терминологии в областта на ИТ одита и ИТ контрола. Тя включва 40 цели за управление и регламентиране на мениджмънта на програмата за управление. Като цяло рамката е създадена, за да осигури на предприятията по-голяма гъвкавост при персонализиране на стратегията за управление на ИТ, фокусира се специално върху сигурността, управлението на риска и управлението на информацията.

Друга алтернативна рамка за контрол, която SEC одобри и може да се приложи от страна на компаниите, които търгуват на фондовите борси, е рамката CoCo, утвърдена през 1994 г. чрез критериите за контрол от Канадската комисия (Canadian Criteria of Control Committee's). CoCo очертава 20 критерия за контрол, които ръководството може да използва за управление на производителността на компанията и подобряване на нейното вземане на решения. Освен това тя очертава четири критерия за ефективен контрол, а именно: ангажираност, способност, мониторинг и учене. Този модел се основава на модела COSO и според някои специалисти се приема за „по-лесният модел за прилагане и

---

<sup>147</sup> What is COBIT? (<https://www.cio.com/article/3243684/what-is-cobit-a-framework-for-alignment-and-governance.html>).

адаптиране към дейността на организацията“<sup>148</sup>. За да се постигнат целите на организацията, рамката се фокусира върху:

- ефективност и ефикасност на операциите;
- надеждност на вътрешната и външната отчетност;
- спазване на приложимите закони и разпоредби и вътрешните политики.

Приносът на модела CoSo за контролната практика е, че представи същностната страна на вътрешния контрол, като определи, че вътрешният одит е вид вътрешен контрол. Моделът посочва, че контролът включва: „Онези елементи на една организация (включително нейните ресурси, системи, процеси, култура, структура и задачи), които, взети заедно, постигат целите на организацията.“<sup>149</sup>

Върху развитието на вътрешния одит и утвърждаването на професията „Вътрешен одитор“ влияние оказва *Институтът на вътрешните одитори (The Institute of Internal Auditors)*, който е утвърден през 1941 г.. Разработването на насоки за професията на вътрешния одитор започва малко след формирането на ПА. Първото официално ръководство – Декларацията за отговорностите на вътрешния одитор – Декларация за отговорностите (*Statement of Responsibilities of the Internal Auditor - Statement of Responsibilities*), е издадено през 1947 г. Този кратък документ дефинира целите и обхвата на вътрешния одит.

Развитието на професията „вътрешен одитор“ и разширяването на нейния обхват стана с помощта на последващите ревизии на първоначално утвърдената Декларация за отговорностите (*Statement of Responsibilities*). Например обхватът на дейностите по вътрешен одит, определени в първоначалната Декларация за отговорностите от 1947 г., бяха ограничени предимно до финансовите въпроси на организациите, но след 1957 г. обхватът на Декларацията се разшири, като в дейността на вътрешния одит се включи и одитът на стопанските операции. През този период обхватът на дейностите по вътрешен одит продължават да се разрастват, тъй като професията се развива през годините и

---

<sup>148</sup> Internal Control Frameworks: COSO, CoCo, and the UK Corporate Governance Code (<https://cgleaders.wordpress.com/2011/07/12/codes-2/>).

<sup>149</sup> Internal Control Frameworks: COSO, CoCo, and the UK Corporate Governance Code (<https://cgleaders.wordpress.com/2011/07/12/codes-2/>).



Декларацията за отговорностите е преразгледана и променяна няколкократно (през 1971, 1976, 1981 и 1990 г.).

През 1968 г. *Институтът на вътрешните одитори (The Institute of Internal Auditors)* предоставя етични насоки за своите членове с издаването на Етичен кодекс (*Code of Ethics*). През 1973 г. стартира първата сертифицирана програма за сертифициране на вътрешния одитор, като ПА предоставя допълнителни професионални насоки за необходимите компетенции (знания и умения), за да бъде едно лице практикуващ вътрешен одитор. През 1978 г. ПА утвърждава първите *Стандарти за професионалната практика на вътрешния одит (Standards for the Professional Practice of Internal Auditing)*. Тези стандарти се състоят от две общи и 25 конкретни насоки за това как трябва да се изпълнява функцията на вътрешния одит и как трябва да се извършват ангажиментите за одит. Стандартите са широко приети и преведени на редица различни езици. Отделни текстове от тях също са включени в законите и подзаконовите актове на различни държави.

Стандартите от 1978 г. се оказват достатъчно адаптивни за приспособяване към развиващата се професия „вътрешен одитор“, оставайки относително непроменени през следващите 20 години. Въпреки това Институтът на вътрешните одитори (*The Institute of Internal Auditors*) предостави голямо количество допълнителни насоки за улесняване на тълкуването на тези стандарти. Това допълнително ръководство включва:

- насоки, придружаващи стандартите от 1978 г.;
- професионални стандарти за практикуване на съобщения, предоставящи отговори на често задавани въпроси;
- становища;
- изследователски проучвания.

Професията „вътрешен одитор“ започва да се променя през 80-те и 90-те години на ХХ век. Използването на оценката на риска като метод за разпределяне на ресурсите за вътрешен одит (тоест одит, базиран на риска) бързо придобива популярност. През 90-те години много организации започнаха да възлагат дейности по вътрешен одит на външни одитори. Също така времето, отредено за традиционните услуги за вътрешен одит, намалява, докато времето за постигане на ефективност и ефикасност на операциите се увеличава. Нетрадиционни услуги за вътрешен одит – като например програми за

самооценка на контрола, одит за консултиране в прилагането на проекти и други консултантски дейности, отнемат все по-голяма част от ресурсите за вътрешен одит. Стандартите от 1978 г. вече не могат адекватно да разрешат тези възникващи проблеми. В тази връзка през 1997 г. Институтът на вътрешните одитори (*The Institute of Internal Auditors*) създава Ръководна група за насоки, която да отчита нуждите и механизмите за предоставяне на бъдещи насоки към вътрешния одит. След повече от година проучване Ръководната група създава **нова Рамка за професионални практики за вътрешен одит (Professional Practices Framework for Internal Auditing)**.

Новата рамка приема нова дефиниция за вътрешен одит, която заменя до момента утвърдената дефиниция, представена в Декларацията за отговорностите. Също така в нея се регламентира нов подход по осъществяването на вътрешния одит. Прилагането на новата **Рамка за професионални практики за вътрешен одит** започва с преразглеждането на Кодекса на етиката през 2000 г. и изменението на стандартите през 2002 г. До 2006 г. стандартите стават признати в световен мащаб и са преведени на 32 езика. Освен това броят на държавите и юрисдикциите по целия свят, които включват стандартите в законите и подзаконовите си актове, продължава да се увеличава.

С признаването на рамката като професионално ръководство Институтът на вътрешните одитори трябваше да гарантира в международен аспект приложението на представените насоки в нея. В тази връзка са създадени работна група и ръководен комитет, които да преразгледат съществуващата структура на ръководството и да предложат нови адаптивни насоки към международната практика. Работата на работната група доведе до създаването на нова *Международна рамка за професионални практики (International Professional Practices Framework – IPPF)*. Също така към ПА се утвърди нова работна група – *Надзорен съвет на IPPF (IPPF Oversight Council)*, съставена предимно от външни заинтересовани страни, с цел да наблюдава организацията по подготовката и утвърждаването на авторитетните международни указания по вътрешен одит.

Глобалната финансова криза през 2007 и 2008 г. доведе до нарастване в очакванията на ролята на вътрешния одит по отношение на подпомагане организационното управление в организациите. През 2013 г. отново се създаде работна група, но този път за преразглеждане на ръководството за IPPF, за да се гарантира, че рамката може да даде

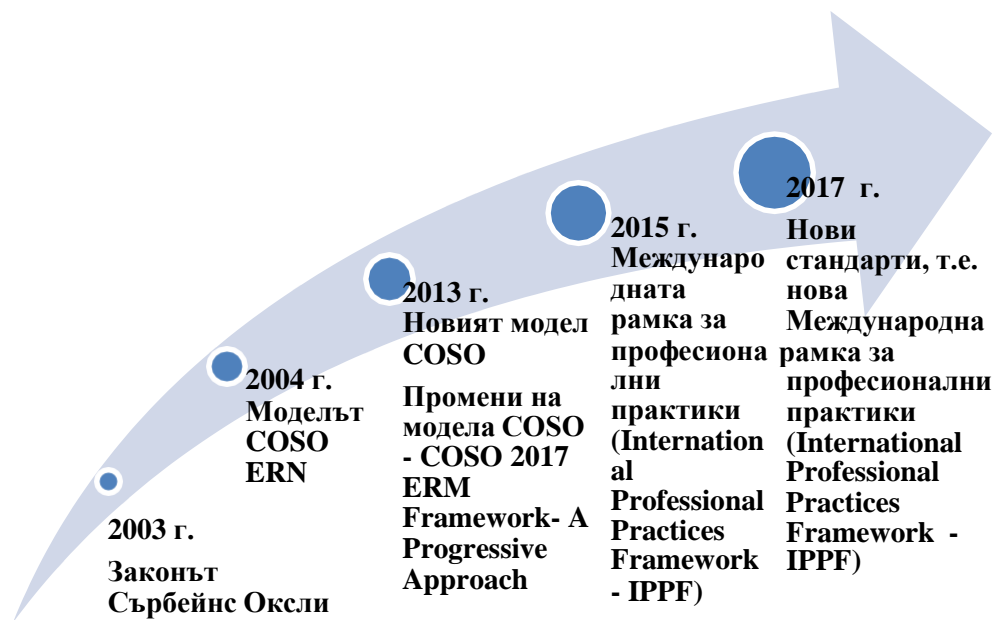
насоки за посрещане бъдещите нови очаквания във вътрешноодитната практика и по този начин да се даде възможност на практикуващите вътрешни одитори да бъдат смели и да гледат напред в своята одитна работа. Едва през 2015 г. *Международната рамка за професионални практики (International Professional Practices Framework -*

*IPPF)* беше приета и е резултат от работата на именно тази работна група. С помощта на **фиг. 16** е представена разликата между старата Рамка за професионални практики от 1998 г. и новата Международна рамка за професионални практики, приета и действаща от 2015 г.



**Фиг. 13. Развитие на вътрешния одит и вътрешния контрол през периода от 1992 г. до 2003 г.**

*Източник: Авторска разработка.*



**Фиг. 14. Развитие на вътрешния контрол и вътрешния одит през периода от 2004 г. до днес**

*Източник: Авторска разработка.*

През 1999 г. работна група за вътрешен контрол към Института на дипломираните експерт счетоводители на Англия и Уелс (*Institute of Chartered Accountants in England and Wales*)<sup>140</sup> разработи Ръководство за директорите относно прилагането на Комбинирания кодекс, утвърден от Лондонската фондова борса. Кодексът е предназначен за публичните дружества, които търгуват своите финансови инструменти на Лондонската фондова борса. Ръководството, чието пълно наименование е *Ръководство за директорите по Комбинирания кодекс* (Guidance for Directors on the Combined Code), се утвърди като „Докладът Търнбулт“ (*Turnbull Report*), носещ името на председателя на работната група Nigel Turnbull. Докладът дава насоки за прилагане на онези аспекти на Комбинирания кодекс, които се отнасят до вътрешния контрол, вътрешния одит и управлението на риска. В този доклад от 1999 г. беше изведена следната дефиниция за вътрешен одит: вътрешният одит е *„независима функция за оценка, създадена в рамките на една организация, която разглежда и оценява нейната дейност като услуга за организацията. Целта на вътрешния одит е да помогне на членовете на организацията за ефективно изпълнение на техните задължения. За тази цел вътрешният одит предоставя анализ, оценки, препоръки, съвет и информация относно прегледаните дейности. Целта на одита включва насърчаване на ефективен контрол на разумна стойност“*.

Исторически погледнато в началото на 90-те години вътрешните одитори, в зависимост от управленските нужди и стратегически цели на организациите, са работели в няколко направления: *одити за съответствие; одити на транзакции; разследване на измами и други нередности; оценка на оперативната ефективност по конкретни програми и проекти; анализ, измерване и отчитане на оперативни и организационни рискове и други дейности по осигуряване и консултации*. Също така вътрешните одитори са извършвали комбинация от финансови прегледи и финансови одити, оперативни прегледи и одити (понякога наричани одити на програмата, одити на изпълнението, всеобхватни одити и други подобни), одити на ръководството и одити за съответствие. При извършване на своите дейности вътрешните одитори са определяли своите „одиторски подходи, базирани

---

<sup>140</sup> Kendrick, M. Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code (The Turnbull Report). // Risk Management, 2000, Vol. 2, Issue 4, pp. 65-69.

на риска и фокусирани върху контрола. Те също така широко са използвали сложни технологични приложения при извършването на съответните одити“.<sup>141</sup>

Утвърдената през 1992 г. интегрирана рамка за вътрешен контрол („Вътрешен контрол – интегрирана рамка“ на модела COSO (*ICIF Internal Control — Integrated Framework*)) е призната от Канадския институт на дипломираните експерт-счетоводители (Canadian Institute of Chartered Accountants) и Института на експерт-счетоводителите в Англия и Уелс (Institute of Chartered Accountants in England and Wales) чрез доклада Turnbull. В заключителната част на този доклад изрично се посочва, че рамката COSO отговаря на критериите на SEC (Securities and Exchange Commission – Комисията по ценни книжа и борси на САЩ) и тази рамка е приета като концепция за оценяване на целите на годишните изисквания на ръководството за вътрешен контрол и оценяване качеството на оповестяване на информацията на компаниите, регистрирани на американските фондови борси.

Моделът COSO от 1992 г. е представен под формата на куб. Кубът се състои от 5 хоризонтални елемента – контролна среда, оценка на риска, контролни дейности, информация и комуникация, мониторинг. Всички тези хоризонтални елементи вертикално се пресичат от операциите, финансовата отчетност и съгласие (фиг. 15). Същността, особеностите и приложението на рамката, подробно са разгледани в следващите части от изложението.

---

<sup>141</sup> Ramamoorti, Sr. Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects (<https://na.theiia.org/iiarf/Public%20Documents/Chapter%201%20Internal%20Auditing%20History%20Evolution%20and%20Prospects.pdf>).



Фиг. 15. Моделът COSO, 1992 г.

Много често се допуска една неточност при анализирането и разясняването на модела COSO. Това се дължи на обстоятелството, че голяма част от специалистите спират основно вниманието си върху промените на кубната форма на модела, утвърдени през 2013 г., без да се акцентира на последващите промени на рамката през следващите години. **Вярно е, че през 2013 г. моделът значително се промени, като промените доведоха до нова концепция на модела COSO-2013**, която „е създадена в съответствие с потребностите на бизнес средата и като отговор на разностранните предизвикателства, поставени пред нея. Промените разшириха концепцията на цялостния модел, видоизмениха рамката, като я допълниха и изпълниха с по-богато съдържание и на практика се получи нова форма, нова рамка, която включва:

- \* три бизнес цели (3);
- \* пет компонента (5);
- \* седемнадесет принципа за вътрешен контрол (17);
- \* седемдесет и седем фокусни точки (77)<sup>142</sup>.

Интересното е, че моделът не спира развитието си през 2013 г., а напротив, след тази преломна година се наблюдава поредица от динамични изменения през следващите години,

<sup>142</sup> Динева, В. Ефективността на вътрешния контрол през призмата на COSO – 2013. // Идес, 2015, бр. 4, с. 8.

които засягат процесите по управление и оценяване на рисковете в дадена организация. Последните изменения на модела COSO (т.е. измененията през 2014 г., 2015 г., 2016 г., 2017 г., дори последните промени на модела през 2019 г.) са насочени към адаптиране на *Международната рамка за интегрираната отчетност* в предприятията чрез вече утвърдения модел COSO за дадена организация, когато става въпрос за оценяване и управление на рисковете за дадена организация. Тези въпроси подробно са представени и изследвани в следващите части от изложението. Тук спираме вниманието си върху историческите факти и обстоятелства, които са оказали влияние върху развитието на вътрешния одит и вътрешния контрол.

Годината 2000 г., освен че постави началото на новия XX век, но също така и през тази година се утвърдиха Международните стандарти за професионална практика по вътрешен одит (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing). Това е третото реструктуриране на професионалните насоки за вътрешен одит, като първоначално стандартите са били издадени през 1978 г., но тогава не са били утвърдени като обща рамка за прилагане от всички предприятия. След 2000 г. стандартите претърпяха значителни промени, като най-значителните бяха през 2003 г., след като през 2002 г. се прие Законът Сърбейнс Оксли (SOX – Sarbanes Oxley).

Положителните аспекти на *Закона Сърбейнс Оксли* (SOX – Sarbanes Oxley) върху развитието на вътрешния контрол и одит са в няколко насоки:

## **2. Относно утвърждаването на вътрешния одит и вътрешния контрол:**

- Официално се регламентира задължението и изискването всички дружества, които участват на фондовите борси на САЩ, да осъществяват вътрешен одит и вътрешен контрол.
- Законът насочва **SEC (Securities and Exchange Commission)** да изисква от корпорациите при представянето на годишните си финансови отчети към тях да се включва и доклад за вътрешен контрол (internal control report)<sup>143</sup>. В доклада следва да се определи отговорността на ръководството относно поддържането на подходящи механизми за вътрешен контрол за финансово

---

<sup>143</sup> H.R.3763 - Sarbanes-Oxley Act of 2002 (<https://www.congress.gov/bill/107th-congress/house-bill/3763>).



отчитане, а така също и да се представи оценка относно ефективността на тези механизми.

- Извеждане на оценка дали структурата и процедурите за вътрешен контрол включват регистри, чрез които точно се утвърждават транзакциите и диспозициите с активите на дружеството.
- Актуализацията на *Закона Сърбейнс Оксли* (SOX – Sarbanes Oxley) през 2007 г. допълнително утвърди ангажиментите и отговорностите на ръководителите на предприятията, като изисква от ръководителите да поддържат „адекватна структура на вътрешния контрол и процедури за финансово отчитане“. Одиторите от своя страна следва да удостоверят тези контроли и да оповестят съществени слабости.<sup>144</sup>

**Фиг. 16. Разлика между старата рамка и новата Международна рамка за професионални практики (International Professional Practices Framework – IPPF)**

Структурата на двете рамки за професионални практики по вътрешен одит е съществено различна, което представя новите насоки и цели за обхватност на вътрешния одит. Новите концептуални промени на рамката са следните:

1. Цялата рамка е под въздействието на основната мисия на вътрешния одит, т.е. **да укрепва и защитава организацията чрез предоставяне на рисков базирана и обективна увереност и чрез съветване, основаващо се на задълбочени познания за дейността.**
2. **Един от основните структурни елементи на рамката са задължителните насоки за осъществяване на професионални практики по вътрешен одит.** Задължителните насоки се изготвят и утвърждават съгласно точно определен

процес след предварително публично обсъждане. Задължителните изисквания съдържат:

- основните изисквания за професионалната практика по вътрешен одит и за оценяването на ефективността на неговото осъществяване, които са международно приложими на ниво организация и отделен одитор;
  - тълкувания, които изясняват термините или концепциите в Стандартите.
3. **Изведени са основните принципи на професионалната практика по вътрешен одит**, като е определено, че от вътрешния одит и вътрешните одитори се очаква:
- почтеност;
  - компетентност и професионална грижа;
  - обективност и да не се поддават на натиск (т.е независимост);
  - да се водят от стратегиите, целите и рисковете на организацията;
  - да са подходящо позиционирани и да разполагат с адекватни ресурси;
  - да демонстрират качество на работа и непрекъснато усъвършенстване;
  - ефективна комуникация;
  - да предоставят увереност чрез прилагане на рисков базирани подход;
  - проицателни, проактивни и ориентирани към бъдещето вътрешен одит;
  - насърчават подобренията в организацията.
4. **Рамката извежда основната дефиниция за вътрешен одит** – вътрешният одит е независима и обективна дейност за предоставяне на увереност и консултации, предназначена да допринася за добавянето на стойност и подобряване дейността на организацията. Вътрешният одит помага на организацията да постигне целите си чрез прилагането на систематичен и дисциплиниран подход за оценяване и подобряване ефективността на процесите на управление на риска, контрол и управление.
5. **Стандартите** – тази част от Международната рамка за професионални практики по вътрешен одит най-много е променяна през последните години. Това, че стандартите се променят, не означава, че цялостната рамка се променя. Промяната засяга само един елемент от Рамката. Стандартите са групирани в три основни категории: *присъщи за дейността стандарти, стандарти за изпълнение на работата и уточняващи стандарти.*

*Присъщите за дейността стандарти* разглеждат характеристиките, които притежават организациите и лицата, извършващи вътрешен одит.

*Стандартите за изпълнение на работата* описват естеството на вътрешния одит и посочват критерии, на базата на които може да се оцени качеството на предоставяните услуги.

**Присъщите за дейността стандарти и Стандартите за изпълнение на работата се прилагат при всички услуги по вътрешен одит.**

*Уточняващите стандарти* доразвиват присъщите за дейността стандарти и стандартите за изпълнение на работата, като определят изисквания, приложими при услугите за даване на увереност (А) или при консултиране (С).

*Последната актуализация на стандартите се осъществи през 2016 г., като Институтът на вътрешните одитори предостави ревизираните стандарти на 1 февруари 2016 г. за публично обсъждане от заинтересовани лица в продължение на 90 дни. Проектът на стандартите беше достъпен на няколко езика, като за периода от м. май до м. септември 2016 г. бяха обявени коментарите и направените проучвания относно изменението на стандартите. Ревизираните стандарти влязоха в сила от 1 януари 2017 г. Основните промени в тях са насочени към:*

- ръководителите на вътрешния одит, които поемат ангажименти извън обхвата на вътрешния одит;
- определяне на потенциална обективност (Potential objectivity) – влошена ситуация при изпълнение на ролята за увереност след поет ангажимент за консултиране;
- направени са някои актуализации на вече съществуващите стандарти.

Стандартите се „прилагат както от всеки вътрешен одитор, така и от дейността по вътрешен одит като цяло. Всички вътрешни одитори са отговорни за спазването на стандартите, свързани с индивидуалната обективност, компетентност, професионална грижа и на стандартите, свързани с тяхната професионална дейност. Всеки ръководител на вътрешен одит е също отговорен за цялостното спазване на стандартите от страна на дейността по вътрешен одит“<sup>150</sup>. Ако закон или друг нормативен акт не позволява на

---

<sup>150</sup> Международни стандарти за професионална практика по вътрешен одит, в сила от 2017 (<https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Bulgarian.pdf>).

вътрешните одитори да спазват част от стандартите, те трябва да спазват всички останали части, като направят съответното оповестяване.

6. **Етичният кодекс** има за цел да определи и насърчи етичните отношения при осъществяването на вътрешния одит. Стандартите и Етичният кодекс обхващат всички задължителни елементи на Международните професионални практики по вътрешен одит; следователно чрез съответствието с Етичния кодекс и стандартите се демонстрира спазването на всички задължителни елементи на Международните професионални практики по вътрешен одит.
7. **Ръководствата за изпълнение (Implementation Guidance)** – подпомагат вътрешните одитори при прилагането на стандартите и Етичния кодекс и насърчават добрите практики. Всички ръководства, които бяха засегнати от ревизиите на стандартите от 2017 г., бяха актуализирани до 2023 г. Ръководствата разглеждат подходите, методологията и значението на вътрешния одит, но не описват подробно процесите и процедурите за вътрешен одит. Те представят редица практики, отнасящи се до международни и/или отраслови въпроси.
8. **Допълнителни насоки (Supplemental Guidance)** – предоставят подробни насоки за провеждане на дейности по вътрешен одит. Те включват актуални области, специфични за сектора въпроси, както и процеси, процедури, инструменти и техники, програми, стъпки, подходи и примери за възможни резултати по вътрешен одит. С промените, които настъпиха през 2015 г. в Препоръчителните допълнителни насоки се включват всички практически ръководства, ръководствата за глобален одит на технологиите (Global Technology Audit Guides (GTAGs)) и ръководствата за оценка на ИТ рисковете (Guides to the Assessment of IT Risks (GAIT)).
9. **Препоръчителни насоки (Recommended Guidance)** – одобряват се от ПА чрез официален процес на одобрение. Той описва практиките за ефективно прилагане на основните принципи на ПА, дефиницията на вътрешния одит, етичния кодекс и стандартите. Препоръчителните елементи на IPPF са:
  - ръководство за прилагане (**Implementation Guidance**) - подпомагане на вътрешните одитори при прилагането на стандартите;

- допълнителни насоки (Ръководства за практиката) (Supplemental Guidance (Practice Guides) – представят подробни процеси и процедури за практикуващите вътрешни одитори.

Всички посочени факти, събития и обстоятелства са предпоставка за утвърждаването на различни международни нормативни актове. България, като страна членна Европейския съюз, разполага със значителни мултинационални компании, а така също държавният апарат и държавната власт се стремят стриктно да следват и да спазват Европейските директиви, регламенти и постановления, така че организациите от публичния сектор да придобият европейски облик и европейски стил на работа. В тази връзка приетите и утвърдени международни нормативни актове намират пряко или косвено отражение чрез изменението на националните нормативни актове. Изменението на националните нормативни актове, които засягат вътрешния одит, са представени в следващите части от изложението.

### **8.1.3. История, развитие и нормативно регламентиране на вътрешния одит и контрола в България**

Развитието на вътрешния одит в България преминава през различни исторически етапи, като всеки етап е оставил трайна следа и отпечатък върху днешното състояние на одита. Етапите са взаимнообвързани и практически е много трудно да бъдат с точност разграничени един от друг. За научни цели може да се представи една примерна цикличност на развитието на вътрешния одит от гледна точка на еволюцията на теорията на контрола и от позицията на разволя на контрола, в т.ч. финансовия контрол и вътрешния контрол, като практическа дейност.

Първите официални стъпки относно утвърждаването на вътрешния контрол и одит в публичния сектор се прокрадват през 2006 г., когато чрез Закона за вътрешния одит в публичния сектор се въведе моделът за вътрешен контрол, т.е. моделът COSO на Комисията „Трейдуей“. През годините вътрешният контрол и одит в публичния сектор на България се доразвиват съобразно последващите актуализации на модела COSO от 2013 г. Реално обаче в публичния сектор в България винаги се е осъществявал вътрешен контрол, още с възникването на първите организации от публичния сектор, с една особеност, а именно, че до 2006 г. вътрешният контрол се е осъществявал въз основа на изискванията на Закона за

държавен вътрешен финансов контрол (ЗДВФК) и Правилника за прилагане на Закона за държавния вътрешен финансов контрол (ППЗДФК), а след 2006 г. бяха утвърдени и приети редица други нормативни актове, чрез които се постави ясно разграничение между финансова инспекция, вътрешен контрол и вътрешен одит в публичния сектор.

В съответствие с поетите ангажименти към Европейския съюз по Глава 28 „Финансов контрол“ и тясно сътрудничество на страната със (ОЕСД) СИГМА държавният вътрешен финансов контрол (ДВФК) се прие като „един от централните елементи в системата за финансов контрол и включва дейностите за финансов контрол в общественния сектор, обхващащи контрола, упражняван от централни и децентрализирани правителствени агенции, включващ одобрение ex-ante и ex-post на системите за вътрешен одит. Основна характеристика на една ефективна ДВФК система са ясните демаркационни линии между финансовото управление и контрола (ФУК) и вътрешния одит, който гарантира, че ФУК, с изключение на ex-ante, функционира правилно (така наречената функционална независимост на вътрешните одити)“.<sup>151</sup> В сферата на ДВФК „основният критерий за оценка е наличието на законодателна рамка (първично и вторично законодателство), развитието на функцията вътрешен одит и механизмите за контрол ex-ante посредством всички центрове на приходи и разходи, както и осигуряването на функционална независимост на вътрешните одитори“<sup>152</sup>.

С разширяването на Европейския съюз през 2007 г. и включването на България, като страна – член на тази европейска общност, беше наложително да се гарантира и осигури добро финансово управление на публичните средства. За постигането на тази основна цел през 2006 г. бяха приети следните три закона: **Законът за финансово управление и контрол в публичния сектор** (обн. в ДВ, бр. 21 от 10.03.2006 г.), **Законът за вътрешния одит в публичния сектор** (обн. в ДВ, бр. 27 от 31.03.2006 г.) и **Законът за държавната финансова инспекция** (обн. в ДВ, бр. 33 от 21.04.2006 г.). Така може да се приеме, че приетите три закона бяха и в изпълнение на мерките, заложи в „**Стратегия за развитие**

---

<sup>151</sup> Преговори за присъединяване / Преговорни глави / Глава 28 Финансов контрол (<http://old.europe.bg/htmls/page.php?category=150>)

<sup>152</sup> Преговори за присъединяване / Преговорни глави / Глава 28 Финансов контрол (<http://old.europe.bg/htmls/page.php?category=150>).

*на държавния вътрешен финансов контрол в Република България*“, приета на 16 юни 2005 г. от Министерския съвет.

В изпълнение на мярка 11 от Стратегията за развитието на ДВФК се изготви актуализация на Документа за политиката на държавния вътрешен финансов контрол от 2002 год. с цел да се отразят приоритетите от стратегията и да се доразвият. Документът е разработен на основата на независимата оценка на СИГМА от партньорския преглед май/юни 2004 год., съобразен е с направените препоръки в Окончателния доклад от 26.05.2005 год., както и с препоръките от редовните доклади на Европейската комисия от 2004 и 2005 год<sup>153</sup>.

Три са основните направления, в които трябваше да се развие и обнови моделът на ДВФК:

- укрепване на финансовото управление и контрол чрез нормативно регламентиране на управленската отговорност в публичния сектор;
- създаване на независим вътрешен одит в организациите, разпореждащи се с публични средства, който да предоставя независима оценка на СФУК и да дава препоръки за тяхното подобряване;
- изграждане на централно хармонизиращо звено в Министерството на финансите, което да създава, развива, хармонизира методологията и да координира както СФУК, така и дейността по вътрешен одит.

След затварянето на глава 28 „Финансов контрол“ през 2002 г., която беше отворена във връзка с присъединителните процедури на страните към ЕС, развитието на финансовото управление и контрол в публичния сектор в България продължава, като продължение на всичко онова, което е направено и постигнато до момента. Освен утвърждаването на посочените по-горе три закона, промените продължиха в следните насоки:

1. Изграждане и утвърждаване на централно хармонизирано звено към министъра на финансите, т.е. като част от структурата на Министерството на финансите. В тази връзка през 2005 г. беше създадена нова Дирекция „Вътрешен контрол“ към Министерството на финансите. Дирекцията изпълняваше двете

---

<sup>153</sup> Документ за политика на Държавния вътрешен финансов контрол в Република България.

функции на централно хармонизиращо звено с две обособени направления, отговорни за методологията и хармонизацията на системите за финансово управление, контрол и на вътрешния одит, т.е. структурните единици на Дирекцията бяха Централно хармонизиращо звено за финансово управление и контрол и Централно хармонизиращо звено за вътрешен одит. Хармонизиращите звена са отговорни за изготвянето на ясни стандарти и рамки за прилагането на финансовото управление и контрол и вътрешния одит в публичния сектор. Те подпомагат развитието на вътрешния контрол и популяризират неговите качества чрез семинари, конференции, работни групи и др. Те проверяват дали стандартите за вътрешен контрол и одит се следват без отклонения.

2. През 2016 г. е приет нов Устройствен правилник на Министерството на финансите, въз основа на който се актуализираха правомощията на министъра на финансите, а така също административно се обвърза изпълнението на функциите на отделните структурни звена от министерството и приравняването на тези функции спрямо правомощията на министъра на финансите. Според утвърдения нов Устройствен правилник се създава нова Дирекция „Методология на контрола и вътрешния одит“, която обединява Дирекция „Вътрешен одит“ и Дирекция „Вътрешен контрол“ с двете хармонизирани звена към нея – Централно хармонизиращо звено за вътрешен одит и Централно хармонизиращо звено за финансово управление и контрол.

3. Прехвърлянето на директната отговорност за функционирането на вътрешен одит към министъра на финансите чрез отделяне на вътрешния одит от финансовата инспекция, като за изпълнението на функцията за финансова инспекция е оправомощена Агенцията за държавна финансова инспекция (АДФИ), която е правоприемник на изпълнението на тази функция от Агенцията за държавен вътрешен финансов контрол (АДВФК).
4. Децентрализирането на вътрешния одит – това беше една значителна крачка напред в развитието на вътрешния контрол и вътрешния одит в публичния сектор, тъй като изпълнението на тази функция по вътрешен одит се прехвърли като отговорност на самите разпоредители с бюджетни кредити през 2006 г. чрез приемането на Закона за вътрешния одит в публичния сектор (ЗВОПС). С



влизането в сила на Закона се изградиха звената за вътрешен одит със съответните ръководители и вътрешни одитори.

5. Утвърждаването на Сметната палата на Република България като върховен независим орган, осъществяващ външен одит в публичния сектор. През 2001 г. Народното събрание приема нов Закон за Сметната палата, с който „нормативната ни уредба се привежда в съответствие и хармонизиране с международните одитни принципи и стандарти, а и с практиките на страните – членки на Европейския съюз, в сферата на независимия външен одит върху публичните средства“<sup>154</sup>. За периода от 1948 – 1990 г. официално Сметната палата е с преустановена дейност, като изпълнението на одитните функции е възложено на откритата през 1948 г. Комисия за държавен контрол.

От гледна точка на нормативното развитие следва да се направи едно уточнение, а именно, че *обхватът на вътрешния одит в публичния сектор и финансовото управление и контрол в публичния сектор са регламентирани в редица нормативни актове*, тъй като целта на вътрешния одит е да изведе обективна оценка и да докладва на ръководството на организацията относно адекватността и ефективността на цялостната системата на финансовото управление и контрол на организацията, като предоставя препоръки за подобряването на системата.

## **8.2. Преглед на нормативните актове, регламентиращи вътрешния одит, финансовото управление и контрола в публичния сектор**

Нормативните актове, регламентиращи дейността и функцията на вътрешния одит, а така също въпросите, отнасящи се до финансовото управление и контрол, биват *вътрешни и външни* от гледна точка на съставителя и утвърдителя на съответния акт – дали е част от организационната структура, или е лице/орган извън организационната структура.

---

<sup>154</sup> Донеv, К., Герджиков, Ж., Димитрова, Р. Теория на финансовия контрол. Варна: Наука и икономика, 2010, с. 271.



**Фиг. 17. Видове нормативни актове**

*Източник: Авторска разработка.*

**Към външните нормативни актове спадат:**

**1. Международни стандарти за професионална практика по вътрешен одит** – с изменението на Закона за вътрешен одит в публичния сектор (ЗВОПС) от 2016 г. се регламентира прилагането на Международните стандарти за професионална практика по вътрешен одит, издадени от Института на вътрешните одитори в Алтамонте Спрингс, Флорида, САЩ. До 2016 г. Законът за вътрешен одит в публичния сектор (ЗРОПС) изискваше министъра на финансите да предложи за утвърждаване от страна на Министерския съвет стандарти за вътрешен одит в публичния сектор, съобразени с Международните стандарти за професионална практика по вътрешен одит. Така съответно след промените отпадна изискването да се разработват отделни стандарти по вътрешен одит, а директно да се прилагат утвърдените Международни стандарти за професионална практика по вътрешен одит.

**2. Закон за вътрешния одит в публичния сектор (ЗВОПС)**<sup>155</sup> – този закон е основополагащият закон, върху който се гради одитната дейност в публичния сектор. Той

<sup>155</sup> Закон за вътрешния одит в публичния сектор. // Обн. ДВ, бр. 27 от 31 март 2006 г. (...) доп. ДВ, бр. 64 от 13 август 2019 г., изм. и доп. ДВ, бр. 100 от 20 декември 2019 г.

е насочен към ръководителите на организациите, а така също неговите изисквания следва да спазват ръководителите на звената за вътрешен одит и вътрешните одитори.

**3. Етичен кодекс на вътрешните одитори<sup>156</sup>** – Етичният кодекс на вътрешните одитори в публичния сектор включва два съществени компонента:

\* принципи, чието приложение е уместно в професията и в практиката на вътрешния одит в публичния сектор;

\* правила за поведение, които описват нормите на поведение, към които се очаква вътрешните одитори да се придържат. Тези правила помагат за практическото приложение на принципите и имат за цел да ръководят поведението на вътрешните одитори в посока развитие на етични отношения.

**4. Наредба за процедурата за определяне на състава и дейността на одитните комитети в организациите от публичния сектор<sup>157</sup>**. С тази наредба се уреждат процедурата за определяне на състава и дейността на одитните комитети в организациите от публичния сектор. Тя се прилага в министерствата, общините с изградени звена за вътрешен одит, също така организациите с изградено звено за вътрешен одит, в които съгласно чл. 18, ал. 4 от Закона за вътрешния одит в публичния сектор е взето решение за създаване на одитен комитет и в Държавен фонд „Земеделие“ – Разплащателна агенция.

**5. Наредба №1 от 30 март 2017 г. за условията, реда и начина за извършване на външни оценки за осигуряване качеството на вътрешния одит<sup>158</sup>**. С тази наредба се определят условията, редът и начинът за извършване на външни оценки за осигуряване на качеството на одитната дейност на звената за вътрешен одит в публичния сектор. Целта на наредбата е да осигури:

- единен подход при извършване на външните оценки на качеството на дейността по вътрешен одит в публичния сектор;
- извършването на външни оценки само от лица, притежаващи необходимата квалификация и компетентност.

---

<sup>156</sup> Етичен кодекс на вътрешните одитори, утвърден от министъра на финансите на 21.04.2006 г. и следва да се прилага от вътрешните одитори в публичния сектор.

<sup>157</sup> Наредба за процедурата за определяне на състава и дейността на одитните комитети в организациите от публичния сектор. Приета с ПМС № 24 от 26.01.2017 г., обн. ДВ, бр. 11 от 31 януари 2017 г.

<sup>158</sup> Наредба №1 от 30 март 2017 г. за условията, реда и начина за извършване на външни оценки за осигуряване качеството на вътрешния одит. // Обн. ДВ, бр. 29 от 7 април 2017 г.

6. **Наредба №Н-2 от 30.06.2016 г. за реда и начина за осъществяване, координация и хармонизация на специфичните одитни дейности по фондове и програми на Европейския съюз** <sup>159</sup>. С тази наредба се уреждат редът и начинът за осъществяване, координация и хармонизация на специфичните одитни дейности по фондове и програми на Европейския съюз съгласно чл. 41 от Закона за вътрешния одит в публичния сектор. Съгласно наредбата специфичните одитни дейности по фондове и програми на Европейския съюз включват:

- одити на системите за оценка на правилното функциониране на системите за управление и контрол на съответната оперативна програма;
- одити на операциите за оценка на законосъобразността и редовността на декларациите пред Европейската комисия разходи;
- одити на отчетите за оценка на пълнотата, точността и верността на сумите, декларирани в годишните счетоводни отчети;
- издаване на годишни контролни доклади, годишни становища и декларации за приключване на програмите, съфинансирани от фондове на Европейския съюз, които обобщават резултатите от изпълнените изброени одитни дейности.

7. **Закон за финансовото управление и контрол в публичния сектор (ЗФУКПС)**<sup>160</sup> – урежда обхвата и осъществяването на финансовото управление и контрол, както и принципите и изискванията към системите за финансово управление и контрол в организациите от публичния сектор. Именно в този закон е регламентирано, че цялостното **финансово управление и контрол** в дадена организация от публичния сектор се осъществява чрез системата за финансово управление и контрол, която включва политики, процедури и дейности, въведени от ръководствата на организациите с цел да се осигури разумна увереност, че целите на организациите са постигнати чрез:

- съответствие със законодателството, вътрешните актове и договори;
- надеждност и всеобхватност на финансовата и оперативната информация;

<sup>159</sup> Наредба №Н-2 от 30.06.2016 г. за реда и начина за осъществяване, координация и хармонизация на специфичните одитни дейности по фондове и програми на Европейския съюз. Издадена от министъра на финансите, обн. ДВ, бр. 52 от 8.07.2016 г., изм. и доп. бр. 86 от 27.10.2017 г.

<sup>160</sup> Закон за финансовото управление и контрол в публичния сектор. // Обн. ДВ, бр. 21 от 10.03.2006 г. (...) изм. ДВ, бр. 95 от 29 ноември 2016 г., изм. и доп. ДВ, бр. 13 от 12 февруари 2019 г.

- икономичност, ефективност и ефикасност на дейностите;
- опазване на активите и информацията.

**8. Закон за публичните финанси** – урежда бюджетната рамка, общото устройство и структурата на публичните финанси. Той включва: 1. обхвата на публичните финанси; 2. обхвата, структурата и основните показатели на консолидираната фискална програма; 3. фискалните правила и ограничения; 4. съставянето, приемането, изпълнението и отчитането на държавния бюджет, на общинските бюджети и на други бюджети, попадащи в обхвата на консолидираната фискална програма; 5. режима на сметките за средствата от Европейския съюз; 6. режима на сметките за чужди средства; 7. финансовите взаимоотношения с общия бюджет на Европейския съюз и с други международни програми и договори; 8. банковото обслужване на бюджетните организации и системата на единната сметка; 9. централизираното разплащане на осигурителните вноски и на данъците; 10. отчетността на бюджетните организации.

**9. Закон за Сметната палата**<sup>161</sup> – урежда правомощията, устройството, организацията и дейността на Сметната палата на Република България. Сметната палата е държавен орган за външен одит на бюджета и други публични средства и дейности съгласно този закон.

**10. Наредба за формата, съдържанието, сроковете, реда и начина за представяне на информацията по чл. 8, ал. 1 от Закона за финансовото управление и контрол в публичния сектор**<sup>162</sup> – с нея се определят формата, съдържанието, сроковете, редът и начинът за представяне на информация за функционирането, адекватността, ефикасността и ефективността на системите за финансово управление и контрол в организациите от публичния сектор. Целта на наредбата е създаването на линия за докладване и отчетност на състоянието на системите за финансово управление и контрол и изпълнение на управленската отговорност. Информацията, представена по реда на наредбата, има за цел осигуряване на публичност и прозрачност на състоянието на системите за финансово управление и контрол в публичния сектор.

<sup>161</sup> Закон за Сметната палата. // Обн. ДВ, бр. 12 от 13.02.2015 г., изм. бр. 98 от 9.12.2016 г., в сила от 1.01.2017 г., бр. 96 от 1.12.2017 г., в сила от 1.01.2018 г., бр. 99 от 12.12.2017 г., в сила от 1.01.2018 г., доп. бр. 103 от 28.12.2017 г., в сила от 1.01.2018 г., изм. бр. 7 от 19.01.2018 г.

<sup>162</sup> Наредба за формата, съдържанието, сроковете, реда и начина за представяне на информацията по чл. 8, ал. 1 от Закона за финансовото управление и контрол в публичния сектор. Приета с ПМС №242 от 24.09.2019 г., обн. ДВ, бр. 76 от 27.09.2019 г.

**11. Указания за годишното докладване за състоянието на системите за финансово управление и контрол в организациите от публичния сектор<sup>163</sup>.** Целта им е да подпомогнат ръководителите на организациите от публичния сектор при изпълнение на техните задължения за изготвяне и предоставяне на доклад за функционирането, адекватността, ефикасността и ефективността на системите за финансово управление и контрол. Задължение за представяне на информацията в Министерството на финансите чрез попълване на въпросник и изготвяне на доклад за състоянието на системите за финансово управление и контрол имат всички ръководители на организациите, които са първостепенни разпоредители с бюджет с изключение на Висшия съдебен съвет и Сметната палата. В следващите части от изложението са представени сроковете и структурното съдържание на тези доклади.

**12. Указания за осъществяване на управленската отговорност в организациите от публичния сектор<sup>164</sup>.** Целта на тези указания е да се:

- доразвие и актуализира разбирането за управленските отговорност и отчетност пред лицата, които следва да ги прилагат на практика;
- изясни връзката между управленската отговорност и вътрешния контрол;
- посочат определени предпоставки за развитие на управленските отговорност и отчетност;
- дадат някои примери за най-често срещаните затруднения и пречки пред поемането на управленска отговорност, както и да се посочат мерки за развитие на управленската отговорност и отчетност.

**13. Указания за осъществяване на предварителен контрол<sup>165</sup>.** Тези указания се издават на основание чл. 13, ал. 4 от Закона за финансовото управление и контрол в

---

<sup>163</sup> Указания за годишното докладване за състоянието на системите за финансово управление и контрол за 2022 г. в организациите от публичния сектор. Министерство на финансите, Дирекция „Методология на контрола и вътрешния одит“ (<https://fukvopublic.minfin.bg/Public/DocumentList?sectionId=3>).

<sup>164</sup> Указания за осъществяване на управленската отговорност в организациите от публичния сектор. Министерство на финансите, Дирекция „Методология на контрола и вътрешния одит“ (<https://fukvopublic.minfin.bg/Public/DocumentList?sectionId=3>).

<sup>165</sup> Указания за осъществяване на предварителен контрол. Утвърдени от министъра на финансите (<https://fukvopublic.minfin.bg/Public/DocumentList?sectionId=3>).

публичния сектор (ЗФУКПС). Съгласно последната актуализация на ЗФУКПС<sup>166</sup> редът и начинът за осъществяване на предварителния контрол за законосъобразност се определят от ръководителите на организациите по чл. 2 от ЗФУКПС въз основа на оценка на риска и анализ на разходите и ползите и в съответствие с указанията на министъра на финансите.

**14. Насоки за въвеждането на управлението на риска в организациите от публичния сектор<sup>167</sup>.** Насоките са предназначени основно за организациите, разпореждащи се с бюджетни средства, тъй като там са отчетени проблемите при прилагане изискванията на закона по отношение процеса по управление на риска. Насоките имат за цел да подпомогнат ръководителите на организациите от публичния сектор, които носят отговорност за процеса по управление на риска. Те имат препоръчителен характер и представляват само базата, минималните изисквания, които могат да бъдат развити и разширени в съответствие със спецификата на организацията.

**15. Методически насоки по елементите на финансово управление и контрол<sup>168</sup>.** Те се издават на основание чл. 10, ал. 3 от Закона за финансовото управление и контрол в публичния сектор (ЗФУКПС) и описват рамката, която да подпомогне ръководителите при развитието и поддържането на адекватни системи за ФУК в ръководените от тях организации по такъв начин, че да съответстват на изискванията на ЗФУКПС и да съдействат за постигане на целите на организацията.

**16. Указания за последващи оценки на изпълнението в организациите от публичния сектор.** Указанията са предназначени за ръководителите от публичния сектор, както и за служителите, определени да извършват последващ контрол на изпълнението на процеси, договори и стопански операции. В изпълнение на управленската си отговорност, ръководителите на организациите следва да въведат писмени политики и процедури за осъществяването на последващи оценки на изпълнението.

---

<sup>166</sup> Закон за финансовото управление и контрол в публичния сектор. // Обн. ДВ, бр. 21 от 10 март 2006 г., изм. ДВ, бр. 42 от 5 юни 2009 г., изм. ДВ, бр. 54 от 16 юли 2010 г., изм. ДВ, бр. 98 от 13 декември 2011 г., изм. ДВ, бр. 15 от 15 февруари 2013 г., изм. ДВ, бр. 43 от 7 юни 2016 г., изм. ДВ, бр. 95 от 29 ноември 2016 г., изм. и доп. ДВ, бр. 13 от 12 февруари 2019 г.

<sup>167</sup> Насоки за въвеждането на управлението на риска в организациите от публичния сектор. Министерство на финансите (file:///C:/Users/plamena/Desktop/VOy4ebnik/Risk\_management\_last\_skaniran%20(1).pdf). До 2016 г. Министерството на финансите представяше отделно насоки за управлението на риска в организациите от публичния сектор, след това нормативният акт е „Указания за управление на риска в организациите от публичния сектор“.

<sup>168</sup> Методически насоки по елементите на финансово управление и контрол (<https://fukvopublic.minfin.bg/Public/DocumentList?sectionId=3>).

**17. Наръчник за вътрешен одит<sup>169</sup>.** След приемането на ЗВОПС беше разработена и методология за вътрешен одит в публичния сектор, включително Наръчник по вътрешен одит, издаден през 2006 г. и актуализиран през последните години, като последната актуализация е през 2020 г. Наръчникът описва общия стандартен подход за извършване на вътрешен одит, предназначен да подпомогне вътрешните одитори. Той се прилага от ръководителите на вътрешния одит и от вътрешните одитори в публичния сектор в България. С него се цели да се хармонизира одитната практика и да се подобри качеството на вътрешния одит.

**18. Други нормативни актове, които имат отношение върху развитието и контрола в публичния сектор** – Закон за държавната финансова инспекция (ЗДФИ), Закон за администрацията, Закон за местното самоуправление и местната администрация; Закон за обществените поръчки; Закон за управление на средствата от Европейските структурни и инвестиционни фондове; Наредба Н-2 от 30 юни 2016 г. за реда и начина за осъществяване, координация и хармонизация на специфичните одитни дейности по фондове и програми на Европейския съюз (изм. и доп., обн. ДВ, бр. 86 от 27.10.2017 г.) и др. нормативни актове.

**Към вътрешните нормативни актове, спадат:**

1. **Статут на звеното за вътрешен одит.** За организациите от публичния сектор, които имат утвърдено звено, задължително следва да имат утвърден такъв вътрешен документ (вътрешен нормативен акт), подписан между ръководителя на вътрешния одит и ръководителя на съответната организация, който определя целта, правомощията и отговорностите на вътрешния одит. Статутът на Звеното за вътрешен одит представя допълнителни разяснения относно прилагането на Закона за вътрешен одит в публичния сектор (ЗВОПС). В статута могат допълнително да се изведат отговори на въпроси и решение на проблеми, които ЗВОПС не е обхванал и изяснил. Статутът на вътрешния одит регламентира отношенията между ръководителя на организацията, ръководителя на одитираната структура и ръководителя на вътрешния одит. Статутът има предназначение да подобри контролната среда на организацията. В организации, които имат утвърден одитен комитет, статутът на вътрешния одит следва да се утвърди от съответния

---

<sup>169</sup> Наръчник за вътрешен одит. Утвърден със Заповед №ЗМФ 184/06.03.2020 г. (<https://fukvopublic.minfin.bg/Public/DocumentList?sectionId=3>).



ръководител на организацията след съгласуване от страна на одитния комитет. При несъгласуване на статута на звеното за вътрешен одит одитният комитет следва да предостави тази информация на министъра на финансите.

2. **Вътрешни правила за организацията на работата на Звеното за вътрешен одит.** Вътрешните правила се разработват на основание чл. 27, ал. 1, т. 6 от ЗВОПС и Стандарт 2040 от Международните стандарти за професионална практика по вътрешен одит. Целта на тези правила е да се регламентира организацията на Звеното за вътрешен одит, процедурите за изпълнение на дейностите и задачите, както и основните правила и задължения на служителите.

3. **Вътрешни правила за осъществяване на мониторинг на системите за финансово управление и контрол.** Тези правила се утвърждават съгласно изискванията на чл. 15, ал. 1 и ал. 2 от Закона за финансово управление и контрол. Целта на тези вътрешни правила е да дадат насоки и да определят процедурите за оценяване адекватното функциониране на системите за финансово управление и контрол. В тези правила се регламентират дейностите по наблюдение, самооценка и вътрешен одит.

4. **Стратегически план на звеното за вътрешен одит.** Стратегическият план определя основните цели, приоритети и обхват на вътрешния одит. Той се разработва на базата на оценка на риска и в съответствие със Закона за вътрешния одит в публичния сектор (ЗВОПС), Международните стандарти за професионална практика по вътрешен одит, Етичния кодекс на вътрешните одитори, статута на звеното за вътрешен одит и утвърдената от министъра по финанси методология по вътрешен одит.

5. Въз основа на стратегическия план се разработва **годишен план за дейността по вътрешен одит**, който дефинира предмета, обхвата, целите, времетраенето и ресурсите, необходими за изпълнението на всеки конкретен одитен ангажимент. Годишният план може да се преразглежда текущо през годината и ще бъде актуализиран, в случай че настъпят съществени промени в организацията, състава на звеното за вътрешен одит или други допълнителни ангажименти, инициирани от ръководството на организацията. Всяко изменение на годишния план следва да се утвърждава от ръководителя на организацията от публичния сектор. В годишните планове, се определят подходите, методите и дейностите за постигането на предварително определените стратегически цели.

6. *Други вътрешни нормативни актове* – Вътрешни правила за контрол и предотвратяване изпирането на пари в дейността на общинската администрация, Наредба за приватизация и следприватизационен контрол <sup>170</sup>, Наредба за условията и реда за съставяне на тригодишната бюджетна прогноза<sup>171</sup> и др.

### **8.3. Същност, предназначение и задачи на вътрешния контрол и вътрешния одит**

От теоретична и практическа гледна точка е необходимо да се направи ясно и точно разграничение между вътрешния контрол и вътрешния одит. Това разграничение е породено от необходимостта да се елиминира една значителна част от неточните твърдения и виждания относно предназначението, обхвата, задачите и инструментариума на вътрешния контрол и вътрешния одит, като тези неточности са породени от обстоятелствата, че:

1. Една значителна част от специалистите приемат, че финансовия контрол се е наложил като обобщаващ термин за вътрешния контрол и вътрешния одит. Това твърдение е неточно, тъй като понятието „финансов контрол“, специално в глава 28 „Финансов контрол“ от преговорите за присъединяването на България в Европейския съюз, е представено в документите с неговото значение, а именно насочен е към постигане на финансово-контролните функции с цел осигуряване на надеждност на финансовата информация и финансовите документи (отчети, сведения и др.) и постигане на ефективно, ефикасно и икономично контролиране на изразходването на бюджета на Общността. В самия документ, глава 28 „Финансов контрол“, отделно са разгледани отделните видове контрол – вътрешен финансов контрол и външен одит. <sup>172</sup>

2. Поставя се знак за равенство между двете понятия „вътрешен контрол“ и „вътрешен одит“, което също е неточно.

3. Приема се, че инструментариумът за осъществяването на вътрешен контрол е идентичен с този за осъществяване на вътрешен одит.

---

<sup>170</sup> Наредба за приватизация и следприватизационен контрол (<http://vidin.bg/wps/portal/vidin/obshtinski-savet/os-rules/os-law>).

<sup>171</sup> Наредба за условията и реда за съставяне на тригодишната бюджетна прогноза (<http://vidin.bg/wps/portal/vidin/obshtinski-savet/os-rules/os-law>).

<sup>172</sup> Глава 28. Финансов контрол (<http://old.europe.bg/htmls/page.php?category=150>).

За отстраняване на тези несъответствия и разбирания за вътрешния контрол и вътрешния одит следва:

- 1) да се изведе дефиниция за понятията „вътрешен контрол“ и „вътрешен одит“;
- 2) да се представят отличителните особености между вътрешния контрол и вътрешния одит.

Според **К. Донеv**, разглеждайки връзката между субекта и обекта на контрола, класифицира контрола на вътрешен и външен. Той изрично подчертава, че много често се „допускат неточности при разграничаване на вътрешния от външния контрол. Типичен пример в това отношение е държавният финансов контрол, който се отнася към вътрешния контрол, което е изключително неточно. Вероятно при неговото наименование като вътрешен са надделели други съображения, които нямат нищо общо с точната интерпретация на тези видове контрол“.<sup>173</sup>

**О. Симеонов** разглежда „*вътрешния контрол като процес*, разработен, въведен и поддържан от лицата, натоварени с общото управление, ръководството и служителите с цел предоставяне на разумна увереност относно постигането на целите на предприятието по отношение на надеждността на финансовото отчитане, ефективността и ефикасността на операциите и дейността, и спазването на приложимото законодателство и нормативни разпоредби“<sup>174</sup>. От гледна точка на вътрешния одит той приема, че „*вътрешният одит е част от системата за вътрешен контрол на организацията. Като оценъчна дейност* вътрешният одит служи на ръководството за обратна връзка относно адекватността и ефективността на системите за контрол, управление на риска и управлението като цяло“<sup>175</sup>.

**М. Динев** определя вътрешния контрол, когато „обектът и субектът са в непосредствена близост или са в една и съща система. Вътрешния контрол е характерен за управлението на една система. По правило това е контрол на собственика или на притежателя на повече от половината акции на общата собственост“<sup>176</sup>. Множеството

---

<sup>173</sup> Донеv, К. Теория на финансовия контрол. Варна: Наука и икономика, 2010, с. 92.

<sup>174</sup> Симеонов, О. Финансов контрол. София: Издателски комплекс на УНСС, 2015, с. 21.

<sup>175</sup> Симеонов, О. Финансов контрол. София: Издателски комплекс на УНСС, 2015, с. 41.

<sup>176</sup> Динев, М. Контрол и регулиране в социалното управление. София: Издателски комплекс на УНСС, 2015, с. 200.

нормативни актове (приети през последните години) правно утвърждават вътрешния одит и контрол в публичния сектор, като независимият външен контрол се осъществява от Сметната палата. В непубличния (частния) сектор липсата на единна нормативна рамка в областта на вътрешния одит и вътрешния контрол създава трудности относно постигането на качествено управление в предприятията.

От гледна точка на нормативните актове регламентацията на двете понятия „вътрешен одит“ и „вътрешен контрол“ е следната:

1. Според *Закона за вътрешния одит в публичния сектор*<sup>177</sup> *вътрешният одит* е независима и обективна дейност за предоставяне на увереност и консултиране, предназначена да носи полза и да подобрява дейността на организацията. Вътрешният одит помага на организацията да постигне целите си чрез прилагането на систематичен и дисциплиниран подход за оценяване и подобряване ефективността на процесите за управление на риска, контрол и управление.
2. В *Международните стандарти за професионалната практика по вътрешен одит*<sup>178</sup> са представени следните дефиниции за вътрешен контрол и вътрешен одит:

- Вътрешен контрол – всяко действие на ръководството, съвета или други лица, насочено към подобряване на управлението на риска и увеличаване на вероятността за реализиране на поставените цели и задачи. Ръководството планира, организира и направлява изпълнението на достатъчно действия за постигане на разумно ниво на увереност, че поставените цели и задачи ще бъдат постигнати.

- Вътрешният одит е независима и обективна дейност за предоставяне на увереност и консултиране, предназначена да носи полза и да подобрява дейността на организацията. Вътрешният одит помага на организацията да постигне целите си чрез прилагането на систематичен и дисциплиниран подход за оценяване и подобряване ефективността на процесите на управление на риска, контрол и управление.

---

<sup>177</sup> Закон за вътрешния одит в публичния сектор. // Обн. ДВ, бр. 27 от 31 март 2006 г., изм. ДВ, бр. 64 от 8 август 2006 г. (...) доп. ДВ, бр. 64 от 13 август 2019 г., изм. и доп. ДВ, бр. 100 от 20 декември 2019 г.

<sup>178</sup> Международни стандарти за професионалната практика по вътрешен одит (<https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Bulgarian.pdf>).

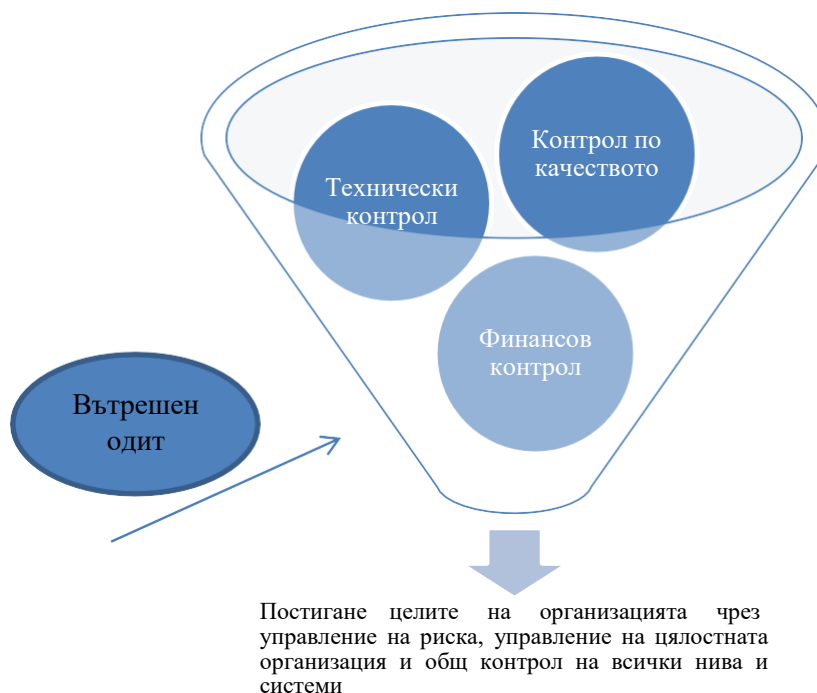
### 3. *Законът за финансово управление и контрол в публичния сектор* <sup>179</sup>

разглежда финансовото управление и контрол като **един** „цялостен процес, интегриран в дейността на организациите от публичния сектор и осъществяван от ръководството и служителите им“. Това финансово управление и контрол се реализира с помощта на системите за финансово управление и контрол, които включват политики, процедури и дейности, въведени и утвърдени от ръководството на предприятието с цел да се осигури разумна увереност, че целите на предприятието ще бъдат постигнати.

Така представените нормативни изисквания, колкото и да са ясно и точно дефинирали значението на вътрешния контрол и вътрешния одит, толкова съответно крият своите трудности при разграниченото им прилагане в контролната практика. Това, което е общото между тези нормативни актове, е, че те дефинират понятията „вътрешен одит“, „контрол“, в т.ч. „вътрешен контрол“, като взаимно се допълват. Друго, което е общо между тези нормативни актове, е, че вътрешният одит е част от вътрешноконтролния процес за дадена организация, заедно с всички останали видове вътрешни контроли (контрол по качеството, технически контрол, контрол по условията и безопасните условия за работа и др.) (виж фиг. 18).

---

<sup>179</sup> Закон за финансовото управление и контрол в публичния сектор. // Обн. ДВ, бр. 21 от 10 март 2006 г. (...) изм. ДВ, бр. 95 от 29 ноември 2016 г., изм. и доп. ДВ, бр. 13 от 12 февруари 2019 г.



**Фиг. 18. Въздействие на вътрешния одит върху вътрешния контрол**

*Източник: Авторска разработка.*

Въз основа на изведените дефиниции, в таблица 11 са представени основните отличителни особености между вътрешния одит и вътрешния контрол.

Таблица 11

**Отличителни особености между вътрешния одит и вътрешния контрол**

<b>Критерии</b>	<b>Вътрешен контрол</b>	<b>Вътрешен одит</b>
Обхват на приложение	Всички организации от публичния сектор са задължени да осъществяват вътрешен контрол (според ЗФУКПС).	Ограничен е обхватът на приложение. Вътрешен одит се осъществява само за определени организации, регламентирани според ЗВОПС (Закон за вътрешен одит в публичния сектор).
Изпълнение	Насочен към постигане на правилното изпълнение на ръководните (управленските) цели и задачи.	Изпълнение на конкретни одитни ангажименти – даване на увереност или консултиране.

Подходите, които се прилагат	Прилагат се всички възможни подходи (управленски подходи, контролни подходи, въздействащи подходи и др.).	Систематичен подход Дисциплиниран подход
Отговорни лица	Ръководството на предприятието (организацията), ръководителите на структурите и звената. Лица, ангажирани с планирането, управлението и отчитането на средства (в т.ч. отчитането на активите на организацията). Лица, отговорни за съхранението и опазването на активите на предприятието Вътрешни контролни лица Други лица	Ръководството на предприятието (организацията), ръководители на звеното за вътрешен одит и вътрешни одитори. При осъществяването на съответните процеси отговорност носят и служителите.
Независимост и обективност	Според нормативните разпоредби, вътрешният контрол трябва да бъде независим и обективен. На практика, това не се постига. Вътрешният контрол е силно зависим от ръководството на предприятието, силно се влияе от организационната структура на съответната организация, което съответно поставя под въпрос и съмнение постигането на обективност в контролните действия.	Според нормативните изисквания вътрешният одит задължително трябва да бъде независим, а вътрешните одитори трябва да са обективни при изпълнение на своята работа. <sup>180</sup> Отново както при вътрешния контрол, вътрешният одит не може да постигне своята пълна независимост и обективност.
Форми на контрол	Предварителен контрол Текущ контрол	В стандартите основно се описва технологията за

<sup>180</sup> Темата за независимостта на вътрешния одит отделно ще бъде представена и изследвана в изложението. Изискването е регламентирано в **Стандарт 1100 Независимост и обективност**. Международните стандарти по професионалните практики за вътрешен одит (<https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Bulgarian.pdf>).

	Последващ контрол	осъществяване на одит под формата на текущ контрол, но те не изключват възможността за проявяването на одита, чрез последващите проверки. Последващият контрол се осъществява чрез самостоятелен одитен ангажимент за увереност за проследяване на препоръките от изпълнени одитни ангажименти.
--	-------------------	---

**Вътрешният одит** в публичния сектор се осъществява от звено за вътрешен одит, изградено в структурата на организацията, което е на пряко подчинение на ръководителя на организацията или на колективния орган на управление. Звеното се състои от вътрешни одитори, които са служители на организацията, единият от които е ръководител. Вътрешният одит в Министерството на финансите може да се осъществява от вътрешни одитори в рамките на звеното по чл. 16, ал. 2 от Закона за финансовото управление и контрол в публичния сектор, като в този случай ръководителят на звеното е ръководител и на вътрешния одит в Министерството на финансите и трябва да отговаря на изискванията на чл. 21, ал. 1 и 2<sup>181</sup>.

Съгласно чл. 21, ал. 1 и 2 от Закона за вътрешен одит в публичния сектор ръководителят на вътрешния одит се назначава по трудово или по служебно правоотношение и трябва да отговаря на следните допълнителни изисквания:

1. да има завършено висше образование и придобита образователно-квалификационна степен „магистър“;
2. да има най-малко три години стаж в областта на вътрешния или външния одит;
3. за ръководител на вътрешния одит не може да бъде назначавано лице, когато:
  - е работило в организацията през последната една година по трудово или служебно правоотношение, освен като вътрешен одитор или служител в инспекторат по чл. 46 от Закона за администрацията;

<sup>181</sup> Закон за вътрешния одит в публичния сектор. // Обн. ДВ, бр. 27 от 31 март 2006 г. (...) доп. ДВ, бр. 64 от 13 август 2019 г., изм. и доп. ДВ, бр. 100 от 20 декември 2019 г.



- е работило през последните две години по трудово или служебно правоотношение като ръководител на организацията или нейни подчинени структури;
- негов съпруг; лице, с което се намира във фактическо съжителство; роднина по права линия без ограничения, по сребрена линия до четвърта степен включително или по сватовство до четвърта степен включително; работят или са работили на ръководна длъжност в организацията през последните две години.

Задължително *звено за вътрешен одит* според ЗВОПС се изгражда при:

1. администрацията на Президента, Народното събрание, Министерския съвет, министерствата, Националния осигурителен институт, Националната здравноосигурителна каса и Държавен фонд „Земеделие“;

2. Висшия съдебен съвет и Сметната палата;

3. общините, чийто бюджет надхвърля 10 млн. лв.;

4. други организации, чиито ръководители са първостепенни разпоредители с бюджет и бюджетът им надхвърля 10 млн. лв.;

5. изброените в приложението организации, чиито ръководители са второстепенни разпоредители с бюджет;

6. търговските дружества, включително лечебните заведения, с над 50 на сто държавно и/или общинско участие в капитала и с годишен оборот над 10 млн. лв. за всяка от последните три години;

7. търговските дружества, чийто капитал е собственост на дружествата по т. 6 с годишен оборот над 10 млн. лв. за всяка от последните три години;

8. държавните предприятия по чл. 62, ал. 3 от Търговския закон с годишен оборот над 10 млн. лв. за всяка от последните три години.

Общо звено за вътрешен одит може да се изгражда след съгласуване с министъра на финансите в една община въз основа на споразумение, сключено между две или повече общини, които са съседни или попадат в границите на една административна област и бюджетът на всяка една от тях не надхвърля 10 млн. лева. Това звено извършва дейността по вътрешен одит в общините по споразумението. С писмено съгласие на министъра на

финансите въз основа на мотивирано предложение на съответния разпоредител с бюджет може да се изгражда звено за вътрешен одит и в други организации.

**Вътрешният контрол** обхваща утвърдените и действащите за дадена организация управленски системи, в т.ч. системите за управление на качеството, счетоводни системи, производствените системи, информационните системи, в т.ч. ERP системите и др. В публичния сектор вътрешният контрол обхваща системата за финансово управление и контрол. В частния сектор ресурсите и благата не са толкова ограничени, както в публичния сектор. Съществуват неограничени възможности за предлагането на различни иновативни продукти, което съответно предопределя внедряването на нови производствени технологии в предприятията. Т.е. ако трябва да се направи едно сравнение между публичния и непубличния сектор относно обхвата на вътрешния контрол, то може да се направи изводът, че вътрешният контрол в непубличния сектор е с повече контролни процедури и в обхвата се включват контролни обекти, които са специфични за съответното предприятие. При вътрешния контрол в организациите от публичния сектор той е насочен основно към финансовото управление и контрол върху бюджетните средства и публичните блага. От тук съответно се обясняват функции, които следва да изпълни вътрешният контрол в публичния сектор, а именно:

1. *Превантивна функция* – вътрешният контрол се стреми предварително да установи и да предотврати дадено нарушение. Тази функция се изпълнява, чрез осъществяването на предварителен контрол за законосъобразност. Вътрешният контрол следва да съблюдава издадените административни актове от страна на ръководителя (министър, кмет, директор и др.) на организацията да бъдат законосъобразни. Вътрешният контрол се стреми да проследи и установи законосъобразността на договорите, по които е страна съответната организация от публичния сектор.
2. *Информационна функция* – вътрешният контрол следва да предоставя надеждна и своевременна информация на ръководството на организацията.
3. *Възпитателна функция* – вътрешният контрол възпитава към постигане на определено поведение или насочва към определен модел за подражание. Възпитателната функция на вътрешния контрол се постига чрез различни

действия, като например обучения, критичност, гласност, порицание на определено неадекватно поведение и др.

4. *Въздействаща функция* – вътрешният контрол въздейства върху организацията с цел да постигне целите и задачите си. Въздействието му е пряко върху личността и/или контролирания обект или непряко – например чрез адаптирането и/или изменението на системите за финансово управление и контрол под влиянието на различни вътрешни и външни фактори.

***Задачите на вътрешния контрол в публичния сектор са:***

1. постигане на целите и задачите на организациите от публичния сектор;
2. икономично и ефективно използване на ресурсите;
3. адекватен и своевременно контрол на рисковете;
4. опазване на активите на бюджетните организации;
5. надеждност и всеобхватност на финансовата и управленската информация;
6. законосъобразност на дейността, съблюдаване на политики, планове, вътрешни правила и процедури.

Вътрешният контрол не е единично събитие или случайно обстоятелство, а динамична, повтаряща се поредица от действия, които обхващат дейностите на организацията. Той не е цел, а средство и възможност за осигуряване на разумна степен на увереност и за постигане на целите на организацията. Вътрешният контрол е интерактивен, повтарящ се процес, който е наличен във всички дейности и е в унисон с начина, по който съответното ръководство управлява. ***В този процес са включени контроли, състоящи се от политики и процедури. Те се основават на начина, по който ръководството управлява организацията и са присъщи за организацията.***

Посочените задачи на вътрешния контрол са в съответствие на целите, които вътрешният одит следва да постигне в организациите от публичния сектор. Според ***Закона за вътрешния одит в публичния сектор (ЗВОПС)*** три са основните цели на вътрешния одит в публичния сектор, а именно:<sup>182</sup>

1. идентифицира и оценява рисковете в организацията от публичния сектор;
2. оценява адекватността на системите за финансово управление и контрол (СФУК);

---

<sup>182</sup> Закон за вътрешния одит в публичния сектор. // Обн. ДВ, бр. 27 от 31 март 2006г., изм. ДВ, бр. 64 от 8 август 2006 г. (...) изм. и доп. ДВ, бр. 13 от 12 февруари 2019 г., доп. ДВ, бр. 64 от 13 август 2019 г., изм. и доп. ДВ, бр. 100 от 20 декември 2019 г.

**3.** дава препоръки за подобряване на дейностите в организацията.

Постигането на всяка една от посочените цели на вътрешния одит, едновременно допринася за решаване на съответните цели и задачи на вътрешния контрол, тъй като вътрешния контрол и вътрешния одит си взаимодействат. Най-силно тази зависимост се установява и се забелязва чрез постигането на втората основна цел на вътрешния одит – да оцени адекватността на системата за финансово управление и контрол по отношение на:<sup>183</sup>

- идентифицирането, оценяването и управлението на риска от ръководството на организацията;
- съответствието със законодателството, вътрешните актове и договорите;
- надеждността и всеобхватността на финансовата и оперативната информация;
- ефективността, ефикасността и икономичността на дейностите;
- опазването на активите и информацията;
- изпълнението на задачите и постигането на целите.

Следователно вътрешният одит е по-висшестоящ от вътрешния контрол. С помощта на вътрешния одит се тества и се оценява доколко вътрешните контролни дейности в организацията са ефективни и ефикасни, доколко успяват да постигнат основните цели на организацията. Може да се приеме, че се получава контрол върху контрола с помощта на вътрешния одит. Следва да се има предвид, че, тъй като вътрешният контрол зависи от човешкия фактор, той е уязвим поради грешки в преценките или интерпретациите, неразбиране, небрежност, умора, разсейване, заговор, злоупотреби или незачитане. Поради тази причина, между задълженията на отделните служители, начина на изпълнение на задачите и съответствието на тези задачи спрямо целите на организацията трябва да съществува ясна и здрава връзка.

Всички политики и процедури за дадена организация са част от системата за вътрешен контрол (т.е. системата за финансово управление и контрол). В следващите части от изложението подробно спираме вниманието си върху проблемите на утвърждаването, функционирането и адекватността на системите за финансово управление и контрол.

---

<sup>183</sup> Закон за вътрешния одит в публичния сектор. // Обн. ДВ, бр. 27 от 31 март 2006 г., изм. ДВ, бр. 64 от 8 август 2006 г. (...) изм. и доп. ДВ, бр. 13 от 12 февруари 2019 г., доп. ДВ, бр. 64 от 13 август 2019 г., изм. и доп. ДВ, бр. 100 от 20 декември 2019 г.

#### 8.4 . Система за финансово управление и контрол

За публичния сектор приоритетни са финансовото управление и цялостният контрол върху функционирането на организациите от публичния сектор. В тази връзка законодателят чрез Закона за финансово управление и контрол в публичния сектор нормативно е регламентирал същността, процедурите, координацията и хармонизацията на финансовото управление и контрол в организациите от публичния сектор. Цялостната концепция на финансовото управление и контрол е представена чрез една обща рамка за система за финансово управление и контрол във всяка една организация от публичния сектор, която цели „да осигури разумна увереност, че целите на организацията са постигнати чрез:

1. съответствие със законодателството, вътрешните актове и договори;
2. надеждност и всеобхватност на финансовата и оперативната информация;
3. икономичност, ефективност и ефикасност на дейностите;
4. опазване на активите и информацията;
5. предотвратяване и разкриване на измами и нередности, както и предприемане на последващи действия“.<sup>184</sup>

Финансовото управление и контрол е отговорност на ръководителите на организацията и се осъществява чрез следните взаимосвързани елементи:<sup>185</sup>

1. контролна среда;
2. управление на риска;
3. контролни дейности;
4. информация и комуникация;
5. мониторинг – включва наблюдение, самооценка и вътрешен одит.

Следователно вътрешният одит е един от елементите на *системата за финансово управление и контрол (СФУК)*. С помощта на вътрешния одит се осъществява не само мониторингът върху функционирането на всички останали елементи от СФУК, но така

---

<sup>184</sup> Закон за финансово управление и контрол в публичния сектор. // Обн. ДВ, бр. 21 от 10 март 2006 г., изм. ДВ, бр. 42 от 5 юни 2009 г. (...) изм. ДВ, бр. 95 от 29 ноември 2016 г., изм. и доп. ДВ, бр. 13 от 12 февруари 2019 г.

<sup>185</sup> Закон за финансово управление и контрол в публичния сектор. // Обн. ДВ, бр. 21 от 10 март 2006 г., изм. ДВ, бр. 42 от 5 юни 2009 г. (...) изм. ДВ, бр. 95 от 29 ноември 2016 г., изм. и доп. ДВ, бр. 13 от 12 февруари 2019 г.

също се осъществява мониторинг върху цялата организация. С помощта на фиг.19 е представена структурата на СФУК и мястото на вътрешния одит в нея.



**Фиг. 19. Система за финансово управление и контрол**

*Източник: Авторска разработка.*

Относно Системата за финансово управление и контрол (СФУК), отреденото ѝ значение за организациите от публичния сектор е определено още с дефиницията за вътрешен одит, а именно, че вътрешният одит се осъществява, прилагайки два подхода – систематичен и дисциплиниран подход. Това означава, че вътрешният одит следва да обхване цялостната система, а така също да се обхване цялостната организация.

Елементите на *Системата за финансово управление и контрол* (СФУК), представени в Закона за финансово управление и контрол в публичния сектор (ЗФУКПС), са така структурирани и подредени, че да може да се изпълнят двете основни функции на системата:

- 1. финансовото управление в организациите от публичния сектор;*
- 2. контрол в организациите от публичния сектор.*

**Финансовото управление в организациите от публичния сектор** е насочен към управление на всички съставни структурни единици на организацията изцяло от финансов аспект. Това съответно ограничава обхвата на управленската функция, тя е само в една насока и това е постигането на финансова сигурност и финансова стабилност чрез спазването на финансовата дисциплина. Финансовото управление е насочено към спазването на принципите на прозрачност при вземане на решения относно финансовите средства, бюджетните блага и бюджетните ресурси, в т.ч. бюджетните и извънбюджетните средства. Цялостното финансово управление в организациите от публичния сектор се осъществява с помощта на различни видове и форми на контрола. От тук съответно следва обвързването на тези две функции, тъй като те трябва да постигнат общи финансови цели и задачи.

Втората функция – **контролът в организациите от публичния сектор**, е насочена към извършването на определени контролни дейности по най-правилния и точен начин с цел да се постигнат ефективни и ефикасни резултати, съответстващи на законовите разпоредби и опазване на активите и информацията. Контролът в организациите в публичния сектор се осъществява чрез изпълнението на две основни функции **преварителен контрол и функцията по вътрешен контрол**. Изпълнението на **функцията по вътрешен контрол** в дадена организация от публичния сектор **не съвпада с изпълнението на предварителния контрол, който е насочен към контрол за законосъобразност**. В повечето случаи в някои организации от публичния сектор предварителният контрол за законосъобразност се изпълнява от лица, които не са ангажирани с изпълнението на функцията по вътрешен контрол. **Предварителният контрол за законосъобразност** е преди поемане на задължение и/или извършване на разход. Редът и начинът за осъществяване на предварителния контрол за законосъобразност се определят от ръководителите на организациите от публичния сектор, като този предварителен контрол се осъществява въз основа на „оценка на риска и анализ на разходите и ползите и е в съответствие с министъра на финансите“<sup>186</sup>. Организациите следва да разработят и утвърдят отделни политики и вътрешни процедури, въз основа на които да се осъществи този предварителен контрол.

---

<sup>186</sup> Чл. 13 Закон за финансово управление и контрол в публичния сектор.

От друга страна, може да се приеме, че предварителният контрол за законосъобразност е специфичен вид контрол, тъй като е една превантивна контролна дейност, при която съответните решения/действия преди вземането/извършването им се съпоставят с изискванията на приложимото законодателство с оглед тяхното спазване. Целта на предварителния контрол е да предостави на ръководителя (или друго длъжностно лице, отговорно за вземане на съответното решение/извършване на съответното действие) разумна увереност за съответствието на тези решения или действия с приложимото законодателство. Предварителният контрол за законосъобразност се извършва непосредствено преди полагането на подпис от ръководителя на организацията, тъй като положеният подпис по документите се приема за съгласие в изложената информация по документите.

**Функцията по вътрешен контрол**, която следва да се изпълни чрез утвърдената Система за финансово управление и контрол (СФУК), се осъществява чрез утвърдените **вътрешни контроли, а така също чрез вътрешноконтролните дейности**. Тези контроли са присъщи само и единство за съответната организация. Също така те са съобразени с организационната структура, с предварително определените управленски цели и задачи, които трябва да се постигнат. Отделни видове контроли могат да бъдат утвърдени във връзка с информационната система, комуникационната система, контроли относно контролната среда и управлението на риска.

Вътрешният контрол обхваща всички документи и действия, свързани с дейността на организацията. Той обхваща действия и мерки, които се извършват периодически (т.е. месечно, на тримесечие, годишно и т.н) или при нужда, с цел своевременно да се открият незаконосъобразните действия, които са били допуснати въпреки взетите решения и въпреки приложения предварителен контрол за законосъобразност. При необходимост от извършване на вътрешен контрол ръководителят на организацията следва да издаде заповед за формиране на вътрешноконтролна комисия. В нея се определя съставът на комисията, а така също се посочва и председателят на комисията. В същата заповед следва да се изведат обхватът на вътрешния контрол, периодът за извършването на вътрешния контрол, а така също се определя срокът за докладване на крайните резултати от извършените вътрешноконтролни дейности.



След възлагането на вътрешния контрол, чрез съответната заповед на ръководителя на съответната организация от публичния сектор, вътрешният контролър или утвърдената контролна комисия (контролен съвет), предприемат съответните контролни действия в съответните контролни процедури, резултатите от които се отразяват в краен доклад. Докладът се предава на ръководителя на организацията от публичния сектор. Докладът се издава в два екземпляра, като единият екземпляр се съхранява от председателя на комисията.

Друга характерна особеност на СФУК в организациите от публичния сектор е, че тази система подлежи на тестване, проверка, контрол и оценяване както от страна на самата организация (т.е. вътрешни одитори, одитни комитети, ръководители и др.), но така също и от страна на външни лица и организации – одитори на Сметната палата, инспектори към Министерството на финансите и др. Затова може да се приеме, че цялостната система е един отделен обект, който подлежи на вътрешен и външен контрол.

Системата по време на вътрешен одит следва да се тества дали е ефективна. Тя се приема за ефективна, когато осигурява разумна увереност, че целите на организацията се постигат. За да бъде системата ефективна, следва да са налице няколко изисквания. На първо място се изисква всеки от петте елемента (контролна среда, информация и комуникация, контролни дейности, оценка на риска и мониторинг) да са структурно изградени и съответните им компоненти да присъстват и функционират. На второ място се изисква петте елемента да работят заедно по интегриран начин. От друга страна, ефикасността на системата ще се определи от взаимодействието между отделните структурни елементи, изграждащи съответната система, така че да не се правят допълнителни нежелани действия и разходи при това взаимодействие между отделните елементи на системата. Ефикасността ще измери именно това правилно взаимодействие между структурните елементи и ще измери дали нещата се правят добре и успешно.

## 8.5. Общи теоретични концепции на елементите на системата за вътрешен контрол (СВК), т.е. Системата за финансово управление и контрол (СФУК)<sup>187</sup>

**1. Контролна среда** – тя е базисният елемент за развитието на всички останали елементи на вътрешния контрол. Контролната среда включва:

- личната почтеност и професионалната етика на ръководителя и служителите на организацията;
- управленската философия (подход) и стил на работа;
- организационната структура, осигуряваща разделение на отговорностите, йерархичност и ясни правила, права, задължения и нива на докладване;
- политиките и практиките по управление на човешките ресурси;
- компетентността на персонала.

**2. Управление на риска** – това е процесът по идентифициране, оценяване и мониторинг на рисковете, които могат да повлияят върху постигане на целите на организацията и въвеждането на необходимите контролни дейности с цел ограничаване на рисковете до едно приемливо равнище. Ръководителите на организациите носят отговорност за цялостния процес по управление на рисковете, както и за осигуряване на текущ мониторинг върху него и актуализиране при необходимост. Управлението на риска е непрекъснат процес, който трябва да е неразделна част от управленския процес като цяло.

**3. Контролни дейности** – наричани още контроли, те се дефинират като всяко едно действие, насочено към минимизиране на риска и увеличаване на вероятността за постигане на целите и задачите на организацията. Въвеждането на контролните дейности е в зависимост от извършената оценка на риска.

---

<sup>187</sup> В ЗФУКСПС се прилага понятието СФУК (Система за финансово управление и контрол), в Международните стандарти за професионалната практика по вътрешен одит се използва понятието „система за вътрешен контрол“. Това различаване в понятийния апарат се дължи на обстоятелството, че стандартите са разработени за дружествата от англосаксонските страни, а в България поради факта, че именно тези стандарти са общоприети, се прилагат като основа за разработване на нормативните актове, регламентиращи вътрешния контрол и одит. Правилно ЗФУКСПС определя системата като система за финансово управление и контрол, защото е насочена към финансовото управление и контрол на публичните средства. В една значителна част от организациите от публичния сектор започнаха да се внедряват и системите за управление на качеството ISO 9001. Тези системи са част от общата система за цялостния контрол, така че, ако вземем под внимание СФУК + системите за управление на качеството, то всички тези системи дават общата система за вътрешен контрол на съответната организация от публичния сектор.

Контролните дейности трябва да са подходящи, да функционират в съответствие с планираното през съответния период, да са ефективни по отношение на разходите, да са изчерпателни, разумни и свързани с общите цели на организацията. Контролните дейности се прилагат във всички функции, процеси и на всички нива в организацията. При въвеждането на контролните дейности ръководителят трябва да вземе предвид очакваната полза от тях, както и разходите за въвеждането и прилагането им. Контролните дейности следва да се въведат в процесите и системите в момента на тяхното изграждане. Съгласно чл. 13, ал. 3 от ЗФУКПС контролните дейности се прилагат на всички нива в организацията и на всички етапи при постигането на целите. Те могат да са превантивни, разкриващи или коригиращи.

- Превантивен контрол – този вид контрол е насочен към възпрепятстването на възникването на нежелани събития и ситуации.
- Разкриващ контрол – насочен е към установяването на вече възникнали нарушения, нежелани събития или ситуации.
- Коририращ контрол – предназначен е за прилагане на системата от въздействие, така че да се коригират лицата, които са основният фактор за допускането на съответните отклонения и нарушения. Контролът въздейства не върху неодушевените предмети, а върху физическите лица, тъй като те са нарушителите, чрез чиито нарушения се проявяват нарушенията на юридическите лица или се пренасят негативни последици върху недвижими обекти и предмети.

**Комбинираното прилагане на различни контролни дейности в даден процес е основание за постигането на съответния краен резултат.** Контролите, които могат да приложат организациите от публичния сектор, са:

- *Разделение на отговорностите* – като дейност се осъществява чрез спазването на принципа за разделение на отговорностите, който цели да се минимизират рисковете от грешки, нередности и нарушения и тяхното неразкриване. Цялостната процедура по разделението на отговорностите преминава през два или повече ключови етапа от дадена операция,

процес или дейност, като за всеки етап отговарят различни служители. За целта в предприятието/организацията следва да се въведат подходящи правила и процедури, които да не позволяват един служител едновременно да има отговорност по одобряване, изпълнение, осчетоводяване и контрол. При малките предприятия тези изисквания са трудно приложими. В тези случаи ръководството на предприятието/организацията може да прецени и компенсира неприлагането на принципа за разделяне на отговорностите с други контролни механизми, като например ротация на служители, осъществяване на допълнителни проверки и др.

- **Система за двоен подпис** – това е процедура, която предвижда поемането на всяко финансово задължение (сключване 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, като например: подпис на лицето, отговорно за счетоводните записвания, и подпис на ръководителя на предприятието или лицето, отговорно за изпълнението на приходите и разходите, т.е. оторизирано да нарежда плащания от името на предприятието/организацията. Целта на тази процедура е да гарантира, че лицето, което е отговорно за счетоводните записвания, е информирано за предстоящото поемане на задължение или плащане и ще извърши правилните счетоводни операции.
- **Правила за достъп до активите и информацията** – въвеждат се с цел да се регламентира достъпът до активите и информацията само на оторизирани лица, които отговарят за използването и/или опазването им. Ограничаването на достъпа намалява риска от неправилното им използване и разпореждане с тях и предпазва от загуби. При външния контрол се изисква с утвърдена процедура информация за проверяваните обекти от съответното предприятие и/или от външни контролни институции.

- **Предварителен контрол за законосъобразност** – това е превантивна контролна дейност, която се извършва непосредствено преди полагането на подпис от съответното ръководно лице. Целта на този контрол е да се извърши предварително преди поемане на задължение или извършване на разход.
- **Процедури за обективно, точно, пълно, достоверно и навременно осчетоводяване на всички стопански операции** – тези процедури, чрез които се осъществява контрол върху документите, се осъществяват от всички лица, които имат ангажимент да изпълняват и осъществяват контролната функция (като например: счетоводители, деловодители и др.). Процедурите за осчетоводяване на операциите се осъществяват в съответствие с нормативната база и счетоводните стандарти. Целта на процедурите за вярно, точно и своевременно осчетоводяване на стопанските операции целят да се намали рискът от неправилно и несвоевременно отразяване на информацията и съставянето на финансовите отчети и получаване на надеждна информация от ръководството на предприятието/организацията за вземане на управленски решения.
- **Процедури за наблюдение** – те са насочени към ръководните лица на предприятието/организацията, които следва да осъществяват цялостен преглед на дейността, като имат за цел да предоставят увереност, че контролните дейности функционират според предназначението си и остават ефективни във времето.
- **Политики и процедури за управление на човешките ресурси** – тези контролни политики и процедури се утвърждават индивидуално за всяко едно предприятие и са насочени към постигането на правилния подбор, назначаването, обучението, оценяването, повишаването (понижаването) в длъжност, заплащането, преназначаването и прекратяването на правоотношенията със служителите.

Освен така посочените контролни дейности, чрез изменението през 2019 на Закона за финансово управление и контрол в публичния сектор (ЗФУКПС) и с помощта на

Методическите насоки по елементите на финансовото управление и контрол, утвърдени от Министерството на финансите от 2020 г.,<sup>188</sup> се утвърдиха и други контролни дейности, като:

- ***Политики и процедури за текущ контрол върху изпълнението на поети финансови ангажименти и сключени договори.*** При изграждането на системата за финансово управление и контрол в организациите от публичния сектор приоритет се дава на текущия контрол и като контролна дейност е необходимо той да бъде утвърден чрез съответната вътрешна контролна политика на организацията и разписан в съответните процедури. Съгласно посочените Методически насоки на Министерството на финансите текущият контрол в организациите от публичния сектор цели „да установи несъответствия в изпълнението на поети финансови ангажименти и сключени договори преди извършването на съответния разход. В тази връзка текущият контрол има превантивна роля по отношение на извършването на незаконосъобразни разходи“. Следователно от самите методически насоки се установява, че текущият контрол има превантивна роля в организациите от публичния сектор по отношение на извършването на незаконосъобразни разходи.
- ***Предотвратяване на измами и нередности. Политики и процедури за последващи оценки на изпълнението.*** Съгласно допълнителните разпоредби на ЗФУКПС е регламентирано, че „последващи оценки на изпълнението“ са всички проверки, насочени към откриване на възможни грешки или нередности на приключил процес, договор или стопанска операция. Чрез проверките се установява дали ресурсите са придобити, или са разходвани законосъобразно и във връзка с поставените цели и нивото на постигнатите резултати. Редът и начинът за извършване на проверките се определят от ръководителите на организациите по

---

<sup>188</sup> Методически насоки по елементите на финансовото управление и контрол (<https://fukvpublic.minfin.bg/Public/DocumentList?sectionId=3>, последно посетен на 7.7.2023).

чл. 2 от ЗФУКПС въз основа на оценка на риска и анализ на разходите и ползите.“ За да се постигне предотвратяването на измами и нередности и правилното осъществяване на последващи оценки на изпълнението, в методическите насоки по елементите на финансовото управление и контрол е регламентирано, че ръководството на всяка организация следва да въведе следните контролни процедури: превантивни мерки; система за проверка на сигналите за корупция и на индикатори за измами и нередности; система за установяване на индикатори за измами и нередности; система за докладване на констатираните несъответствия, която трябва да описва ясно и линията за вътрешно и външно докладване. Т.е. изискването е да се въведат както основни контролни процедури, така и подпроцедури на основната процедура. По този начин законодателят се стреми да унифицира всички организации относно осъществяването на контролните дейности.

- **Политики и процедури за спазване на лична почтеност и професионална етика.** Изискването за постигане на лична почтеност и спазване на професионална етика е регламентирано в чл. 11 от ЗФУКПС относно изграждането, състоянието и подобряването на контролната среда. В тази връзка в Методическите насоки по елементите на финансово управление и контрол е посочено, че „при разработването на собствените си политики и процедури за спазване на лична почтеност и професионална етика организациите от публичния сектор следва да имат предвид задължителните изисквания на приложимата нормативна рамка, регламентираща изисквания, като етика на държавния служител, конфликт на интереси и др., както и стандарти и кодекси на различни съсловни организации“. Министерство на финансите, като институция от изпълнителната власт, подпомага провеждането на държавната политика в областта на вътрешния контрол и вътрешния одит. Насоките, които се предоставят от страна на министерството, не

следва да се разглеждат като изчерпателен списък от изисквания и насоки, а по-точно – като основни базови концептуални изисквания, на които трябва да отговаря системата за финансово управление и контрол, така че да се постигне добро финансово управление. Следователно законодателят дава възможност на организациите да внедрят и други политики и процедури, освен така посочените, които да бъдат законосъобразни и целесъобразни на политиката на съответната организация и да са в съответствие на държавната политика за развитие на вътрешния контрол и вътрешния одит.

- **Процедури за разрешаване, одобряване и оторизиране.** Трите дейности разрешаване, одобряване и оторизиране могат да бъдат утвърдени с помощта на отделни самостоятелни процедури, а могат съответно да бъдат представени в обща/обща процедура/процедури. В методическите указания е посочено, че ръководителите трябва да въведат подходящи правила и процедури за разрешаване, оторизиране и одобрение. Процедурите по разрешаване се отнасят до вземането на решения от съответните оправомощени лица за съответната организация. Оторизирането (делегиране или упълномощаване) означава, че операциите се извършват само от лица, които действат в рамките на правомощията си. Процедурите за оторизиране „трябва да включват специфичните условия и реда на оправомощаване, включително делегирането на правомощия от ръководителите към служителите за осъществяване на определени дейности“<sup>189</sup>. Оторизираните лица обикновено са определени чрез вътрешните правилници, заповеди, длъжностни характеристики или други вътрешни нормативни актове.
- **Общи контроли** – насочени са към информационните системи и към гарантиране на тяхното функциониране. Навлизането на технологиите е предпоставка всички организации да обработват и съхраняват

---

<sup>189</sup> Методически насоки по елементите на финансовото управление и контрол (<https://fukvpublic.minfin.bg/Public/DocumentList?sectionId=3>, последно видян на 7.7.2023).



информация с помощта на различни средства, които дават възможност за изграждането на добра база от данни. В организациите от публичния сектор основно се прилагат два вида информационни системи, а именно – системи за подпомагане за вземане на решения и системи за управление на ресурсите (ERP). Съгласно утвърдените методически насоки на Министерството на финансите към общите контроли се отнасят: планирането и управлението на програмата за сигурност, обхващаща цялата организация; механизмите за контрол върху достъпа; механизмите за контрол върху развитието, поддръжката и промените на софтуера на приложенията; механизмите за контрол върху системния софтуер; разделението на отговорностите; контрола за непрекъснато предоставяне на услуги.

- **Механизми за контрол върху приложенията.** Тези механизми за контрол са насочени към информационната система, която има различни видове приложения. Механизмите за контрол върху информационната система на приложенията обхваща трите етапа, през които преминава информацията: входиране на информацията, обработка и извеждане на информацията.

Вътрешните одитори в една организация са винаги по-висшестоящи от вътрешноконтролните лица, т.е. тяхна е отговорността да осъществят мониторинг относно начина на прилагане и осъществяване на вътрешните контролни дейности. От гледна точка на вътрешните одитори при осъществяване на одитен ангажимент за увереност на системите за финансово управление и контрол трябва да определят доколко съществуващите в момента системи за управление и контрол успешно биха могли да се справят с намаляването на идентифицираните рискове до приемливо ниво. Няколко са възловите въпроси, на които вътрешните одитори трябва да отговорят:

- съществуват ли разписани контроли, управляващи идентифицираните рискове (да се направят проверки за наличност);

- въведените контролни дейности подходящи ли са и спомагат ли за постигане на целите на одитираната единица (да се направят проверки за адекватност);
- наличните контролни дейности изпълняват ли се ефективно (да се направят проверки за ефективност).

**4. Информация и комуникация** – информацията е съвкупността от данни относно събитията, които имат значение за осъществяване на дейността на организацията. Информацията е необходима на всички нива на дейност в организацията. Предоставяната информация трябва да бъде:

- **своевременна** – времето на създаването ѝ съпътства възникването на събитието, което отразява или е непосредствено след събитието;
- **уместна** – относима към съответната дейност;
- **актуална** – последната налична информация;
- **точна** – съдържаща действителните количествени и стойностни параметри;
- **вярна** – отразяваща обективно фактите и обстоятелствата;
- **достъпна** – получавана от потребителите, на които е необходима.

**5. Мониторинг** – мониторингът е цялостен преглед на дейността на организацията, който има за цел да предостави увереност, че контролните дейности функционират според предназначението си и остават ефективни във времето. При осъществяването на мониторинга ръководителят на организацията трябва да обърне внимание върху състоянието на финансовото управление и контрол и постигнатите цели.

Ръководството на организацията трябва да въведе процедури за:

- **текущ мониторинг** – това е мониторинг на ФУК, интегриран в нормалните, повтарящи се ежедневни дейности на организацията. Той се извършва непрекъснато в реално време и реагира динамично на променящите се условия. Затова по принцип текущият мониторинг е по-ефективен от специалните оценки.

- **специални ad hoc оценки** – извършват се след събитията и техните обхват и честота зависят от оценката на риска и от ефективността на текущия мониторинг. Специалните

оценки могат да се извършват под формата на самооценки. По време на специалните оценки ръководителите биха могли да използват и констатациите на вътрешния одит.

Исторически погледнато вътрешният контрол и вътрешният одит са се развивали под влиянието на едни и същи фактори и събития, но при развитието на управленската функция тяхното предназначение и значение за организациите се променя, което съответно представя прогреса в развитието на контролната практика и нейното динамично развитие.

## Глава девета

# КОНТРОЛ, ОСЪЩЕСТВЯВАН ОТ АГЕНЦИЯТА ЗА ДЪРЖАВНА ФИНАНСОВА ИНСПЕКЦИЯ (АДФИ)

### 9.1. История и правна уредба на Агенцията за държавна финансова инспекция (АДФИ)

Историческите сведения сочат, че развитието на финансово-инспекционната дейност, осъществявана от АДФИ, е преминавала през различни исторически етапи, които са довели до значителни реформи в производствата по осъществяването на финансови инспекции.

От историческа гледна точка развитието на Агенцията преминава чрез изменението на нормативните актове, чрез които се изменят обхватът, предназначението на инспекционната дейност, структурата на Агенцията и процедурите по осъществяване на производствата. С помощта на таблица 12 са представени по години нормативните актове на Агенцията, а така също тяхната насоченост в подобряване на финансово-инспекционната дейност<sup>190</sup>.

Таблица 12

#### Нормативни актове и изменения на дейността на АДФИ

№	Нормативни актове	Характеристика
1	Указ №1 княз Александър I Батенберг от 1879 г.	Създава се Министерството на финансите. За първи министър на финансите е назначен Григор Начович. Това е един от първите нормативни актове, в който се поставя началото на финансово-инспекционната дейност на държавата.

<sup>190</sup> Димитрова, Р., Недялкова, П., Богданов, Х., Апостолов, И. Финансов контрол. Варна: Наука и икономика, 2020, 237 с.

2	Указ №114 на княз Фердинанд I. С него е утвърден Законът за инспекцията, влязъл в сила през 1901 г. (обн. ДВ, бр. 130 от 1901 г.)	Инспекционната дейност е в правомощията на Министерството на финансите. <b>Първият Закон за инспекцията</b> поставя основите на професията „Финансов инспектор“ и на принципите при нейното упражняване, които са действащи и досега, но продължават да се доразвиват и надграждат.
3	Закон за финансовата инспекция (ДВ, бр. 282 от 1921 г.)	Съгласно този закон, министърът на финансите има „върховен надзор, върху всички учреждения, длъжности и частни лица, които боравят с обществени суми и материали“. Надзорът се упражнява от министъра на финансите, чрез „финансови инспектори“ и други натоварени от него длъжностни лица с права на инспектори, предвидени в закона“.
4	Закон за национализация на частни индустриални и минни предприятия (1947 г.)	С този закон Министерството на финансите се превръща в основен лост за управление и развитие на цялостния общественно-икономически живот.
5	Закон за държавен народен контрол (1974 г.)	Чрез този закон се утвърждава Комитетът за държавен и народен контрол, който е част от структурата на Министерството на финансите.
6	Решение за структурни и персонални промени в Министерския съвет (1987 г.)	Въз основа на решението се закриват редица министерства, сред които и Министерството

		на финансите и е създадено Министерството на икономиката и планирането.
7	Указ № 2556/20 ноември 1989 г.	Закрито е Министерството на икономиката и планирането, като на негово място се възстановява Министерството на финансите.
8	Специален Закон за отмяна на Закона за държавен народен контрол, обн. ДВ, бр. 94 от 23 ноември 1990 г.	Отменя Закона за държавен народен контрол с постановление на Министерския съвет.
9	Закон за държавния вътрешен финансов контрол 2000 г. и Правилник за прилагане на Закона за държавния финансов контрол 2001 г.	Тези два нормативни акта уреждаха новия модел на финансов контрол, който изцяло е съобразен с изискванията на Европейската комисия, както с изискванията на AFCOS за борба с престъпността.
10	Закон за държавната финансова инспекция (ДВ, бр. 33 от 21.04.2006 г.)	Законът възобновява Агенцията като институция, но под названието Агенция за държавен финансов надзор (АДФИ), като се регламентират предметът, обхватът и обектът на контрола; правомощията на инспекторите; методите и системата на отговорностите.
11	Закон за финансовото управление и контрол в публичния сектор (ДВ, бр. 21 от 10.03.2006 г.). Закон за вътрешния одит в публичния сектор (ДВ, бр. 27 от 31.03.2006 г.).	Целта на тези нормативни актове е да се разделят функциите на финансовата инспекция от вътрешния одит, като чрез тях се уреждат процесите, дейностите и управленската отговорност вътре в организациите.

12	Правилник за прилагане на Закона за държавната финансова инспекция (Приет с ПМС №197 от 01.08.2006 г.)	С негова помощ се уреждат условията и реда за прилагане на Закона за държавната финансова инспекция
----	--	---

## 9.2. Предназначение на държавната финансова инспекция

Според проф. К. Донеv, тъй като „контролът е едно абстрактно и обхватно понятие, проявяващ се като предварителен, текущ и последващ контрол, то държавната финансова инспекция се явява негова материализация (осъществяване) с ясно изразени надзорни функции“.<sup>191</sup> Държавната финансова инспекция изпълнява надзорна функция и е насочена към спазване на финансовата дисциплина.

Държавната финансова инспекция като контролна функция се осъществява от Агенцията за държавна финансова инспекция (АДФИ) чрез последващи финансови инспекции, извършвани от длъжностни лица от АДФИ, за спазване на нормативните актове, уреждащи финансово-стопанската и отчетната дейност в:

1. бюджетните организации;
2. държавните предприятия по чл. 62, ал. 3 от Търговския закон, както и в общинските предприятия;
3. търговските дружества с блокираща квота държавно или общинско участие в капитала;
4. търговските дружества, в чийто капитал участва с блокираща квота лице по т. 2 или 3;
5. юридическите лица, които имат задължения, гарантирани с държавно или общинско имущество;
6. юридическите лица по Закона за юридическите лица с нестопанска цел и неперсонифицираните дружества по Закона за задълженията и договорите, в които държавата или общината участват пряко или косвено в имуществото им;

<sup>191</sup> Донеv, К., Герджиков, Ж., Димитрова, Р. Теория на финансовия контрол. Варна: Наука и икономика, 2010, с. 285.

7. администраторите на помощ, получателите на държавни или минимални помощи, лицата, финансирани със средства от държавния или от общинските бюджети, по международни договори или програми на Европейския съюз, както и лицата, финансирани със средства от държавните предприятия по чл. 62, ал. 3 от Търговския закон – по отношение разходването на тези средства.

**Основните характеристики на държавната финансова инспекция са:**

1. Длъжностните лица, които осъществяват държавна финансова инспекция, изпълняват специализирани функции съобразно определени признаци и параметри.
2. Държавната финансова инспекция се провежда планово и извънпланово (по сигнали за граждани, институции, организации и др.). Например по сигнал и отправено искане от страна на Прокуратурата, Агенцията за обществени поръчки, Сметната палата и др.
3. Държавната финансова инспекция обхваща определени обекти за инспектиране.
4. Държавната финансова инспекция е елемент на изпълнителния контрол, като реализира волята на изпълнителната власт. Това съответно е предпоставка за честото нарушаване на принципа независимост, тъй като изпълнител на волята на по-висшестоящата институция в лицето на Министерството на финансите често държавната финансова инспекция е изправена пред изпитанието на различни политически възгледи и интереси.
5. Качеството на държавната инспекционна дейност се определя от степента на постигане на целите на финансовата инспекция, изпълнение на основните задачи и съответствието на действията и документите, извършвани или съставени при финансовите инспекции, с изискванията за форма и съдържание.
6. Държавната финансова инспекция се осъществява „основно, за да се прецени спазена ли е законосъобразността при боравенето на публични средства“.<sup>192</sup>
7. Надзорният характер на държавната финансова инспекция определя средствата за въздействие съгласно утвърдените нормативни актове.

---

<sup>192</sup> Донеv, К., Герджиков, Ж., Димитрова, Р. Теория на финансовия контрол. Варна: Наука и икономика, 2010, с. 286.



Представената характеристика на държавния финансов контрол намира силно отражение при осъществяването на инспекционните процедури и при взаимодействието с останалите контролни институции и органи. С изменението и допълнението на Закона за държавната финансова инспекция през 2008 г. се определиха редът и процедурата за прилагането на разпоредби (14) и (15) от Регламент на Съвета (ЕВРАТОМ, ЕО/ № 2185/11.11.96 г.) относно контрола и проверките на място, извършвани от Европейската служба за борба с измамите (*Office Européen de Lutte Anti-Fraude, OLAF*). С промените в ЗДФИ се осигурява съдействие на OLAF при осъществяване на контрола или проверките на място в случаите на установен отказ на проверяваните организации и лица, финансирани със средства по международни договори или програми на ЕС, доброволно да предоставят достъп до помещенията и/или документите си за извършване на проверките. За постигане на ефективност на съдействието органите на АДФИ разполагат и с подходящ инструментариум, включително с принудителни способности, за събиране на информация и обезпечаване на доказателства. Регламентирано е правото на финансовите инспектори да претърсват помещения и/или да изземват документи от проверяваните организации и лица под контрола на съда и със съдействието на органите на МВР.

През 2006 г. беше създадена Дирекция „Защита на финансовите интереси на Европейския съюз“ (*АФКОС*) с Постановление на Министерския съвет (МС) като Централно координационно звено за борба с правонарушенията, засягащи финансовите интереси на ЕС в рамките на Министерството на вътрешните работи (МВР). Директорат на АДФИ е член на Съвета за координация в борбата с правонарушенията, засягащи финансовите интереси на Европейския съюз (*АФКОС*). В тази връзка Дирекция „Анализ и отчетност на инспекционната дейност“ го подпомага при организирането, извършването и докладването на дейността му.

През 2015 г. Ингеборг Гресле – председател на бюджетната комисия в Европейския парламент, „отхвърли данните, представени в годишния доклад за дейността на европейската служба за борба с измамите ОЛАФ и заяви, че не може да им се има доверие. В доклада България е на трето място по брой приключили разследвания за злоупотреби с еврофондове за миналата година. Според Гресле твърденията, че ОЛАФ приключва все по-

бързо водените проверки и така бележи успехи, са подвеждащи и дори незаконни. По нейните думи подобни твърдения се дължат на статистически монтаж.“<sup>193</sup>

Подобни състояния на политически натиск за представяне на контролните институции в добра светлина пред различни външни за страната организации и институции се наблюдава още в първите години на прехода към демократична и пазарна икономика. Доколкото този подход е добър и доколкото е замислен като добре услужливо политическо средство, тепърва ще се установява и ще се разбира, особено след приключване на процедурите по присъединяването на България към еврозоната.

### **9.3. Цел, задачи, функции и принципи на Агенцията за държавна финансова инспекция (АДФИ)**

Съгласно ЗДФИ основната **цел** на държавната финансова инспекция е да защитава публичните финансови интереси. Изпълнението на целта се осъществява чрез Агенцията за държавна финансова инспекция (АДФИ), като се изпълняват следните основни **задачи**:<sup>194</sup>

1. извършване на последващи финансови инспекции за спазването на нормативните актове, които уреждат бюджетната, финансово-стопанската или отчетната дейност, както и дейността по възлагане и изпълнение на обществени поръчки на организациите и лицата по чл. 4 от ЗДФИ;

2. установяване на нарушения на нормативните актове, уреждащи бюджетната, финансово-стопанската или отчетната дейност, както и на индикатори за извършени измами;

3. разкриване на причинени вреди на имуществото на организациите и лицата по чл. 4;

4. привличане към административнонаказателна и имуществена отговорност на виновните лица при наличието на съответните законови основания;

---

<sup>193</sup> Европарламентът се усъмни в доклад на ОЛАФ, в който България е сред „отличниците“ (<https://e-razgrad.bg/европарламентът-се-усъмни-в-доклад-на/>).

<sup>194</sup> Закон за държавната финансова инспекция. // Обн. ДВ, бр. 33 от 21 април 2006 г., изм. ДВ, бр. 59 от 21 юли 2006 г. (...) изм. и доп. ДВ, бр. 61 от 11 август 2015 г., изм. ДВ, бр. 43 от 7 юни 2016 г., изм. и доп. ДВ, бр. 85 от 24 октомври 2017 г.

5. установяване на измами и нарушения, засягащи финансовите интереси на Европейските общности.

Според Закона за държавната финансова инспекция (ЗДФИ)<sup>195</sup> „АДФИ изпълнява следните функции:

1. ръководи, провежда и контролира осъществяването на инспекционната дейност;
2. планира и осъществява последващ контрол за законосъобразност на дейността по възлагането и изпълнението на обществените поръчки;
3. събира и анализира информация за дейността на лицата по чл. 4 по възлагане и изпълнение на обществени поръчки;
4. анализира причините и условията за нарушенията на финансовата дисциплина и предлага мерки за отстраняването им пред компетентните органи;
5. дава методически указания на финансовите инспектори за осъществяване на дейностите по този Закон и извършва контрол по качеството на инспекционната дейност;
6. организира обучение за първоначална професионална подготовка на новоназначените служители, за поддържане и повишаване на квалификацията, както и за придобиване на нови професионални знания и умения на служителите на Агенцията;
7. осъществява взаимодействие и обмен на информация с други държавни органи;
8. сътрудничи с финансово-контролните органи и организации на други държави и международни организации;
9. оказва съдействие на контролните на Европейската комисия, наричана по-нататък Комисията, за предоставянето на достъп до помещения и/или

---

<sup>195</sup> Закон за държавната финансова инспекция. // Обн. ДВ, бр. 33 от 21 април 2006 г., изм. ДВ, бр. 59 от 21 юли 2006 г. (...) изм. и доп. ДВ, бр. 61 от 11 август 2015 г., изм. ДВ, бр. 43 от 7 юни 2016 г., изм. и доп. ДВ, бр. 85 от 24 октомври 2017 г.

документация и носители на компютърни информационни данни, за извършване на контрола и проверките на място – при отказ на проверяваната организация и на проверяваното лице, финансирани със средства по международни договори или програми на Европейския съюз.<sup>196</sup>

Изпълнението на функциите АДФИ отчита годишно чрез директора на Агенцията, като тя представя годишен отчет за резултатите от своята дейност на Министерския съвет чрез министъра на финансите до 31 май на следващата година. Отчетът се изпраща за сведение на Народното събрание.

АДФИ, като част от контролните институции от изпълнителната власт, за да изпълни своите цели, задачи и да реализира финансово-контролните функции се подчинява на общите контролни принципи, върху които се изграждат, функционират и осъществяват дейността си всички останали контролни институции, а именно Конституцията. Тези принципи не се изключват и не са в противоречие със специфичните принципи за самата контролна институция, а напротив – общите и производните (специфичните) принципи очертават спецификите на финансово-инспекционната дейност. Специфичните принципи на АДФИ са представени в чл. 3 от ЗДФИ, а именно: **законност, обективност, служебно начало и конфиденциалност.**

**Законност** е принцип, който изисква строго спазване на Конституцията, законите и подзаконовите нормативни актове и международните договори, регламенти, директиви и др.

**Обективност** е принцип, който изисква безпристрастно, пълно и точно установяване на всички факти и обстоятелства, предмет на извършваната финансова инспекция.

**Служебно начало** е принцип за установяване по инициатива на финансовите инспектори на всички факти и обстоятелства, свързани с проверяваната финансова и стопанска дейност на инспектираните организации или лица.

---

<sup>196</sup> Закон за държавната финансова инспекция. // Обн. ДВ, бр. 33 от 21 април 2006 г., изм. ДВ, бр. 59 от 21 юли 2006 г. (...) изм. и доп. ДВ, бр. 61 от 11 август 2015 г., изм. ДВ, бр. 43 от 7 юни 2016 г., изм. и доп. ДВ, бр. 85 от 24 октомври 2017 г.

**Конфиденциалност** е забрана за органите на Агенцията да разгласяват или предоставят на трети лица информация, станала им известна при или по повод изпълнение на служебните им задължения, освен когато това е предвидено в закон.

#### 9.4. Правомощия и задължения на длъжностните лица от АДФИ

С помощта на таблица 13 са представени правомощията и задълженията на длъжностните лица от АДФИ<sup>197</sup>.

Таблица 13

#### Правомощия и задължения на длъжностни лица от АДФИ

<b>Директор на АДФИ</b>	
<b>Правомощия</b>	<b>Задължения</b>
1. Директорът на Агенцията или упълномощени от него длъжностни лица могат да назначават за сметка на Агенцията вещи лица при условия и по ред, определени с Правилника за прилагане на Закона за държавната финансова инспекция.	1. Ръководи, координира и контролира изпълнението на функциите на Агенцията
2. Въз основа на писмено искане от директора на Агенцията или от упълномощени от него длъжностни лица банките са длъжни да предоставят сведения за броя и номерата на съществуващите и закритите сметки на проверяваните организации и лица, а при условията на чл. 62, ал. 6, т. 5 от Закона за кредитните институции – и за движението по тези сметки.	2. Представява Агенцията в контактите ѝ с други органи и организации, включително на международно ниво
3. Въз основа на писмено искане от директора на Агенцията или от упълномощени от него длъжностни лица Агенцията по обществени поръчки, другите държавни органи и управляващите органи на оперативните програми на Европейския съюз са длъжни да	3. Планира, разпределя и контролира използването на предоставените бюджетни средства на Агенцията

<sup>197</sup> Димитрова, Р., Недялкова, П., Богданов, Х., Апостолов, И. Финансов контрол. Варна: Наука и икономика, 2020, 237 с.

<p>предоставят информация за възложителите на обществени поръчки, за броя, вида и стойността на проведените от тях процедури, както и други данни, с които разполагат.</p>	
<p>4. Въз основа на писмено искане от директора на Агенцията или от упълномощени от него длъжностни лица Сметната палата предоставя информацията за включените в годишната програма за одит възложители на обществени поръчки за съответната година.</p>	<p>4. Сключва договори, свързани с осъществяването на дейността на Агенцията</p>
<p>5. Въз основа на писмено искане от директора на Агенцията или от упълномощени от него длъжностни лица всички възложители на обществени поръчки са длъжни да предоставят информация за проведените от тях обществени поръчки, както и за сключените договори за доставки, строителство и услуги през съответната година.</p>	<p>5. Утвърждава длъжностното разписание на Агенцията</p>
<p>6. Директорът на Агенцията или упълномощени от него длъжностни лица информират обществеността за дейността на Агенцията и за резултатите от извършени финансови инспекции само след приключването им.</p>	<p>6. Назначава и освобождава държавните служители в Агенцията</p>
<p>7. До 10-то число на месеца, следващ всяко тримесечие, на интернет страницата на Агенцията се публикува списък с обектите, в които финансовите инспекции са приключили, както и информация за резултатите от тях.</p>	<p>7. Сключва, изменя и прекратява трудовите договори на служителите в Агенцията</p>
	<p>8. Осигурява условия за повишаване на професионалната квалификация на служителите в Агенцията</p>
	<p>9. Ръководи атестирането на органите и служителите в Агенцията</p>

	10. Представя на министъра на финансите ежегоден отчет за резултатите от дейността на Агенцията
	11. Изпълнява и други функции, произтичащи от разпоредбите на ЗДФИ и Правилника за прилагането му, както и възложени му с друг закон или нормативен акт
	12. Директорът на Агенцията се освобождава: <ul style="list-style-type: none"> <li>* от министъра на финансите, съгласувано с министър-председателя, преди изтичането на срока на мандата по негова писмена молба;</li> <li>* при трайна фактическа невъзможност да изпълнява задълженията си, продължила повече от 6 месеца;</li> <li>* при влязла в сила присъда, с която е наложено наказание „лишаване от свобода“ за умишлено престъпление;</li> <li>* при грубо нарушение или системно неизпълнение на задълженията.</li> </ul>
<b>Главен секретар</b>	
<b>Правомощия</b>	<b>Задължения</b>
Главният секретар осъществява административното ръководство на Агенцията, като координира и контролира административните звена за точното спазване на нормативните актове и на законните разпореждания на директора на Агенцията и отговаря за планирането и отчетността при изпълнение на ежегодните цели на Агенцията.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Осигурява организационната връзка между директора на Агенцията и административните звена, както и между самите административни звена.</li> <li>2. Създава условия за нормална и ефективна работа на административните звена в Агенцията.</li> <li>3. Организира разпределението на задачите за изпълнение между административните звена на Агенцията.</li> <li>4. Осъществява общ контрол за изпълнението на възложените задачи;</li> </ol>

	<p>5. Координира и контролира финансово-стопанската дейност на Агенцията.</p> <p>6. Координира и контролира дейността по стопанисването и управлението на държавната собственост, предоставена на Агенцията.</p> <p>7. Контролира и отговаря за правилното водене и съхраняване на документацията.</p> <p>8. Утвърждава длъжностните характеристики на служителите в Агенцията.</p> <p>9. Организира ежегодно изготвянето на доклад за състоянието на администрацията.</p> <p>10. Изпълнява други задачи, възложени му от директора на Агенцията.</p>
<b>Служители обща администрация</b>	
<b>Правомощия</b>	<b>Задължения</b>
1. Общата администрация подпомага директора на Агенцията при осъществяване на неговите правомощия като ръководител на Агенцията и осигурява дейността на звената от специализираната администрация.	1. Изготвя бюджетната прогноза и проекта на бюджет за приходите и разходите на Агенцията за съответната година;
2. Общата администрация е организирана в дирекция „ <b>Финансово-стопански дейности, управление на човешките ресурси, информационно обслужване и комуникация</b> “.	2. Организира, осъществява и контролира финансово-счетоводната дейност, осигурява изпълнението на бюджета, следи за законосъобразното и целесъобразното разходване на паричните средства и ползване на активите на Агенцията и осигурява организацията по прилагането на нормативните актове в областта на обществените поръчки.
	3. Организира и осъществява управлението на активите, материално-



	<p>техническото снабдяване, изпълнението на мероприятия по отбранително-мобилизационна подготовка и управление при кризи, осигурява здравословни и безопасни условия на работа, както и охранителния и пропускателния режим в административните помещения на Агенцията.</p>
	<p>4. Изготвя актове и документи, свързани с възникването, изменянето и прекратяването на служебните и трудовите правоотношения със служителите.</p>
	<p>5. Организира и осъществява дейности по управление на човешките ресурси в съответствие с нормативните и вътрешните актове, планира и организира мероприятия за изграждане и развитие на административния капацитет на Агенцията</p>
	<p>6. Осъществява правно-нормативното обслужване в областта на административното управление на Агенцията и осигурява процесуалното представителство на Агенцията по граждански и административни дела.</p>
	<p>7. Организира и осъществява деловодната и архивната дейност в Агенцията и регистрирането и обработването на класифицирана информация, както и изготвя и поддържа списък на вещите лица по чл. 10, ал. 2 ЗДФИ</p>
	<p>8. Планира, администрира и поддържа инфраструктурата на информационните технологии в Агенцията, както и разработва правила, инструкции и процедури за използването на информационни и комуникационни технологии.</p>
	<p>9. Отговаря за системите, свързани с електронното правителство и оперативната</p>

	съвместимост на данните, обменяни между администрациите.
	10. Организира внедряването, поддръжката и усъвършенстването на приложни информационни системи и отговаря за сигурността на информационните системи в Агенцията.
	11. Осигурява автоматизирана обработка на информацията при събиране, обобщаване, анализ и отчитане на резултатите от дейността на Агенцията, както и поддържа електронна база данни, свързана с инспекционната дейност на Агенцията.  12. Организира, координира и провежда публичната комуникация на Агенцията, като информира обществеността и осигурява публичност и прозрачност на дейността на Агенцията
	13. Съдейства при осигуряване на достъпа до обществена информация за медии и граждани и организира популяризирането на подготвяните проекти на нормативни актове на Агенцията.
	14. Координира и контролира поддържането и актуализирането на информацията на интранет и интернет страниците на Агенцията, одобрява информацията за публикуването ѝ.
	15. Подготвя, координира и протоколно осигурява публичните изяви на директора на Агенцията и/или на упълномощени от него длъжностни лица при пресконференции, официални и работни срещи, както и поддържа протоколната кореспонденция.
<b>Специализирана администрация</b>	

Правомощия	Задължения
<p>Специализираната администрация е организирана в 4 дирекции:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Дирекция „Извънпланова инспекционна дейност“</li> <li>2. Дирекция „Планова инспекционна дейност в областта на обществените поръчки“</li> <li>3. Дирекция „Анализ и отчет на инспекционната дейност“</li> <li>4. Дирекция „Правно осигуряване на инспекционната дейност“</li> </ol>	<p><b>Дирекция „Извънпланова инспекционна дейност“:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Организира, ръководи и извършва извънплановата инспекционна дейност в съответствие с чл. 5, ал. 1 ЗДФИ</li> <li>2. Извършва последващи финансови инспекции за спазването на нормативните актове, които уреждат бюджетната, финансово-стопанската или отчетната дейност на организациите и лицата по чл. 4 ЗДФИ</li> <li>3. Установява нарушения на нормативните актове, уреждащи бюджетната, финансово-стопанската или отчетната дейност и привлича към административнонаказателна отговорност виновните лица при наличието на съответните законови основания</li> <li>4. Разкрива причинени вреди на имуществото на организациите и лицата по чл. 4 и привлича към имуществена отговорност виновните лица при наличието на съответните законови основания</li> <li>5. Установява индикатори за извършени измами по смисъла на §1, т. 9 от допълнителните разпоредби на ЗДФИ</li> <li>6. Предлага, организира и извършва насрещни проверки</li> <li>7. Предлага назначаване на вещи лица по чл. 10, ал. 2 ЗДФИ във връзка с извършваните извънпланови финансови инспекции, съставя проекти на договори и приема заключенията на вещите лица</li> <li>8. Оказва съдействие на контролорите на Европейската комисия за предоставянето на достъп до помещения</li> </ol>

	<p>и/или документация и носители на компютърни информационни данни, за извършване на контрола и проверките на място – при отказ на проверяваната организация и на лице по чл. 4, т. 7 ЗДФИ, финансирани със средства по международни договори или програми на Европейския съюз</p> <p>9. Текущо следи за качеството на извънплановата инспекционна дейност, като дава становища по проектите на документи и актове, отразяващи резултатите от дейността</p> <p>10. Съдейства при извършването на проверки за последващ контрол на качеството върху инспекционната дейност</p>
	<p><b>Дирекция „Правно осигуряване на инспекционната дейност“:</b></p> <p>1. Дава консултации и изготвя становища по правни въпроси в хода на инспекционната дейност</p> <p>2. Дава становища по докладите от извършена финансова инспекция и участва в производството по реализиране на имуществена и административно-наказателна отговорност</p> <p>3. Осъществява процесуалното представителство на Агенцията пред съдилищата по дела, образувани по жалби срещу издадени наказателни постановления и срещу административни актове, свързани с резултатите от извършената инспекционна дейност, както и по дела по Закона за достъп до обществена информация</p> <p>4. Изготвя правни становища и проекти на решения по Закона за достъп до обществена информация</p>

	<p>5. Изработва или участва в изработването на проекти на нормативни и вътрешни актове, засягащи инспекционната дейност на Агенцията, и дава становища по проекти на нормативни актове, получени от други държавни органи за съгласуване</p> <p>6. Анализира резултатите от прилагането на нормативните актове, свързани с инспекционната дейност на Агенцията</p> <p>7. Организира изготвянето на методически указания за извършване на инспекционната дейност и дейността по оказване съдействие на контролорите на Европейската комисия</p> <p>8. Осъществява методическо ръководство върху дейността на юрисконсултите в Агенцията</p> <p>9. Организира и извършва проверки за последващ контрол на качеството върху инспекционната дейност и дейността по оказване съдействие на контролорите на Европейската комисия</p> <p>10. Анализира резултатите от административно-наказателните производства и съдебната практика, свързани с инспекционната дейност</p> <p>11. Участва в съгласувателни процедури с контролните институции в областта на обществените поръчки</p> <p>12. Подпомага директора при изготвянето на стратегически и оперативни документи за дейността на Агенцията</p>
--	--

При изпълнение на служебните си задължения финансовите инспектори са длъжни:

1. да се легитимират със служебна карта и заповед за възлагане на финансова инспекция;

2. въз основа на проверените служебно от тях факти и обстоятелства да отразяват обективно и точно установените резултати от извършената инспекционна дейност, установените нарушения и вреди, причините за настъпването им и виновните лица;

3. да не разгласяват факти и обстоятелства, станали им известни при или по повод изпълнение на служебните им задължения, освен в случаите, предвидени със закон.

Също така финансовите инспектори и вещите лица, назначени от директора на Агенцията или от упълномощени от него лица, са длъжни да си направят отвод, когато през последните три години:

1. са работили в проверяваната организация или лице;

2. са участвали в ръководните или контролните органи на организациите и/или лицата по т. 1;

3. имат личен интерес от проверяваната дейност;

4. техен съпруг, лице, с което се намират във фактическо съжителство, роднина по права линия без ограничения, по съребрена линия до четвърта степен включително или по сватовство до четвърта степен включително са работили като отчетници или са били в ръководните или в контролните органи на проверяваната организация или лице.

За органи на Агенцията се назначават лица с придобита образователно-квалификационна степен „магистър“ по специалностите от професионално направление „Икономика“ или по професионално направление „Право“ с придобита правоспособност и минимален стаж по специалността, както следва:

1. за директор на Агенцията – 10 години, от които най-малко две години на ръководна длъжност;

2. за заместник-директор на Агенцията – 8 години;

3. за финансови инспектори – съгласно изискванията за минимален професионален опит за заемане на длъжността, предвидени в Класификатора на длъжностите в администрацията:

- а) за държавен финансов инспектор – 4 години;
- б) за главен финансов инспектор – 3 години;
- в) за старши финансов инспектор – 2 години;
- г) за финансов инспектор – не се изисква.

## **9.5. Производство по реализиране на финансова инспекция**

Финансовата инспекция, която осъществяват инспекторите на АДФИ, преминава през три (3) основни етапи – **възлагане, реализиране (осъществяване) и приключване**. Всеки един етап премивана през отделни подетапи, в които се проявяват правомощията и задълженията на административните лица, участващи в процеса.

### **I. Възлагане на финансовата инспекция**

Финансовата инспекция се възлага въз основа на заповед на директора на Агенцията или упълномощено от него длъжностно лице.

Заповедта се изготвя от началниците на отдели от **Дирекция „Организация и извършване на инспекционна дейност“** в 2 екземпляра, един за деловодството на Агенцията и един за инспекционната преписка. Екземплярът за архива на деловодството се съгласува от директорите на дирекции „Организация и извършване на инспекционна дейност“ и „Правно методологично осигуряване на инспекционната дейност“.

**Заповедта по възлагането съдържа:** основанието за възлагане на финансовата инспекция; наименование и седалище на проверяваната организация или лицата, посочени в чл. 4 от ЗДФИ; имената и длъжността на финансовия инспектор; конкретните задачи на възложената финансова инспекция; срока на извършване на инспекцията в работни дни с посочена начална и крайна дата за извършване на инспекцията, както и длъжностното лице, което ще осъществява текущ контрол върху качеството на инспекционната дейност.

Основанията за издаване на заповедта за извършване на финансови инспекции са основанията за извършване на финансова инспекция, посочени в чл. 5 ал. 1 от ЗДФИ и обяснени по-горе. Молбите, жалбите и сигналите следва да съдържат следната минимална информация:

1. наименованието и седалището на организацията, където са извършени нарушенията;

2. достатъчно конкретни данни за извършени нарушения на бюджетната, финансово-стопанската или отчетната дейност, както и на дейността по възлагане и изпълнение на обществени поръчки на организациите;

3. индивидуализиращи данни на подателя – име, адрес за връзка и подпис, както и в какво качество са му станали известни твърдените нарушения.

Молбите, жалбите и сигналите, които не съдържат посочените задължителни реквизити, не се разглеждат и не се допускат за одобрение. Не се разглеждат и молби, жалби и сигнали, съдържащи твърдения за нарушения, за които са изтекли законовите срокове за реализиране на административнонаказателна и/или имуществена отговорност.

В ППЗДФИ е конкретизирано, че постъпилите молби, жалби и сигнали се разглеждат текущо за съответствие с изискванията на закона от постоянна комисия, която се определя ежегодно със заповед на директора на Агенцията. При установено съответствие с изискванията за съдържание на молбите, жалбите и сигналите съобразно изискванията на закона се извършва оценка за ефективност от възлагането на финансова инспекция по тях въз основа на следните критерии: *обществен интерес*, възможност за реализиране на административнонаказателна или имуществена отговорност или за предприемане на предвидените в закона *последващи мерки* в рамките на предвидените срокове, *надеждност на информацията*, *вид и стойност на твърдените нарушения*, *длъжност на евентуалния нарушител* и други. Въз основа на оценката се изготвя мотивирано предложение до директора на Агенцията за възлагане на финансова инспекция или за отказ да бъде извършена. Въз основа на мотивираното предложение директорът на Агенцията взема решение и в случаите на възлагане на финансова инспекция издава заповед. В случаите на отказ подателят на молбата, жалбата или сигнала се уведомява писмено, а в случаите когато има одобрение на молбата, жалбата или сигнала подателят ѝ се уведомява писмено за възлагането на финансова инспекция. Той може да се запознае с резултатите от извършената финансова инспекция по реда на Закона за достъп до обществена информация. При наличието на обстоятелства, които налагат наличие на издадената заповед за възлагане на финансовата инспекция, финансовият инспектор (ръководител на екипа) уведомява за това директора на Агенцията с докладна записка, която съдържа мотиви и предложения. Докладната записка се съставя от финансовия инспектор (ръководител на



екипа) по образец и се представя на началника на съответния отдел и директора на Дирекция „Организация и извършване на инспекционна дейност“.

Ръководителят на проверяваната организация се уведомява с писмо за новоиздадената заповед. Писмото се подготвя от началника на съответния отдел по приложен към инструкцията образец, съгласува се с директора на дирекция от специализираната администрация и се подписва от директора на Агенцията.

## **II. Осъществяване (реализиране) на финансовата инспекция**

### **1. Документи, етапи и процедури при осъществяване на финансова инспекция без установяване на административно нарушение**

Този етап преминава през множество подетапи, тъй като при осъществяването на финансовата инспекция могат да се установят факти, обстоятелства и събития, които не са били предварително предвидени и определени. Всяка финансова инспекция е специфична от гледна точка на особеностите на обекта на контрола. Причините за осъществяване на инспекция също са водещ фактор – при плановите инспекции резултатите са едни, при извънплановите инспекции – по сигнали на граждани, институции и организации, резултатите и начинът на протичане на самата инспекция са други.

При проверки на материални активи финансовият инспектор може да ползва документи за завършени и осчетоводени инвентаризации на активите от проверената организация или лице, ако съответстват на изискванията на Закона за счетоводството и утвърдените счетоводни стандарти.

При извършване на проверки на материални активи за установяване на фактически наличности на каси, складове и др. се съставят:

1. Въпросен лист – попълва се от материално отговорно лице или упълномощено от него лице. Подписва се от финансовия инспектор, извършващ проверката на касата/склада, материално отговорното лице и присъстващо длъжностно лице от проверявания обект в деня на проверката.
2. Акт за касова наличност – съставя се от финансовия инспектор, извършващ проверката на касата в един екземпляр, от който се подготвят необходимия брой копия. Подписва се от финансовия инспектор, материално отговорното лице или упълномощено от него лице и присъстващо длъжностно лице от проверяваната организация или лице, което присъства в деня на проверката.

3. Акт за наличност в склада – съставя се от финансовия инспектор, извършващ проверката на склада, в един екземпляр, от който се използват необходимия брой копия. Подписва се от финансовия инспектор, материално отговорното лице или упълномощено от него лице и присъстващо длъжностно лице от проверяваната организация или лице, което присъства в деня на проверката.
4. Декларация – попълва се от материално отговорното лице или упълномощено от него лице в деня на проверката.
5. Равносметка на касата – съставя се от финансовия инспектор, извършил проверката на касата, в един екземпляр и необходимия брой копия и се подписва от финансовия инспектор.
6. Таблица – равносметка за приход и разход на материалните активи: съставя се от финансовия инспектор, извършил проверката на склада, в един екземпляр и необходимия брой копия и се подписва от финансовия инспектор.

В случай че материално отговорното лице отсъства, финансовият инспектор изпраща покана до него. Когато то откаже да се яви, не посочи представител или посоченият представител не се яви в определения в поканата срок, директорът на АДФИ изпраща писмо до съответната община, кметство или орган на Министерството на вътрешните работи (МВР), за да изпратят свой представител за участие в проверката. Писмото се изготвя от финансовия инспектор в 3 екземпляра, от които по един за адресата, за инспекционната преписка и за деловодството на Агенцията. Екземплярът за архива на деловодството се съгласува от началника на съответния отдел и директора на Дирекция „Организация и извършване на инспекционната дейност“ и се представя на директора на Агенцията.

При необходимост от прекратяване достъпа на материално отговорното лице до проверяваната каса, склад, помещение по реда на чл. 13 от ЗДФИ, съответното помещение се запечатва от финансовия инспектор в присъствието на материално отговорното лице (или негов упълномощен представител) и длъжностно лице от проверяваната организация. В лепенката за запечатване се записва датата и се полагат подписите на финансовия инспектор, материално отговорното лице или упълномощеното лице и съответното длъжностно лице от проверяваната организация. Съставя се протокол в два екземпляра за запечатване на касата, склада или обекта в деня на запечатването.

Протоколът се съставя от финансовия инспектор, извършващ проверката, в два екземпляра – за инспекционната преписка и за проверяваната организация или лице. Подписва се от финансовия инспектор, материално отговорното лице или упълномощеното лице и съответното длъжностното лице от проверяваната организация.

При разпечатване на касата, склада или обекта финансовият инспектор съставя протокол за разпечатване в два екземпляра. Ако касата, склада или обектът са били разпечатани при отсъствието на финансовия инспектор и без негово знание, финансовият инспектор изготвя протокол.

По време на инспекционната дейност финансовия инспектор може да съставя различни справки по определена форма и съдържание съобразно необходимата му информация, свързана с възложената проверка. Справките, сведенията, документите и други доказателства, които се получават по време на инспекционната дейност, могат да се изискат от ръководителя на проверяваната организация с писмо, адресирано до Агенцията. Справката, съставена по време на инспекционната дейност, за АДФИ се приема за официален удостоверителен документ/констативен документ на проверяваната организация, съдържащ данни, които са отразени от отчетите, счетоводната и друга документация без изводи, преценки и правни квалификации. Лицата, изготвили и подписали справката, отговарят за верността на данните, включени в нея.

Когато се налага да се извърши съпоставка, обобщение, изчисления и обработване на други данни във връзка с финансовата инспекция, финансовият инспектор съставя таблица по определена от него форма и съдържание, която се подписва от него. Таблицата се съставя в 2 екземпляра, като в забележка се записва откъде са извлечени данните – счетоводни справки, ведомости, счетоводни документи и др.

В случаите при които ръководните длъжностни лица от проверяваната организация откажат да предоставят справки, сведения и документи, финансовият инспектор е длъжен лично да провери информацията, свързана с извършената финансова инспекция, като изготвя и подписва таблици, справки-извлечения от други документи. В забележка към съставените таблици, справки-извлечения и др. той посочва точно какви източници и как е събрана тази информация.

По време на финансовите инспекции може да се състави констативен протокол. Той се съставя в случаите, при които се налага установяване на определени факти и

обстоятелства, свързани с проверяваната дейност, които не са отразени в документите на проверяваната организация или лице. Констативният протокол се съставя от финансовия инспектор, извършващ проверката, в присъствието на длъжностното лице и представител на проверяващата организация и се подписва от посочените лица. Констативният протокол съдържа само установени факти без изводи.

По време на финансовата инспекция инспекторите от АДФИ имат право да изискат информация за състоянието и движението на паричните средства по банковите сметки на проверяваната организация. В този случай финансовият инспектор може да изиска декларация за банковите сметки на проверяваната организация в страната и в чужбина, в лева и във валута. Декларацията се подписва от ръководителя на проверяваната организация. При необходимост от получаване на информация за банка за броя и номерата на всички съществуващи и закрити сметки на проверявания обект, тази информация се изисква от съответните банки с писмо от директора на Агенцията.

По време на финансовата инспекция може да са нужни специални знания и умения за изясняване на факти и обстоятелства от съществено значение за финансовата инспекция. В тези случаи финансовият инспектор изготвя докладна записка по приложен образец до директора на Агенцията с мотивирано предложение, като посочва вида и броя на задачите, по които следва да бъде изготвено заключение от страна на вещо лице. Докладната записка се съгласува с началника на съответния отдел и директора на дирекция от специализираната администрация. В случай че директорат на АДФИ приеме за основателни мотивите за назначаване на вещо лице, в тридневен срок от дата на завеждане в деловодството на Агенцията се депозира докладната записка за сключване на договор с назначеното вещо лице на основание чл. 23 от ЗДФИ. В договора задължително се включва клауза за неразгласяване и непредставяне на информация, станала известна на вещото лице във връзка с възложената му работа. При сключване на договора вещото лице представя декларация за обстоятелствата по чл. 14, ал. 2 от Закона. **Заклучението на вещото лице** се изготвя в писмена форма и се прилага към доклада по чл. 16 от ЗДФИ, чрез който се удостоверяват резултати от проведената инспекция.

При изясняване на факти и обстоятелства, понякога се налага при финансовата инспекция да се извърши насрещна проверка в юридически лица и еднолични търговци извън проверяваната организация, финансовия инспектор изготвя докладна записка, в която

излага мотивите си за проверка до директора на Агенцията. Докладната записка се предоставя за съгласуване на началника на съответния отдел и директора на специализираната дирекция, осъществяващ текущ контрол върху извършената финансова инспекция. Въз основа на докладната записка директорът на Агенцията издава заповед за извършването на насрещни проверки съгласно чл. 9 от ЗДФИ.

В правомощията на финансовия инспектор е да предложи на директора на АДФИ да се поиска от районния съд по местонахождение на проверяваната организация разрешение за извършване на **претърсване** на помещенията или транспортните средства и изземване на документи, записи или носители на компютърни информационни данни с докладна записка. Проект по искането до съответния районен съд се изготвя до финансовия инспектор, съгласувано с началника на отдела и с директора на съответната дирекция. При получаване на искането органите на МВР уведомяват незабавно директора на Агенцията за конкретния служител, който ще съдейства при извършването на инспекционната дейност. Ако представителят на проверяваната организация предостави доброволно на финансовия инспектор посочените в разрешението на съда документи, записи или носители на компютърни информационни данни, финансовият инспектор не извършва претърсване на помещенията, а изземва предоставените документи. Този факт се удостоверява с протокол. Възможно е по време на финансовата инспекция да се установят нарушения, извършени от длъжностни лица, напуснали проверяваната организация, тогава е необходимо да им се предоставя писмена покана за представяне на обяснения. Писмото се изготвя в 3 екземпляра: за поканеното лице, за деловодството на Агенцията и за инспекционната преписка.

## **2. Документи, етапи и процедури при осъществяване на финансова инспекция с установяване на административно нарушение**

Когато по време на инспекционната дейност се установят при проверките доказателства за извършени административни нарушения от длъжностни лица от проверявана организация, финансовият инспектор съставя акт за установяване на административно нарушение (АУАН). АУАН се съставя само в случаите, при които се установи нарушение на ЗДФИ, ЗОП, ПМС и др. Той се съставя в три (3) екземпляра – един за нарушителя и два за Агенцията. Със съставянето на АУАН се образува административна

преписка, която съдържа екземпляр от АУАН, оригиналните доказателства към него и възраженията на лицето, ако има такива.

Констатациите в АУАН се документират със справки, таблици, съставени от финансовия инспектор, констативни протоколи, обяснения от задължените лица, данни за задължението на стоково-материалните и паричните ценности, заверени копия или заверени преписки от документи, заключения на вещи лица и др.

Финансовият инспектор представя проект на АУАН на юрисконсулта на АДФИ за преценка на правната обосновааност на акта. Юрисконсултът проверява сроковете, основанията и наличието на всички реквизити на АУАН. При одобрение на представения проект на акта юрисконсултът го парафира в 3-дневен срок от получаването му. При несъгласие на представения проект юрисконсултът изготвя мотивирано писмено становище. Образованите административнонаказателни преписки се регистрират в деловодството в специален регистър по реда на тяхното постъпване.

При връчване на акта за установяване на административно нарушение трите екземпляра от него се завеждат в деловодството на Агенцията под един и същ номер. Номерът на административнонаказателната преписка трябва да съвпада с номера на акта за установяване на административно нарушение. В тридневен срок от връчването на акта за установяване на административно нарушение нарушителят може да направи писмени възражения по акта. Когато във възражението си нарушителят посочи писмени или веществени доказателства, те трябва да бъдат събрани служебно и приложени към съответния акт.

Финансовият инспектор представя административнонаказателната преписка на директора на АДФИ в 14-дневен срок от подписването на акта с докладна записка. Преди да се произнесе по преписката, директорът на Агенцията, като наказващ орган, проверява акта за установяване на административно нарушение с оглед на неговата законосъобразност и обосновааност.

### **3. Документи, етапи и процедури при осъществяването на финансова инспекция с установяване на вреди и реализиране на имуществена отговорност**

Когато при проверката са събрани доказателства за виновно причинени вреди от длъжностни лица, финансовият инспектор следва да издаде акт за начет. Актът за начет се съставя, когато са налице условията за търсене на имуществена отговорност.

*Актът за начет има следната структура:*

1. данни за проверяваната организация;
2. данни за финансовата инспекция – дата и място на съставяне на акта, имената и длъжността на финансовия инспектор, който съставя акта, номер и дата на заповедта, въз основа на която се извършва финансовата инспекция;
3. данни за лицата, причинили вредата – трите имена, единен граждански номер, местоживееене, данни от личната карта, местожителство и адрес, номер и дати на заповеди (договори) за назначаване и освобождаване от длъжност;
4. констатации за противоправните действия или бездействия на лицата, причинили вредата, причините за това, нарушените законови разпоредби, причинната връзка, размера на вредата, определен в лева и във валута, и равностметка на касата или склада.

Констатациите в акта за начет се документират със справки, таблици, съставени от финансовия инспектор, констативни протоколи, обяснения от задължените лица, данни за движението на стоково-материалните и паричните средства, протоколи за фири, заверени копия или заверени преписки от документи, заключения от вещи лица и др.

Съставеният проект за акт за начет се предоставя от финансовия инспектор на началника на съответния отдел и юрисконсулт от дирекция за становище относно правната му обоснованост. Посочените лица изразяват становище по акта за начет в тридневен срок от получаването му и го представят на финансовия инспектор. При несъгласие с представения проект юристконсултът на АДФИ и началникът на съответния отдел представят мотивите си в писмено становище.

Актът за начет се съставя в 4 еднообразни екземпляра – по един за прокуратурата, за проверяваната организация, за Агенцията и един за начетеното лице. Когато актът за начет е съставен срещу управител или член на колективен орган на управление и контрол на юридическо лице съгласно чл. 4 от ЗДФИ, същият се съставя в 5 екземпляра, като един екземпляр се изпраща на органа, упражняващ правата на собственост на държавата или общината.

Когато *установените вреди по вина на материално отговорното лице се възстановят преди приключване на финансовата инспекция, финансовият инспектор съставя само равносметка на приходите и разходите, която прилага към доклада.*

Актът за начет се завежда в деловодството на Агенцията до последния ден на срока по заповедта за възлагане на финансовата инспекция, като за дата на съставяне се счита датата на завеждане на акта.

Актът за начет се връчва на начетеното лице лично с протокол, като в протокола се посочва определеният от финансовия инспектор срок за представяне на възражения по акта. Ако начетеното лице откаже да подпише протокола за връчване на акта за начет, отказът му се удостоверява с подпис на свидетел. Когато начетеното лице е напуснало проверяваната организация, му се изпраща покана да се яви в Агенцията за връчване на акта.

Актът за начет се изпраща за проверка и на комисията, определена съгласно изискванията на чл. 49 от ППЗДФИ, която включва директорите на специализираните дирекции към Агенцията.

Възможно е да се представят възражения и констатации към акта за начет, което може да промени по същество констатациите в него. Тази промяна може да се направи, когато поне една от предпоставките за имуществена отговорност по чл. 21, ал. 1 от ЗДФИ не е подкрепена от събраните доказателства. В този случай комисията изготвя мотивирано предложение за прекратяване на производството по акта за начет до директора на Агенцията. Въз основа на направеното предложение от страна на комисията директорът на Агенцията прекратява с резолюция образуваното производство или при основание за начитане изпраща акта за начет в прокуратурата. Съгласно новите изменения на ЗДФИ образуваното по акта за начет производство може да се прекрати и в случаите, когато виновното лице почине преди внасянето на акта за начет в прокуратурата.

Практиката допуска възможността комисията, определена по чл. 49 от ППЗДФИ, да не представи и да не направи мотивирано предложение за прекратяване на производството по акта за начет. В този случай се приема, че производството е без възражения и директорът на АДФИ изпраща акта за начет на органите на прокуратурата.



### **III. Приключване на финансовата инспекция**

За разлика от останалите контролни институции, финансовата инспекция от страна на АДФИ приключва при изпълнение на задачите по заповедта за възлагане на финансовата инспекция, след приключване на събирането на доказателства, след съставяне на актове за установяване на административни нарушения и актове за начет. След приключване на всички посочени процедури се съставя **доклад за резултатите от финансовата инспекция**. Той се съставя в два еднообразни екземпляра и съдържа направените констатации, подкрепени със събраните доказателства. Също така към доклада се прилагат заповедта за възлагане на финансовата инспекция, опис на събраните доказателства и всички останали събрани доказателства при извършването на финансовата инспекция.

Когато като доказателства се прилагат копия от документи, същите задължително трябва да са заверени с печат „вярно с оригинала“ от проверяваната организация. Не следва да бъдат прилагани като доказателства общоизвестни обстоятелства, както и факти, отразени в отчетите, балансите, счетоводни и други документи, които не подлежат на изменение.

Констатациите в доклада трябва да бъдат номерирани и подредени съобразно определените в заповедта за възлагане инспекционни задачи. В констатациите следва да се съдържат както установените нарушения, така и да се представят причините или предпоставките за възникването на съответното нарушение. Също така се посочват нарушените административни актове и допусналите тези нарушения отговорни лица.

В констатациите към доклада, при които се съдържа информация относно установени административни нарушения от извършената инспекция, задължително се посочват съставените актове за установяване на административни нарушения с номер и дата срещу кои отговорни лица са съставени или причинени такива, а така също следва да се посочат и случаите, при които не са съставени такива.

В констатациите към докладите, които съдържат резултати от извършени проверки, при които не са установени нарушения, задължително се посочва какви проверки са извършени. Тази част е важна. Особено когато инспекцията е започнала по подаден сигнал или жалба, задължително много подробно следва да се опише защо според финансовия инспектор няма установяване на нарушение.

***Срокове за представяне на доклада***

Не по-късно от два дни преди изтичане на срока за извършване на финансови инспекции, определен в заповедта, докладът заедно със събраните доказателства се предоставя от финансовия инспектор на началника на съответния отдел в специализираната дирекция за становище.

В същия срок докладът се представя за становище и на юрисконсулта относно правната обосновааност на съставените констатации. В случаите когато началникът на отдела и юрисконсултът нямат забележки по съответния доклад, удостоверяват осъществения от тях контрол с подписите си в **контролния лист**, след което докладът може да бъде регистриран в деловодството на Агенцията.

Докладите, съдържащи констатации за установени административни нарушения или вреди, по които са съставени актове за установяване на административни наказателни нарушения или актове за начет, задължително се предоставят за писмено становище от страна на юрисконсулта на АДФИ.

Не се изисква писмено становище от страна на юрисконсулта, **не се изисква отделно становище** от директорите на дирекции, в случаите при които докладът за финансова инспекция се отнася по **постановление на прокуратурата**.

Финансовият инспектор може да коригира представения доклад съобразно становищата на началника на съответния отдел и съобразно становището на юрисконсулта до 2 дни от получаването им и го регистрира в деловодството на Агенцията. Възникналите между финансовия инспектор, началника на отдела и юрисконсулта разногласия във връзка с представените становища по доклада се разрешават от директорите на дирекция „Правно осигуряване и инспекционна дейност“, дирекция „Извънпланова инспекционна дейност“ и дирекция „Анализ и отчет на инспекционната дейност“.

**За дата на изготвяне на доклада се счита датата на завеждането му в деловодството на Агенцията.**

В **5-дневен срок** от завеждането в деловодството на Агенцията докладът се връчва на ръководител на проверяваната организация чрез деловодството – с протокол или чрез писмо с обратна разписка със съпроводително писмо по образец.

От датата на регистриране в деловодството на проверяваната организация започва да тече **14-дневен срок** за представяне на писмени становища по доклада. На лицата, извършили описаните в констатациите нарушения, се предоставят копия от съответните

констатации от доклада и доказателствата след отправена покана за връчване. Констатациите и доказателствата към тях се връчват на лицата лично срещу разписка или чрез писмо с обратна разписка. Копията на констатациите се считат за връчени и след върнатите обратни разписки с отбелязване „непотвърдено“.

**14-дневният срок** за предоставяне на становища от засегнатите лица започва да тече от дата на получаване, отбелязване на обратната разписка. След изтичане на 14-дневния срок, определен съгласно изискванията на чл. 17 от ЗДФИ за представяне на становища от страна на засегнатите страни, финансовият инспектор, извършил проверката, се произнася с **мотивирано писмено заключение** по постъпилите становища или непостъпилите такива. Заключението следва да е представено изчерпателно, като в него трябва да се отговори на всички *въпроси, повдигнати в представените становища* (възражения), които се разглеждат на всяко лице поотделно, а *не по констатациите от доклада*. Финансовият инспектор се произнася по постъпилите становища (възражения), като излага мотивите си за приемане или отхвърляне на съдържащите се в представените становища възражения и изразява окончателното си становище, като ги променя или отхвърля. Промени по съставените констатации в доклада могат да се правят само със заключението въз основа на постъпилите обосновани и подкрепени с надеждни доказателства писмени становища (възражения).

**Заключение се съставя и в случаите, когато не са постъпили становища (възражения) по доклада в определения срок, като се потвърждават съставените в доклада констатации. Заедно с мотивираното заключение задължително се изготвя таблица за резултатите от финансовата инспекция, която се прилага само към инспекционната преписка за Агенцията. Мотивираното заключение по доклада се предоставя в 14-дневен срок след изготвянето му на проверяваната организация.**

Съобразно резултатите от извършената финансова инспекция, заедно с доклада финансовият инспектор предоставя на началника на съответния отдел от специализираната администрация и някои от следните проектни **писма**:

1. писмо за изпращане на заключението по доклада до ръководството на проверяваната организация или до заинтересованите страни, на които са връчени констатациите от доклада;

2. писмо до ръководителя на проверявания обект с указания за преустановяване извършването на нарушения и/или отстраняване на вредните последици от тях;
3. писмо с предложения пред компетентни органи за спиране на действия, които водят до извършване на нарушения или до причиняване на вреди на проверяваната организация;
4. писмо с предложения пред компетентни органи за отмяна на незаконни актове на ръководители на проверяваните организации;
5. писмо до компетентни органи с предложение за търсене на имуществена и/или дисциплинарна отговорност по съответния ред;
6. предложение до министъра на финансите да преустанови трансфера на определените със Закона за държавния бюджет на Република България за съответната година субсидии или да блокира сметки на бюджетните организации до отстраняване на нарушенията. Предложението се прави чрез докладна записка, изготвена от началника на съответния отдел и експерт от Дирекция „Анализ и отчет на инспекционната дейност“;
7. писмо до горестояща организация с информация за констатираните нарушения в съответните организации;
8. писмо до съответния общински съвет при констатирани нарушения в общини и разпоредители със средства от общинските бюджети;
9. писмо до юридическото лице, притежаващо блокираща квота в капитала на дружествата, определени по чл. 4 от ЗДФИ;
10. писмо до финансовия орган за лица, финансирани от републиканския бюджет, общински бюджет, извънбюджетни сметки и фондове, по международни договори и програми на ЕС.

След подписване и изпращане на писмата за последващи мерки, същите се регистрират в **Регистъра за движението на дадени писмени указания** на ръководителя на проверяваната организация или за преустановяване на извършването на нарушения и/или за отстраняване на вредните последици от тях. В регистъра се отразяват данни за: номера и датата на доклада за извършената финансова инспекция; наименованието на проверяваната организация; номера и датата на писмото за дадено указание; крайния срок за изпълнение на указанието; датата на получаване на указанието в обекта; номера и дата на

уведомителното писмо за изпълнение на даденото указание; съдържанието на отговора (изпълнението, частно изпълнено) и предприетите действия за съставянето на АУАН и акт за начет.

Въз основа на всичко изложено дотук може да се приеме, че инспекционната дейност, която АДФИ осъществява като контролна институция, има надзорен характер. Мерките за въздействие, които контролната институция може да приложи, са мерки спрямо **финансовата дейност на проверяваните институции и мерки спрямо конкретни виновни лица**. Търсенето на административнонаказателна и имуществена отговорност е в правомощията на Агенцията.

#### **9.6. Имуществената отговорност като елемент на системата от въздействия, въз основа на резултатите от АДФИ**

Въпросът за имуществената отговорност, която може да налага и търси АДФИ от виновните лица, е споменат по-горе в изложението чрез съставянето на акта за начет. В ЗДФИ и ППЗДФИ са регламентирани средствата за въздействие, които могат да се приложат спрямо подконтролните лица за отстраняване на допуснатите слабости и нарушения на бюджета, а така също спрямо финансово-стопанската и/или отчетната дисциплина. В правната литература понятието „средства за въздействие“ се употребява в широк и в тесен смисъл.<sup>198</sup>

1. В широк смисъл – включва всички средства за въздействие върху подконтролните лица, които могат да се прилагат от съответните контролни органи в кръга на предоставената им компетентност за реализиране функциите и задачите, възложени им от закона.

2. В тесен смисъл – обхваща само тези средства за въздействие, които се отнасят до реализиране на данните, констатациите, изводите, получени от извършените проверки.

От гледна точка на реализираната подконтролна дейност и по отношение на подконтролните лица средствата за въздействие са разнообразни по своя характер, а именно:

---

<sup>198</sup> Златарев, Е. Държавната финансова инспекция и имуществена отговорност. Сиела, 2007, с. 48.

1. Спрямо подконтролната дейност – инспекторите на АДФИ, предоставят писмени указания на ръководството на организацията; писмени предложения за спиране на действия, които водят до извършване на нарушения или до причиняване на вреди; Агенцията може да предложи на министъра на финансите при установяване на сериозни злоупотреби да се преустанови трансферът на субсидии или да се блокират сметки на съответните бюджетни организации до отстраняване на нарушенията.

2. Спрямо подконтролните лица – от гледна точка на подконтролните лица „средствата за въздействие, като последица на извършената финансова инспекция, се изразяват в задвижване на юридическата отговорност, съответстваща на извършените от тях правонарушения“<sup>199</sup>. Според Е. Златарев „самото реализиране на юридическата отговорност, независимо от вида ѝ, не е от компетентност на контролния орган (финансовия инспектор), не е съставна част от контролното му правоотношение“<sup>200</sup>. Разделението на властите на законодателна, изпълнителна и съдебна е една предпоставка за „справедливост при налагане на санкциите за извършени правонарушения, тъй като е несъвместимо съчетаването в лицето на един и същ орган на възможността за установяване и налагане на санкции при тежки правоотношения“<sup>201</sup>. В този смисъл ППЗДФИ е регламентирал, че при наличие на данни за извършени престъпления директорът на Агенцията изпраща на органите на прокуратурата заверено копие на изготвения доклад по чл. 16 заедно с доказателствата по него, писмените становища и заключението<sup>202</sup>.

Основната цел на Агенцията за държавна финансова инспекция е да защитава публичните финансови интереси чрез извършване на последващи финансови инспекции за спазване на нормативните актове, уреждащи бюджетната дисциплина, финансово-стопанската или отчетната дейност на организациите и лицата в обхвата на дейността ѝ. АДФИ е институцията, която осъществява санкционираща функция при откриване на нарушения – разкрива причинени вреди и привлича виновните лица към административнонаказателна и имуществена отговорност. Наказателната отговорност не е

---

<sup>199</sup> Златарев, Е. Държавната финансова инспекция и имуществена отговорност. Сиела, 2007, с. 48.

<sup>200</sup> Пак там, с. 48.

<sup>201</sup> Пак там, с. 48.

<sup>202</sup> Правилник за прилагане на Закона за държавната финансова инспекция. // Обн. ДВ, бр. 65 от 11 август 2006 г., изм. ДВ, бр. 20 от 26 февруари 2008 г., изм. ДВ, бр. 30 от 21 април 2009 г., изм. ДВ, бр. 92 от 22 ноември 2011 г., изм. ДВ, бр. 60 от 22 юли 2014 г., изм. ДВ, бр. 63 от 1 август 2014 г.

в правомощията на АДФИ, особено що се отнася до престъпления против собствеността, стопанството, финансовата система и престъпленията по служба. Търсенето на отговорност за тези нарушения са в правомощията на съдебната власт.

АДФИ, като контролна институция, е оправомощен орган, който може да налага и да търси имуществена отговорност от виновните лица с цел да се възстановят причинените имуществени вреди. Като вид юридическа отговорност имуществената отговорност е регламентирана освен в ЗДФИ, но също така и в Кодекса на труда и в Закона за задълженията и договорите (ЗЗД). Разликата между трите нормативни акта е, че в КТ се регламентира имуществената отговорност, която може да се търси от работници (служители) и работодатели, които са в трудово-правни отношения и които чрез своите действия или бездействия са нанесли имуществени вреди на другата страна. Според ЗДФИ имуществената отговорност може да се търси от всяко лице, причинило вреда независимо от това дали е в трудово правоотношение с работодателя. Необходимо е вредата да е „констатирана по време на финансова инспекция от страна на инспекторите на АДФИ и да бъде съставен съответният приключителен документ – акт за начет.

В ЗЗД имуществената отговорност се определя като гражданска отговорност, която включва възстановяване не само на претърпените вреди, но и на пропуснатите ползи, докато имуществената отговорност по КТ и ЗДФИ обхваща само възстановяване само на претърпените вреди. Също така по ЗДФИ имуществената отговорност е винаги в пълен размер, за разлика от КТ, където за отчетниците по смисъла на чл. 207, ал. 1, т.1 може да е в ограничен размер.

Субектите на имуществената отговорност съгласно ЗДФИ са отчетниците, ръководителите и самите контролни органи (инспекторите, вътрешните одитори и др.), които носят отговорност за некачествен или неупражнен контрол върху дейността на отчетниците.

Предпоставката за възникване на имуществена отговорност съгласно ЗДФИ е наличието на *вреда, вина, противоправност и причинна връзка между противоправното деяние* на лицето и настъпилата вреда.

*Вредата* винаги е основната материално-правна предпоставка за възникване на имуществената отговорност. Това е и общото между трите нормативни акта – ЗЗД, ЗДФИ и

КТ. Според Ж. Герджиков при отсъствие на материално увреждане „допуснатото от лицето правонарушение може да се санкционира с всички видове юридическа отговорност, но не и с имуществена“<sup>203</sup>. В практиката са познати различни форми на вреда, а именно: липса, унищожаване, повреда, загубване и др. Вредата, за която се носи отговорност съгласно ЗДФИ, трябва да е установена и да е реална. Не може да се повдига отговорност на лице, ако не са установени характерът и видът на вредата.

**Вината** също е необходима предпоставка за търсене на имуществена отговорност. В чл. 27 от ЗДФИ е регламентирано, че за противоправно причинени вреди на организациите или лицата по чл. 4, т. 1 - 3, установени при финансова инспекция по този закон, които са пряка и непосредствена последица от поведението на виновните лица, те носят пълна имуществена отговорност, когато вредата е:

1. причинена умишлено, или
2. от липси, или
3. причинена не при или по повод изпълнение на служебните задължения.

Следователно, когато вредата е причинена умишлено (т.е. доказана е вината), т.е. лицето е искало или допуснало нейното настъпване, тогава следва да се твърди, че е налице вина, която е породила това деяние. Много често при съдебни спорове възниква въпросът дали е налице умисъл или е налице непредпазливост при извършване на дадено деяние. Много често в извънсъдебното производство не може напълно да се докаже този правен казус, оставя се като възможност за уточняване в хода на съдебните производства.

В изменението на ЗДФИ през 2007 г. е уточнено, че лицата, получили нещо без правно основание или по дарение в резултат от действието на причинителя на вредата, дължат връщането му, като отговарят солидарно с причинителя на вредата. Когато полученото е възнаграждение или обезщетение по трудово или по служебно правоотношение, получателите не дължат връщането му, ако са били добросъвестни. Добросъвестността се предполага до доказване на противното.

**Противоправност на деянието** е следващия елемент за търсенето на имуществена отговорност. От правна гледна точка това е деяние, което е в правонарушение с

---

<sup>203</sup> Герджиков, Ж., Донев, К., Димитрова, Р. Теория на контрола. Варена: Наука и икономика, 2010, с. 298.



изискванията на официалното и обичайното право. Всяко дееспособно лице следва да осъществява дейността си съобразно с регламентите на обективното право. Следователно противоправността винаги се изразява в противоречието на дадено деяние с разпоредбите на нормативните актове.

***Наличието на причинна връзка между вредата и противоправното деяние.***

Причинната връзка е не само предпоставка за възникване на отговорност. Освен това тя е и критерий за определяне обема на тази отговорност. Причинната връзка трябва да бъде доказана във всеки конкретен случай със съответните писмени доказателства. При наличието на свидетелски доказателства те отново се представят в писмен вид, за да се спази изискването за законосъобразност.

В нормативните актове на Агенцията, чрез които тя осъществява дейността си, са регламентирани случаите, при които е налице основание за неналагане на имуществена отговорност, а именно:

1. Материално отговорното лице е освободено от имуществена отговорност, когато установените липси могат да бъдат компенсирани с установените от финансовата инспекция излишъци.<sup>204</sup> Компенсация между липси и излишъци може да се извърши само ако след анализ се установи, че са допуснати грешки в заприходяването, разходването или осчетоводяването на стоково-материалните ценности, довели до различията между счетоводната и фактическата наличност в складове, магазини и други, които различия не могат да се отстранят със счетоводни записвания. Също така компенсирането на липсите с излишъците е възможно само когато те са установени след прилагане на способите на фактическия и документалния контрол, а така също при наличие на причинно-следствена зависимост между липсите и излишъците.

2. При бракуване на стоково-материалните запаси, съгласно изискванията на нормативните актове.

3. Също така, съгласно изискванията на ППЗДФИ, това са случаите на писмено възражение срещу незаконно или неправилно разпореждане на ръководителя освен ако

---

<sup>204</sup> Правилник за прилагане Закона за държавната финансова инспекция (ППЗДФИ). // Обн. ДВ, бр. 65 от 11 август 2006 г., изм. ДВ, бр. 20 от 26 февруари 2008 г., изм. ДВ, бр. 30 от 21 април 2009 г., изм. ДВ, бр. 92 от 22 ноември 2011 г., изм. ДВ, бр. 60 от 22 юли 2014 г., изм. ДВ, бр. 63 от 1 август 2014 г.

изпълнението на разпореждането не съставлява престъпление; естествени фюри; непреодолима сила или случайно събитие; нормален производствено-стопански риск; неизбежна отбрана в рамките на необходимите предели или констатирани по надлежния ред ведомствени действия на трети лица. Извън тези случаи освобождаването от отчетническата отговорност може да възникне и тогава, когато лицето е положило грижите на добър стопанин за предотвратяване на установените при инспекцията вреди.

4. Неизбежната отбрана (самоотбрана) също е допустима, като основание за освобождаване от имуществена отговорност, но според ППЗДФИ това условие е само „в рамките на необходимите предели“<sup>205</sup>. В гражданското право, т.е. вземайки под внимание изискванията на ЗЗД, съгласно който независимо че лицето е действало при крайна необходимост, то дължи поправка на причинените вреди. Следователно неизбежната отбрана, като основание за изключване на противоправното деяние, се приема от страна на инспекторите на АДФИ, но въпреки това се запазва изискването за възстановяване на причинената вреда, т.е. независимо че основанието за налагане на имуществена отговорност отпадне (например поради липса на законово основание и др.), то следва да се възстановят причинените вреди от страна на виновното лице.

Въз основа на всичко изложено дотук може да се приеме, че имуществената отговорност съгласно изискванията на ЗДФИ и ППЗДФИ следва общите изисквания на гражданското право. Но въпреки това се различава от гледна точка на спецификите, целите и задачите на самата контролна институция, която е оправомощена да налага и да търси имуществена отговорност от виновните лица. При гражданската отговорност се покриват не само пълната вреда и щета, но така също се възстановяват и пропуснатите ползи, докато при ЗДФИ се допуска възстановяване на претърпените вреди и щети.

---

<sup>205</sup> Правилник за прилагане Закона за държавната финансова инспекция (ППЗДФИ). // Обн. ДВ, бр. 65 от 11 август 2006 г., изм. ДВ, бр. 20 от 26 февруари 2008 г., изм. ДВ, бр. 30 от 21 април 2009 г., изм. ДВ, бр. 92 от 22 ноември 2011 г., изм. ДВ, бр. 60 от 22 юли 2014 г., изм. ДВ, бр. 63 от 1 август 2014 г.

## Глава десета

# КОНТРОЛ, ОСЪЩЕСТВЯВАН ОТ НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ (НАП)

### 10.1 Значение и организационна структура на Националната агенция за приходите (НАП)

Данъчно-осигурителният контрол обхваща една много голяма част от обществото. Това е най-приложимият контрол, чрез който се въздейства за предотвратяване и противодействие на данъчни измами и извършване на многостранни контролни действия, насочени към спазването на данъчно-осигурителното законодателство. Този контрол се осъществява от Националната агенция за приходите (НАП), която е към изпълнителната власт, тъй като е второстепен разпоредител по бюджета на Министерството на финансите. Това е и една от основните контролни институции, която е изследвана през годините в различни научни разработки от гледна точка на въпросите за данъчния процес, данъчното облагане, данъчния контрол и др. Поради тази причина в тази част от книгата ще спрем вниманието си само на законовите разпоредби за дейността и обхвата на контролна дейност, която осъществява НАП, като си запазваме правото в други научни разработки да се направи по-обстойно изследване.

Основната задача на НАП е да „администрира данъци и осигурителни вноски, други публични и частни държавни вземания и да осъществява надзор върху хазартната дейност. Мисията на Агенцията е да насърчава доброволното плащане, като предлага нови и модерни услуги, с които улеснява своите клиенти. Основните функции на НАП са свързани с обслужването на гражданите и представителите на бизнеса във връзка с техните данъчни и осигурителни задължения. Приходната агенция извършва и принудително събиране на просрочените задължения към бюджета, както и вземания, издадени от други държавни органи, които не са платени доброволно в срок. НАП представлява държавата и в делата за търговска несъстоятелност.“<sup>206</sup>

Националната агенция за приходите е юридическо лице, което организационно се състои от ръководство на НАП; управителен съвет; централно управление; териториални

---

<sup>206</sup> Национална агенция за приходите (<https://nra.bg/wps/portal/nra/za-nap/2016-2020>).

дирекции на НАП; дирекции „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” и офиси на НАП. Съгласно Закона за Националната агенция за приходите органите на управление на Агенцията са управителният съвет и изпълнителният директор. Агенцията се ръководи и представлява от изпълнителния директор. Общото ръководство и контролът върху дейността на Агенцията се осъществяват от министъра на финансите или от определен от него заместник-министър.

Агенцията се състои от централно управление и териториални дирекции. Централното управление подпомага дейността на изпълнителния директор по планирането, организирането, ръководството и контрола на цялостната дейност на Агенцията, както и в изпълнението на предоставените му правомощия.

Териториалните дирекции установяват публичните вземания за данъци, за задължителни осигурителни вноски и други публични вземания, възложени им със закон, както и обезпечават и събират публичните вземания.

Съгласно Закона за Националната агенция за приходите<sup>207</sup> органите на Агенцията, т.е. органите по приходите, са:

- изпълнителният директор и неговите заместници;
- териториалните директори и техните заместници;
- главните директори на главните дирекции, директорите на дирекции, началниците на отдели и сектори;
- служителите, заемащи длъжност „държавен експерт по приходите“, „държавен инспектор по приходите“, „главен експерт по приходите“, „старши експерт по приходите“, „експерт по приходите“, „главен инспектор по приходите“, „старши инспектор по приходите“ и „инспектор по приходите“.
- органи на Агенцията са и служителите, заемащи длъжност „държавен публичен изпълнител“, „главен публичен изпълнител“, „старши публичен изпълнител“, „публичен изпълнител“, „държавен вътрешен одитор“, „главен вътрешен одитор“, „старши вътрешен одитор“ и „вътрешен одитор“.

Основните нормативни актове, на които се базира дейността на Агенцията, са:

---

<sup>207</sup> Закон за Националната агенция за приходите. // Обн. ДВ, бр. 112 от 29 ноември 2002 г. (...) изм. ДВ, бр. 56 от 19 юли 2022 г., доп. ДВ, бр. 102 от 23 декември 2022 г., изм. ДВ, бр.66 от 1 Август 2023 г.

1. Закон за Националната агенция за приходите<sup>208</sup>;
2. Данъчно-осигурителен процесуален кодекс (ДОПК)<sup>209</sup>;
3. Кодекс за социално осигуряване (КСО)<sup>210</sup>;
4. Закон за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО)<sup>211</sup>;
5. Закон за здравното осигуряване (ЗЗО)<sup>212</sup>;
6. Закон за данък върху добавената стойност (ЗДДС)<sup>213</sup>;
7. Правилник за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност (ППЗДДС)<sup>214</sup>;
8. Наредба за елементите на възнаграждението и за доходите, върху които се правят осигурителни вноски<sup>215</sup>;
9. Други нормативни актове.

Следователно всички нормативни актове, които са свързани и регламентират въпросите, свързани с данъчното законодателство на страната, и имат пряко или косвено отношение за определянето на данъчните задължения са в обхвата на органите по приходите по време на съответния вид данъчен процес.

---

<sup>208</sup> Закон за Националната агенция за приходите. // Обн. ДВ, бр. 112 от 29 ноември 2002 г. (...) изм. и доп. ДВ, бр.105 от 11 декември 2020 г., изм. ДВ, бр. 56 от 19 юли 2022 г., доп. ДВ, бр.102 от 23 декември 2022 г., изм. ДВ, бр. 66 от 1 август 2023 г.

<sup>209</sup> Данъчно-осигурителен процесуален кодекс. // Обн. ДВ, бр. 105 от 29 декември 2005 г. (...) изм. ДВ, бр. 102 от 23 декември 2022 г., доп. ДВ, бр. 8 от 25 януари 2023 г., изм. и доп. ДВ, бр. 66 от 1 август 2023 г.

<sup>210</sup> Кодекс за социално осигуряване. // Обн. ДВ, бр. 110 от 17 декември 1999 г. (...) изм. ДВ, бр. 53 от 20 юни 2023 г., изм. и доп. ДВ, бр. 66 от 1 август 2023 г.

<sup>211</sup> Закон за корпоративното подоходно облагане. // Обн. ДВ, бр. 105 от 22 декември 2006 г. (...) изм. ДВ, бр. 104 от 30 декември 2022 г., изм. и доп. ДВ, бр. 66 от 1 август 2023 г.

<sup>212</sup> Закон за здравното осигуряване. // Обн. ДВ, бр. 70 от 19 юни 1998 г. (...) изм. ДВ, бр. 64 от 26 юли 2023 г., изм. и доп. ДВ, бр. 66 от 1 август 2023 г.

<sup>213</sup> Закон за данък върху добавената стойност. // Обн. ДВ, бр. 63 от 4 август 2006 г. (...) изм. ДВ, бр. 58 от 23 юли 2022 г., изм. и доп. ДВ, бр. 102 от 23 декември 2022 г., изм. и доп. ДВ, бр. 66 от 1 август 2023 г.

<sup>214</sup> Правилник за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност. // Обн. ДВ, бр. 76 от 15 септември 2006 г. (...) изм. и доп. ДВ, бр. 59 от 26 юли 2022 г., изм. и доп. ДВ, бр. 55 от 27 юни 2023 г.

<sup>215</sup> Наредба за елементите на възнаграждението и за доходите, върху които се правят осигурителни вноски. // Обн. ДВ, бр. 6 от 21 януари 2000 г. (...) доп. ДВ, бр. 101 от 27 ноември 2020 г., доп. ДВ, бр. 16 от 23 февруари 2021 г.

## 10.2. Видове контролни дейности, осъществявани от НАП

Основната контролна дейност, която осъществява НАП, е данъчно-осигурителен контрол спрямо задължени лица, като се осъществява съобразно териториалния обхват на компетентна дирекция на Националната агенция за приходите. Тъй като имаме различни данъчни задължения, различни видове контролни обекти, данъчно-осигурителния контрол се осъществява с помощта на различни видове контролни дейности, които имат отражение в конкретни контролни производства. Основните форми, чрез които се осъществява данъчно-осигурителният контрол са ревизии и проверки. В НАП контролната дейност е регламентирана с „40 процедури, 25 инструкции и около 130 образца на документи, разработени в съответствие с моделите на бизнес процесите и основани на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК). За всяка от основните дейности, осъществявани в рамките на функция „Контрол”, са разработени съответните пакети на процедури, инструкции и образци на документи“.

Тук е моментът да се направи едно ясно и точно разграничение между **данъчен процес и контрол, осъществяван от НАП**.

*Контролът, извършван от Националната агенция за приходите (НАП), се извършва в две основни направления<sup>216</sup>:*

- **Проверки.** Проверката е едно от производства, посредством които се осъществява данъчно-осигурителният контрол. Тя представлява съвкупност от действия на органите по приходите, при които се установява спазването на данъчното или осигурителното законодателство. С проверка могат да се установяват определени факти и обстоятелства, които са от значение за задълженията за данъци или задължителни осигурителни вноски на проверяваното лице. С проверка не могат да се установяват задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски на проверяваното лице.
- **Ревизии.** Ревизията е контролно производство, осъществявано от органите по приходите на Националната агенция за приходите за установяване на задължения

---

<sup>216</sup> Стоянова, Е. Някои проблеми на данъчно-осигурителния контрол в България. // Идес, 2014, бр. 6, година XVIII.

за данъци и задължителни осигурителни вноски на задължените лица или установяване на отговорност за задължения на трети лица.

*Данъчният процес* е по-общо понятие от *контрол, осъществяван от Националната агенция за приходите*. Данъчният процес е вид административен процес и той включва:

1. производството по данъчна регистрация на данъчно задължените лица;
2. производството по извършване на контрол и ревизии;
3. производството по издаване и обжалване на данъчни актове;
4. административното обслужване на участниците в данъчния процес;
5. производството по установяване на данъчни нарушения и налагане на обезпечителни мерки;

Следователно може да се приеме, че контролната дейност и контролните процеси, осъществявани от Националната агенция за приходите, са част от цялостния данъчен процес, осъществяван от Агенцията. Данъчният процес се представя като цялата данъчна дейност, осъществявана от Агенцията, която се основава на професионални правила (принципи). Основните принципи<sup>217</sup>, на които се базира данъчният процес, са:

1. **Законност** – органите по приходите и публичните изпълнители действат в рамките на правомощията си, установени от закона, и прилагат законите точно и еднакво спрямо всички лица.
2. **Обективност** – органите по приходите и публичните изпълнители са длъжни да установяват безпристрастно фактите и обстоятелствата от значение за правата, задълженията и отговорността на задължените лица в производствата.
3. **Самостоятелност и независимост** – органите по приходите и публичните изпълнители осъществяват производството самостоятелно. При изпълнение на правомощията си те са независими и действат само въз основа на закона.

---

<sup>217</sup> Данъчно-осигурителен процесуален кодекс. // Обн. ДВ, бр. 105 от 29 декември 2005 г. (...) изм. ДВ, бр. 102 от 23 декември 2022 г., доп. ДВ, бр. 8 от 25 януари 2023 г.

4. **Служебно начало** – органите по приходите и публичните изпълнители са длъжни служебно, когато няма искане от заинтересованите лица, да изясняват фактите и обстоятелствата от значение за установяване и събиране на публичните вземания, включително за прилагането на определените в закона облекчения.
5. **Добросъвестност и право на защита** – участниците в производствата и техните представители са длъжни да упражняват процесуалните си права добросъвестно и съобразно добрите нрави. Всички лица, които са заинтересовани от изхода на производствата, имат равни процесуални възможности да участват в тях за защита на своите права и законни интереси.

### **10.3 Провеждане на данъчни проверки и данъчни ревизии**

#### **10.3.1 . Данъчна проверка – същност, видове и документално оформяне**

Данъчната проверка е форма на данъчно-осигурителния контрол. Обикновено тази форма се използва за установяване на факти и обстоятелства, които имат значение за правилното и точно определяне на данъчния фактически състав. Тя представлява дейност за установяване спазването на данъчното законодателство. Данъчната проверка се различава от данъчната ревизия по начин на провеждане, време на провеждане и според нейната обхватност. В зависимост от времето на провеждане данъчните проверки могат да бъдат *ежедневни, текущи и периодични*. При проверките органите по приходите не съставят административни актове, чрез които да възникват права или данъчни задължения за проверяваните лица. Ако изводите от констатациите при проверката дават основание за възникване на такова задължение, се пристъпва към ревизионно производство по установения в ДОПК ред.

1. *Спрямо времето на извършване на проверката могат да бъдат планови и извънпланови проверки.*



**Планови проверки** – извършват се спрямо утвърдения оперативен план за дейността на Националната агенция за приходите за съответната календарна година. Тези проверки са съобразени с изпълнението на стратегическия план на Агенцията за постигане на стратегическите цели и задачи.

**Извънпланови проверки** – към тях се отнасят проверките по сигнали и жалби. За да се инициира такава проверка, се изисква лицата, които подават съответния сигнал, да опишат правилно възникналата ситуация и да представят някакви доказателства за извършването или наличието на съответното нарушение.

**2. Според проверявания обект проверките могат да бъдат: насрещна проверка; проверка по делегация; проверка за установяване на факти и обстоятелства (ПУФО); проверки в обект; проверка за налични активи и насрещна проверка.**

**Насрещна проверка** – способ за събиране на доказателства от значение за вече започнало производство. С насрещната проверка се установяват факти и обстоятелства, свързани с лице, което е страна в започнало ревизионно производство, производство по извършване на проверка или производство по обжалване на административен акт, като тя се извършва при друго задължено лице.

**Проверка по делегация** – обхваща действията, които следва да бъдат предприети от органите по приходите при възникване на необходимост от установяване на факти и обстоятелства, свързани с дейността на субекта, на негово поделение, обект или имущество на територията на друга териториална дирекция.

**Проверка за установяване на факти и обстоятелства (ПУФО)** – съвкупност от действия на органите по приходите с цел установяване спазването на данъчното и осигурителното законодателство, както и установяване на определени факти и обстоятелства от значение за задълженията за данъци и задължителни осигурителни вноски. Извършва се и при необходимост от издаване на специфичен вид документ (поискано удостоверение).

**Проверки в обект** – извършват се на място в търговски обект на проверяваното лице с цел установяване спазването на нормативната уредба относно отчитане на приходите чрез фискални устройства и проследяване на стокови потоци. Чрез проверката в обект се осъществяват превантивният и текущият контрол по спазването на законодателството.

**Проверка за налични активи** – проверката за установяване на налични активи, наричана още инвентаризация, се извършва в обекти, където се осъществява стопанска дейност или управление на стопанска дейност. При инвентаризация се проверяват и установяват активи – дълготрайни материални активи, продукция, незавършено производство и парични средства в каса.

**Проверка относно несъответствия на подадените данни в данъчните декларации** – когато в хода на проверката проверяващият орган е установил несъответствие между съдържанието на подадена декларация и изискванията за попълването ѝ или несъответствия между данните в декларацията, подадена от задълженото лице, и информацията, получена от трети лица или администрации, които засягат пряко данъчната основа, размера на данъка или ползваните облекчения и едновременно с това не е необходимо да се предприемат действия за събиране на допълнителна информация или доказателства, на основание чл. 103 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) органът по приходите изготвя и връчва на лицето покана за отстраняване на несъответствието чрез подаване на коригираща декларация. Срокът за отстраняване на несъответствието е 14-дневен от получаване на поканата.

Покана за подаване на коригираща декларация в 14-дневен срок може да бъде отправена и в случаите на установено неправилно данъчно третиране на доставки по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС).

В случай че в посочения в поканата срок, лицето не отстрани несъответствията, се издава акт за установяване на задължения.

В хода на всяка проверка, при необходимост от събиране на допълнителна информация, документи или писмени обяснения от проверяваното лице и/или от трети страни, както и при установяване на конкретни факти и обстоятелства или неосказване на съдействие от страна на проверяваното лице, органите по приходите могат да предприемат някои от следните специфични действия:

- Изпращане на искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице, с което може да бъде изискано писмено от проверяваното лице да представи в определен от органите по приходите срок документи, декларации, справки и писмени обяснения на основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК. Документите могат да се предоставят в електронен формат на технически

носител или чрез електронната услуга „Подаване на документи от ЗЛ в рамките на контролни производства“.

- Изпращане на искане за представяне на документи, сведения и писмени обяснения от трети лица, държавни и общински органи, с което могат да бъдат изисквани документи, данни, сведения, книжа, носители на информация и други доказателства на основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК.
- Извършване на проверка за установяване на налични активи в обекти на проверяваното лице; обезпечаване на доказателства чрез опис или чрез изземване с опис на ценни книжа, вещи, документи, книжа и други носители на информация от и на технически носители.
- Извършване на експертиза поради възникнала необходимост от специални познания при изясняване на възникнали при проверката въпроси.
- Изпращане на молба за информация в областта на ДДС към друга страна – членка на ЕС, осигуряване на съдействие от органите на МВР съгласно утвърдената инструкция за взаимодействие при претърсване и изземване.
- Регистрация/дерегистрация по ЗДДС поради констатирано в хода на проверката основание за регистрация/дерегистрация на лицето.
- Изпращане на покана за корекция на неправилно данъчно третиране на доставка по ЗДДС и отстраняване на несъответствията. Съставяне на АУАН поради констатирано административно нарушение.
- Уведомяване на прокуратурата, когато в хода на проверката са установени индикации за извършено престъпление.
- Спиране на проверка на основанията, посочени в чл. 34, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК. Когато са налице обстоятелства за спиране на ревизията по чл. 34, ал. 1, т. 1 от ДОПК – при заболяване на лице, чието участие в производството е наложително, или по т. 4 – по молба на субекта, ревизираните лица могат да подадат молба за спиране на ревизия. Лицата имат право да обжалват издадената заповед за спиране или решението за отказ за спиране на производството в 14-дневен срок от връчване на съответния документ (чл. 34, ал. 5 от ДОПК). Компетентен за произнасяне по жалбата е административният съд по седалището на териториалната дирекция, в чийто район се намира органът, чийто акт се

обжалва. Съдът се произнася с определение, с което се отхвърля или отменя заповедта или отказът за спиране на производството, като определението на съда е окончателно.

- Прекратяване на проверка, когато преди издаване на административния акт физическо лице – страна в производството, почине, или юридическо лице – страна в производството, престане да съществува (чл. 36, ал. 1 ДОПК).

*Документите, издадени или съставени от орган по приходите в хода на проверка*, се връчват или се предоставят на проверяваното лице, негов представител или пълномощник, член на орган на управление или на негов служител, определен да получава книжа или съобщения съгласно правилата за връчване на съобщения по чл. 29 от ДОПК.

Когато се извършва проверка на физическо лице, включително едноличен търговец, документите могат да се връчват и на пълнолетен член на домакинството му, както и на пълнолетно лице, което има същия постоянен адрес, ако е налице съгласие да го приеме със задължението да го предаде. Издадените документи и актове на физическите лица могат да се връчват и по месторабота лично или чрез лицето, определено да приема съобщенията на работодателя, като също е необходимо съгласие да го приеме и със задължение да го предаде на лицето.

Връчването/предоставянето може да се извърши от органа по приходите или от друг служител (връчител) и може да се извърши по някои от следните начини:

- на адреса за кореспонденция на субекта;
- с изпращане на писмо на адреса за кореспонденция с обратна разписка чрез лицензиран пощенски оператор, в която се вписва извършеното действие;
- чрез изпращане по телефакс;
- с изпращане на електронно съобщение при използване на квалифициран електронен подпис на органа по приходите;
- връчване чрез общината или кметството, ако в населеното място, където трябва да се извърши, няма орган по приходите, съответно връчител;
- връчване и на всяко друго място, когато се получава лично от лицето или от негов представител.

Издадените в хода на производството електронни документи могат да се връчат на лицето по електронен път чрез активиране на електронна препратка в изпратено електронно съобщение за връчване или като се изтеглят от информационната система на НАП (чл. 30, ал. 6 от ДОПК). Във връзка с връчването на документи по електронен път задължените лица могат да използват електронната услуга на НАП „Връчване и предоставяне на документи на клиентите на НАП в рамките на контролните производства“. За целта е необходимо в НАП да бъде посочен актуален електронен адрес, на който да бъдат изпращани електронни съобщения и документи за връчване.

Когато във връзка с връчване на документ в хода на производството органите по приходи не открият лицето, негов представител или пълномощник, член на орган на управление или служител, определен да получава съобщения или книжа след най-малко две посещения през 7 дни на адреса за кореспонденция, се прилага редът за връчване чрез прилагане към досие по чл. 32 от ДОПК.

На основание чл. 28, ал. 3 от ДОПК в случаите на започнала проверка, за която лицето е редовно уведомено, и при предприемане на действия за промяна на адреса си за кореспонденция, проверяваното лице е длъжно да съобщи писмено на водещия производството орган по приходите в тридневен срок от предприемане на действията. В противен случай всички актове и документи в това производство се прилагат към преписката и се смятат за редовно връчени.

### **10.3.2 . Данъчна ревизия – същност, видове, технология на данъчната ревизия и документално оформяне**

Целта на данъчната ревизия е да се установи дали дадено физическо или юридическо лице има задължения към фиска – данъчни задължения и задължения за внасяне на осигурителни вноски, както и лихвите към тях.

Според ДОПК ревизиите се определят спрямо вида на контролирания обект и техния обхват и те са:

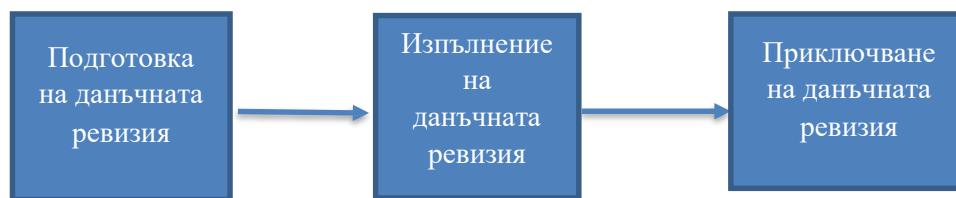
- ревизия за установяване на данъчни задължения и задължения за задължителни осигурителни вноски;
- ревизии за установяване на отговорност за задължения на трети лица, в т.ч.:

- установяване на отговорност по реда на чл. 19 от ДОПК на лице – член на орган на управление, управител, ликвидатор/синдик, прокурист, търговски представител, търговски пълномощник, собственик на капитала, включително съдружник или акционер на юридическо лице – длъжник, за задълженията за данъци и задължителни осигурителни вноски на юридическо лице;
- установяване на отговорност по реда на чл. 177 от ЗДДС в случаи на злоупотреби с данъка върху добавената стойност;
- ревизия при правопримство – чл. 126 от ДОПК, в случаите на смърт на физическо лице, прехвърляне на предприятие, отделяне, прекратяване на неперсонифицирано лице и при преобразуване на търговски дружества – сливане, вливане, разделяне, промяна на правната форма и др.;
- ревизия във връзка с издадено решение на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при ЦУ на НАП, с което по реда на чл. 155, ал. 4 от ДОПК обжалвана преписка на ревизионно производство се връща със задължителни указания за издаване на нов ревизионен акт;
- ревизия за изменение на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски, определени с влязъл в сила ревизионен акт, който не е бил обжалван по съдебен ред. Инициативата за изменение на задълженията може да бъде на органа по приходите или по молба на ревизираното лице, когато са налице съответните обстоятелства за това (чл. 133, ал. 2 от ДОПК);
- ревизия за установяване на публични вземания за вноските, представляващи 50 на сто от получения наем от държавни предприятия, еднолични търговски дружества с държавно участие и дружества с над 50 на сто държавно участие за период след 01. 2011 г.

### ***Технология на осъществяване на данъчна ревизия***

Цялостният процес на данъчната ревизия преминава през няколко етапа:

- \* *подготовка на данъчната ревизия;*
- \* *изпълнение на данъчната ревизия;*
- \* *приключване на данъчната ревизия.*



**Фиг. 20. Технология на осъществяване на данъчна ревизия**

*Източник: Авторска разработка.*

**Първи етап: подготовка на данъчната ревизия.** Етапът на подготовка на данъчната ревизия включва следните процедури:

- подбор (селекция) на данъчно-осигурителния обект за ревизия;
- предварителни проучвания и подготовка за данъчна ревизия;
- възлагане на данъчната ревизия;
- уведомяване за извършване на данъчна ревизия.

**Подбор (селекция) на данъчно – осигурителния обект за ревизия.** Чрез прилагане на система от критерии за оценка на риска органите по приходите правят подбор на контролните обекти за извършване на данъчна ревизия. За тази цел те използват набраната информация от данъчно задължените лица, полицията, митниците, банките, други финансови институти и постъпили сигнали. След като приключи подборът, се попълва работна карта за тези контролни обекти, при които са открити несъответствия и проблеми.

**Предварителни проучвания и подготовка за данъчната ревизия.** Тези действия могат да се осъществят по време на ревизията и преди откриване на ревизията. Проучването може да се осъществи извън данъчния субект. Средства за набиране на необходимата информация са: данъчното досие (което се води текущо от Националната агенция за приходите, където е регистрирано данъчното лице и където досието се съхранява), актовете за констатации и данъчните облагателни актове от предходни години, насрещните проверки при контрагенти, получените сигнали, публикации в пресата и други източници. Това позволява да се изяснят обстоятелства и факти, отнасящи се до правния статут на данъчно задълженото лице, неговата данъчна регистрация, реализираните доходи и печалби и данните за последната данъчна ревизия, финансовите взаимоотношения с клиенти, доставчици, бюджета, дялово участие и акционерно участие в други дружества.

**Възлагане на данъчната ревизия.** За разлика от данъчната проверка, при която законодателят не изисква писмено възлагане, данъчната ревизия започва задължително след издаването на заповед за възлагане на данъчна ревизия от органа по приходите, определен от териториалния директор на Агенцията по приходите, по отношение на данъчни субекти, за които е компетентна. Заповед за възлагане на данъчна ревизия може да се издаде и от изпълнителния директор на НАП или определен от него заместник изпълнителен директор – за всяко лице и за всички видове задължения. Заповедта е в писмена форма и съдържа следните реквизити:

- данни за ревизираното лице;
- ревизиращи органи по приходите и ръководител на ревизията;
- срок за извършване на ревизията;
- ревизиран период;
- видове ревизирани задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски;
- други обстоятелства, имащи значение за ревизията.

Заповедта може да бъде изменяна от органа, възложил ревизията, с нова заповед за възлагане, която се връчва на ревизираното лице. Изменението се смята за извършено от датата на издаване на новата заповед. Заповедта за възлагане на ревизия не подлежи на обжалване отделно от ревизионния акт, но заповедта за прекратяване на ревизионното производство подлежи на обжалване по реда за обжалване на ревизионни актове.

При наличието на определени обстоятелства и факти, предвидени в закон, ревизионното производство може да бъде прекратено. За целта се издава заповед от органа, издал заповедта за възлагане. Заповедта за прекратяване на ревизионното производство може да се обжалва. По този начин е защитен правният интерес на ревизираното лице във връзка с правото му да бъдат установени неговите задължения в ревизионното производство винаги, когато това е допустимо.

**Уведомяване на данъчния субект за данъчна ревизия и откриване на ревизионно производство.** За целта органите по приходите връчват срещу разписка на ревизираното лице заповедта за възлагане на данъчната ревизия. Този акт има не само формално, но и материалноправно основание за оповестяване на данъчната ревизия. С него органите по приходите се легитимират пред проверяваното лице. Връчването на заповедта



за възлагане позволява на органите по приходите да упражнят своите правомощия, а данъчният субект – да изпълни своите задължения, предвидени по закон.

**Втори етап: технология на контролното производство.** Срокът за извършване на ревизията е до три месеца и започва да тече от датата на връчването на заповедта за възлагане. Когато заповедта за възлагане на ревизията е връчена по реда на чл. 143м, ал. 1 или чл. 269щ, ал. 3 от ДОПК, т.е. срокът за извършване на ревизията започва да тече от датата на получаване на уведомлението за извършено връчване от компетентния орган на другата държава. Ако срокът се окаже недостатъчен, той може да бъде продължен до два месеца със заповед за удължаване на срока от органа, възложил ревизията. Въпреки това, ако първият срок, определен в първата заповед, плюс удължения срок се окажат недостатъчни поради особена фактическа сложност на конкретния случай, срокът може да бъде продължен общо до не повече от три години със заповед за удължаване на срока на изпълнителния директор, издадена въз основа на мотивирано предложение на териториалния директор.

Данъчната ревизия се провежда на място при самото ревизирано лице. Същото е длъжно да осигури условия за безпрепятствено протичане на данъчната ревизия и да определи длъжностно лице за контакт с органа по приходите. Ревизиращите органи са длъжни да се запознаят на място с намиращи се при ревизираното лице документи и други доказателства, както и да установят фактите и обстоятелствата от значение за определяне на резултатите от ревизията.

При невъзможност за извършване на ревизията при ревизираното лице тя се извършва в териториалната дирекция. В този случай се съставят протокол и опис на документите, които се предават на органа по приходите. Екземпляр от протокола и опис се предоставят на лицето.

По време на изпълнението на данъчната ревизия могат да се извършат следните действия:

1. събиране и проверка на доказателства;
2. изискване на доказателства и доказателствени средства от други контролни институции и лица, имащи значение за контролирания обект и отнасящи се до обхвата на ревизията;
3. извършване на преценка на доказателствата и доказателствените средства;

4. осъществяване на насрещни проверки;
5. възлагане на експертизи на външни лица.

**Трети етап: приключване на данъчната ревизия.** Данъчната ревизия се финализира с издаване на **ревизионен доклад** и **ревизионен акт**. Ревизионният доклад се съставя не по-късно от 14 дни след изтичането на срока за извършване на ревизията и съдържа:

- имената и длъжността на органите, които го съставят;
- номера и датата на доклада;
- данни за ревизираното лице;
- обхвата на ревизията и другите обстоятелства от значение за извършването ѝ;
- извършените процесуални действия и установените факти и обстоятелства и доказателствата за тях;
- направените фактически и правни изводи и основанията за тях;
- предприетите действия за обезпечаване на публичните вземания;
- предложение за установяване на задълженията;
- опис на приложените доказателства;
- подписи на органите по приходите, съставили доклада.

Ревизионният доклад се връчва заедно с приложенията на ревизираното лице в тридневен (3) срок от съставянето му. Ревизираното лице може да направи писмено възражение и да представи доказателства в 14-дневен срок от връчването на ревизионния доклад пред органите, извършили ревизията. Когато срокът е недостатъчен, той се удължава по искане на лицето, но с не повече от един месец. Следва внимателно да се прецизира какво ще се посочи в писмените възражения, тъй като излагането на цялата защитна теза на лицето на този етап, може да доведе до неблагоприятно развитие на цялото производство, респективно както при административно, така и при съдебното обжалване на ревизионния акт.

Ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и ръководителя на ревизията, в 14-дневен срок от подаване на възражение по доклада или изтичане на срока за подаване на такова. Задължителен елемент е актът да бъде връчен на проверяваното лице, като срокът е 7-дневен от издаването на ревизионния акт.

***Ревизионният акт задължително съдържа:***

- името и длъжността на органите, които го издават;
- номера и датата на акта;
- данни за ревизираното лице;
- обхвата на ревизията и другите обстоятелства от значение за извършването ѝ;
- мотиви за издаване на акта;
- разпоредителна част, с която се определят правата, задълженията или отговорностите и начинът и срокът за изпълнението им;
- пред кой орган и в какъв срок може да се обжалва актът;
- подписи на органите по приходите, издали ревизионния акт.

Неразделна част от ревизионния акт е ревизионният доклад, който се прилага към ревизионния акт. Ревизионният акт се издава задължително в писмена форма и по образец, утвърден от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите.

**10.4 Обжалване на ревизионен акт по административен и съдебен ред**

**10.4.1 . Обжалване на ревизионен акт по административен ред**

Обжалването на ревизионен акт ще попречи на влизането му в сила. Една много важна особеност е, че ревизионният акт не може да се обжалва по съдебен ред, без да бъде оспорен по административен ред. За целта проверяваното лице има право да подаде писмена жалба срещу ревизионния акт както изцяло, така и в отделни негови части в 14-дневен срок от връчването му.

Важно е да се отбележи, че обжалването на ревизионния акт по административен ред не спира неговото изпълнение. В този случай жалбоподателят може да отправи искане за спиране на изпълнението до органа – компетентен да разгледа жалбата, като към него се прилагат доказателствата за направеното обезпечение в размера на главницата и лихвите към датата на подаване на искането. Когато компетентният орган установи, че представеното обезпечение е в пари, безусловна и неотменяема банкова гаранция или държавни ценни книжа и е в размера на главницата и лихвите към датата на подаване на искането, той спира изпълнението на ревизионния акт.

Решаващият орган има за задача да разгледа жалбата по същество и да се произнесе с мотивирано решение до 60-дневен срок от получаването на жалбата. В решението може да се посочи, че е необходимо отстраняване на нередности по жалбата, ако има такива или да се изведе решение относно одобряване на споразумение между органа по приходите, издал обжалвания акт, и ревизионния субект относно доказателствата, които ще се смятат за безспорни. В това производство компетентният (решаващият) орган може да потвърди, измени или отмени изцяло или частично ревизионния акт в обжалваната част. Следва да се има предвид, че когато давностният срок е изтекъл в хода на ревизионното производство и е уважено подаденото възражение за изтекла давност, решаващият орган се произнася по основанията и размера на задължението, като изрично посочва, че ревизионният акт не подлежи на принудително изпълнение.

Когато ревизионният акт се отменя изцяло или отчасти и преписката се връща на органа, издал заповедта за възлагане на ревизията, тогава със задължителни указания за издаване на нов ревизионен акт са следните случаи:

1. непълнота на доказателствата, когато решаващият орган не може да ги събере в хода на производството по обжалването, или
2. допуснати съществени нарушения на процесуалните правила при извършване на ревизията, които не могат да се отстранят в производството по обжалването.

При всички случаи ревизионният акт не може да се променя и изменя във вреда на жалбоподателя.

#### **10.4.2 . Обжалване на ревизионен акт по съдебен ред**

След приключване на административното обжалване с издаване на решение и в случай че това решение не удовлетворява ревизираното лице, то ревизионният акт може да бъде обжалван по съдебен ред.

Ревизионният акт може да се обжалва в частта, в която не е отменен с решението на решаващия орган, в 14-дневен срок от получаването на решението. Делото се разглежда от административния съд, в чийто съдебен район е постоянният адрес или седалището на жалбоподателя към момента на извършването на първото действие по осъществяване на данъчно-осигурителния контрол от органите по приходите. Както в административната

фаза на обжалване, така и при обжалването пред съда изпълнението на ревизионния акт не спира. С оглед на което по искане на жалбоподателя административният съд може да постанови спиране на изпълнението му само след представяне на обезпечение в размер на главницата и лихвите.

Административният съд решава делото по същество, като може да отмени изцяло или частично ревизионния акт, да го измени в обжалваната част или да отхвърли жалбата. Съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му. Със съдебното решение не може да се изменя актът във вреда на жалбоподателя, както е при административната фаза на обжалване. Решението на административния съд не е окончателно и подлежи на касационно обжалване.

## Глава единадесета

# КОНТРОЛ, ОСЪЩЕСТВЯВАН ОТ ЕВРОПЕЙСКАТА СМЕТНА ПАЛАТА И СМЕТНАТА ПАЛАТА НА РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ

### 11.1. История на Сметната палата в Република България

В България създаването и развитието на Сметната палата започва в първите години след Освобождението. Първият български Закон за Върховната сметна палата е приет през 1880 г. от Второто обикновено Народно събрание, законопроектът е внесен от Петко Каравелов, който по това време е министър-председател. За подготовката на Закона цялата си енергия влага Стефан Стамболов. В дебатите по законопроекта Стамболов изрича знаменитата фраза по адрес на служителите на Върховната сметна палата: „Те трябва да бъдат такива, на честността, на които сме убедени всинца”.<sup>218</sup> Текстът на законопроекта е твърде кратък – 9 члена и щатна таблица, защото вносителят се боял, „че не ще има време да се обмисли“ подробен закон. По време на разискванията по приемането му се изтъква: „Значението на Сметната палата в една държава е, че тя е длъжна да преглежда държавното и общественото счетоводство. Нейната сила се бере от средата на народа и от Народното събрание, и тя има право да не позволява изразходването на нито един сантим, който не е предвиден в бюджета”.

Законопроектът е приет със значително мнозинство от народните представители и официалното откриване на Сметната палата става на 1 март 1881 г. Първият председател на Върховната сметна палата е бил Иван Гюзелев, който остава на този пост цели 14 години.

В историята на Сметната палата са оставили много хубав и качествен отпечатък, чрез своята активна работа и дейност, четирима български писатели, а именно:

1. Димчо Дебелянов – постъпва в Сметната палата през 1914 г. като докладчик. През 1916 г. Дебелянов сам настоява да бъде изпратен на фронта по време на Първата световна война и заминава като доброволец на Македонския фронт, където престоява осем месеца. На 2 октомври 1916 г. Димчо Дебелянов е бил убит в сражение близо до Горно Караждово (днес Моноклисия).

---

<sup>218</sup> Първият шеф на Сметната палата бил „ербап камита“ (<http://www.politika.bg/article?id=43109>).

2. Дамян Калфов – автор на къси анекдотични разкази и комедийни драми. Участвал е в Балканската и в Първата световна война като редник и офицер от запаса. След войната е заемал различни държавни постове, като един от тях е докладчик в сметната палата. По-късно става финансов инспектор към Сметната палата и като такъв се пенсионира през 1944 г.
3. Ботьо Савов – екзотичен поет и белетрист, работил като докладчик в Сметната палата.
4. Тома Измирлиев – поет, сатирик и журналист. Той е по-големият брат на поета Христо Смирненски. След 1925 г. работи в окръжната Сметна палата в гр. Хасково, а от 1932 г. до 1935 г. работи в Софийската областна сметна палата. Умира на 40-годишна възраст на 22.11.1935 г. в София.

На 8 февруари 1883 г. е приет Законът за устройството и общото управление на Върховната сметна палата, изготвен по френски образец. С него се разширяват пълномощията на палатата, като освен към паричната отчетност контролът се насочва и към веществените държавни сметки.<sup>219</sup>

На 30 януари 1885 г. е приет нов Закон за Върховната сметна палата, чийто вносител също е министър Петко Каравелов. Законът съдържа 76 члена и е в сила 40 години.<sup>220</sup>

С течение на годините функциите на Сметната палата постоянно се разширяват. Стига се до положение, че огромната като обем контролна дейност не може да се извършва експедитивно и ефективно при прекалено централизираната структура. Така се поражда необходимостта от приемането през 1925 г. на нов закон, с който се създават окръжни сметни палати. По-късно Върховната сметна палата става и касационна инстанция вместо Върховния касационен съд. Тя има специален съд, чиито решения са окончателни по ревизионните актове. Регионалните звена стават съдебно-отчетнически учреждения на първа инстанция и се произнасят с юрисдикционни решения. В началото на Втората световна война със Закона за произвеждане, оправдаване и контрол на войсковите разходи във военно време към всяка армия е била създадена Военна сметна палата. Единствената ѝ задача е била да извършва окончателна проверка и отчитане на направените разходи от

---

<sup>219</sup> История на Сметната палата в Република България (<http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/istorija-897>).

<sup>220</sup> Пак там.

военните части. Върховната сметна палата функционира до края на 1947 г., когато е преустановена дейността ѝ. През следващата 1948 г. се ликвидират и службите на областните сметни палати.

Възстановяването на Сметната палата започва през 1991 г. когато Седмото велико народно събрание приема Закон за Сметната палата. Президентът на републиката обаче упражнява правото си на отлагателно вето и връща Закона за ново обсъждане, но междуременно парламентът е разпуснат.

На 27 юли 1995 г. 37-то Народно събрание приема Закон за Сметната палата, с който се възстановяват традициите на бюджетния контрол в България. Съгласно Закона Сметната палата се състои от председател и 10 члена с мандат от 9 години. На 13 октомври 1995 г. Народното събрание избира за председател на Сметната палата доц. Георги Николов, а на 24-ти ноември 2005 г. са избрани 10 члена на Сметната палата.

На 4 декември 2001 г. 39-то Народно събрание приема нов Закон за Сметната палата, с който нормативната уредба на българската върховна одитна институция се привежда в съответствие с международните одитни принципи и стандарти и регламентите на Европейския съюз.

На 7 април 2005 г. 39-ото Народно събрание избира за председател проф. Валери Димитров, а на 13 април 2005 г. – 10 члена на Сметната палата.

41-ото Народно събрание приема нов Закон за Сметната палата на 24 ноември 2010 г., който влиза в сила на 04.01.2011 г. Съгласно този закон Сметната палата е в състав от председател с мандат 6 години и двама заместник-председатели с мандат 7 години. На 19 януари 2011 г. за председател е избран отново проф. Валери Димитров, а на 26 януари 2011 г. са избрани за заместник-председатели Валери Апостолов и Цветан Цветков.

През април 2014 г. е приет Закон за Сметната палата, с който се връща колегиалното начало в ръководството на върховната одитна институция – председател и 8 члена. На 30 април 2014 г. за председател на Сметната палата е избрана Лидия Руменова, а за членове – Горица Грънчарова-Кожарева, Дилета Касабова-Токатлиян, доц. Евгения Пенкова-



Панталеева, Златина Русева, Мустафа Занков, Стефка Михайлова, д-р Тома Дончев и Ширин Исмаил.<sup>221</sup>

43-тото Народно събрание приема нов Закон за Сметната палата на 22 януари 2015 г., съгласно който действащата Сметна палата се състои от председател, двама заместник-председатели и двама членове – представители на Института на дипломираните експерт-счетоводители и на Института на вътрешните одитори.

На 26 март 2015 г. от Народното събрание за председател на Сметната палата е избран Цветан Цветков,<sup>222</sup> а на 9 април 2015 г. са избрани заместник-председателите Горица Грънчарова – Кожарева и Тошко Тодоров и членовете проф. Георги Иванов и Емил Евлогиев.

## **11.2. История и значение на Европейската сметна палата**

Основният тласък за създаването на Европейската сметна палата дава Heinrich Aigner – председател на Комисията по бюджетен контрол на Европейския парламент, който още през 1973 г. защитава тезата за необходимост от външен одитен орган на общностно равнище. ЕСП е създадена с Договора от Брюксел от 22 юли 1975 г. и започва дейността си през октомври 1977 г., като седалището ѝ е в Люксембург. Hans Kutscher – председател на Съда на Европейския съюз, я окачествява по това време като „финансова съвест“ на Общността.

ЕСП е издигната в ранг на институция на 1 ноември 1993 г. с влизането в сила на Договора от Маастрихт. Получаването на равен статут като този на Комисията, Съвета и Парламента засилва независимостта и авторитета ѝ. Договорът от Маастрихт също така въвежда превърналата се вече в отличителен продукт на ЕСП годишна декларация за достоверност относно надеждността на годишните отчети на ЕС, както и относно законосъобразността и редовността на свързаните с тях операции.

---

<sup>221</sup> История на Сметната палата в Република България (<http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/istorija-897>).

<sup>222</sup> Пак там.

Ролята на Сметната палата е допълнително засилена през 1999 г. с влизането в сила на Договора от Амстердам, който потвърждава нейната независимост и разширява правомощията ѝ в други сфери на политиката. Договорът подчертава ролята на ЕСП в борбата с измамите и ѝ дава право да сезира Съда на ЕС, за да защити прерогативите си от нарушения от останалите институции на ЕС.

Договорът от Ница от 2003 г. потвърди принципа, според който всяка държава членка се представлява от един член в Сметната палата като колегиален орган, и подчерта значението на сътрудничеството между Сметната палата и националните одитни институции. Договорът от Лисабон, влязъл в сила на 1 декември 2010 г., отново потвърди правомощията и статута на Сметната палата като институция на ЕС. Също така в интерес на ЕСП Договорът въведе промени в начина на управление и проверка на бюджета на ЕС чрез засилване на бюджетните правомощия на Европейския парламент и акцентирание върху задълженията на държавите членки при изпълнението на бюджета.

С развитието на ЕС структурата на ЕСП се усъвършенства. През 1977 г. Сметната палата има 9 членове и 120 служители, а към днешна дата – 28 членове (разпределени в пет одитни състава) и близо 900 служители със специализирани и административни функции от всички държави членки. Като одитен орган, равностоящ на националните върховни одитни институции (ВОИ), който осъществява дейността си както в държавите членки, така и извън границите на ЕС, Сметната палата се стреми да играе водеща роля в развитието на публичния одит, като си сътрудничи с други ВОИ за установяване на професионални стандарти и добри практики.

Мисията на Европейската сметна палата е да допринесе за подобряване на финансовото управление на ЕС, да насърчава управленската отговорност и прозрачността и да действа като независим пазител на финансовите интереси на гражданите на Европейския съюз. Ролята на ЕСП като независим външен одитор е да проверява дали средствата на ЕС са правилно отчетени, дали са събрани и разходвани в съответствие с приложимите правила и разпоредби и дали са постигнали добро съотношение между извършените разходи и реализираните ползи.

Като независим външен одитор на ЕС ЕСП допринася за подобряване на финансовото управление на ЕС и действа като независим пазител на финансовите интереси на гражданите на Европейския съюз.

ЕСП проверява дали бюджетът на Европейския съюз е изпълнен правилно, както и дали средствата на ЕС са събрани и разходвани законосъобразно и в съответствие с принципите на доброто финансово управление. Европейската сметна палата придобива все по-значима роля, тъй като Европа е изправена пред непрекъснато увеличаващи се трудности и засилващ се натиск върху публичните финанси.

ЕСП е организирана в пет одитни състава, в които се разпределят нейните членове и одитори. Членовете на всеки одитен състав избират ръководител за срок от две години, като мандатът му може да бъде подновен. Всеки одитен състав има две сфери на отговорност:

1. приемане на специални доклади, специфични годишни доклади и становища, и
2. изготвяне на годишни доклади относно бюджета на ЕС и Европейските фондове за развитие, които се приемат от Сметната палата като колективен орган.

Пълният колегиум от 28 членове на ЕСП провежда заседания около два пъти месечно, за да обсъжда и приема документи, като напр. основните годишни публикации на ЕСП – докладите относно общия бюджет на ЕС и Европейските фондове за развитие.

Комитетът за контрол на качеството на одита се състои от члена на ЕСП, отговорен за контрола на качеството, и други двама членове измежду петте одитни състава. Комитетът работи по въпросите на одитните политики, стандарти и методология на ЕСП, подпомагането и контрола на качеството на одита.

Административният комитет се състои от ръководителите на одитните състави, председателя на ЕСП, члена на ЕСП, отговарящ за връзките с институциите, и члена на ЕСП, отговарящ за контрола на качеството на одита. Той се занимава с всички административни въпроси и решения, свързани с комуникацията и стратегията.

Европейската сметна палата се ръководи от председател, когото членовете избират помежду си, за мандат от три години, който може да бъде подновен. Ролята на председателя е тази на *primus inter pares* – пръв сред равни. Той/тя председателства срещите на ЕСП, следи

за изпълнението на решенията на ЕСП и за доброто управление на институцията и на нейните дейности.

На 13 септември 2016 г. Klaus-Heiner Lehne – членът на ЕСП, който представлява Германия, беше избран за 11-сти председател на ЕСП.<sup>223</sup>

Генералният секретар е най-високопоставеният служител на ЕСП и се назначава на тази длъжност от Сметната палата за период от шест години с възможност за подновяване на мандата. Той/тя отговаря за управлението на служителите на ЕСП и за административното управление в областта на човешките ресурси, финансите и общото обслужване, информацията, условията на работното място, иновациите, преводите и езиковите услуги.

Генералният секретар отговаря също за функциите на секретариат на Сметната палата. Настоящият генерален секретар – Eduardo Ruiz García, заема тази длъжност от 16 март 2009 г. Мандатът му беше подновен на 16 март 2015 г.

Стратегията на ЕСП за периода 2013 – 2017 г. е в отговор на формулираните от Европейския парламент препоръки относно бъдещата роля на ЕСП, както и предвид извършената през 2014 г. международна партньорска проверка на одита на изпълнението, осъществяван от ЕСП, Сметната палата взе решение да промени своята вътрешна организация. Реформата следва четири принципа:

- способност за реакция при бързо променящи се обстоятелства;
- гъвкаво насочване на ресурсите към приоритетни одитни задачи;
- навременно публикуване на доклади;
- предоставяне на повече информация за нашата роля и дейност;

Тази реформа е в сила от 1 януари 2016 г.

---

<sup>223</sup> Европейска сметна палата (<https://www.eca.europa.eu/bg/Pages/Structure.aspx>).

### 11.3. Цели и задачи на Сметната палата на Република България

Сметната палата е конституционно установен орган, който съгласно чл. 91 от Конституцията на Република България осъществява контрол по изпълнение на бюджета.

Сметната палата е държавен орган за външен одит.

При осъществяване на дейността си Сметната палата се стреми да предостави на Народното събрание и на обществото независима и обективна оценка за управлението на бюджетните и другите публични средства и дейности. Сметната палата е независима при осъществяване на дейността си и се отчита само пред Народното събрание.

Дейността на Сметната палата се основава на принципите на публичност и прозрачност.

Основна цел на Сметната палата е подобряване на управлението на публичните средства и на качеството на обществените услуги чрез извършване на одит по ефективен, ефикасен и икономичен начин.

При осъществяването на одитната дейност Сметната палата се ръководи от следните нормативни актове:

1. Външни нормативни актове, като:
  - Закон за Сметната палата;
  - Рамка за професионални становища на Международната организация на Върховните одитни институции – Принципи на ИНТОСАЙ;
  - Рамка за професионални становища на Международната организация на Върховните одитни институции – Стандарти на ИНТОСАЙ;
  - Закон за вътрешния одит в публичния сектор;
  - Закон за публичните финанси;
  - Закон за обществените поръчки и Правилник за прилагане на Закона за обществените поръчки.
2. Вътрешни нормативни актове, като:
  - Етичен кодекс на Сметната палата;

- Правилник за устройството и организацията на дейността на Сметната палата;
- Статут на Звеното за вътрешен одит;
- Стратегия за управление на риска в Сметната палата;
- Вътрешни правила за организация на електронния и хартиения документооборот, дейността на учрежденския архив и използване и съхранение на печатите и щампелите в Сметната палата;
- Правилник за подбор, назначаване, обучение, оценка на трудовото изпълнение и професионалното развитие на служителите на Сметната палата;
- Вътрешни правила за организация на бюджетният процес в Сметната палата;
- Правила за огласяване на информация за дейността на Сметната палата;
- Медийна политика на Сметната палата;
- други.

Дейността на Сметната палата се осъществява въз основа на следните **принципи**:

1. независимост, обективност и добросъвестност;
2. професионализъм, почтеност и безпристрастност;
3. последователност и предвидимост;
4. публичност и прозрачност;
5. доверие, сътрудничество и конструктивност.

#### **11.4. Функции, статут, обхват и видове одити, които извършва Сметната палата на Република България**

Сметната палата на Република България, реализира две основни функции: първата е налагането на власт върху проверяваните бюджетни организации относно спазването на бюджетната дисциплина на държавата, а втората основна функция е осъществяването на финансово управление и контрол. Сметната палата е юридическо лице на бюджетна издръжка със седалище София. Бюджетът на Сметната палата е самостоятелна част от държавния бюджет.

Съгласно *Закона за сметната палата* се осъществява одит на:<sup>224</sup>

1. държавния бюджет;
2. бюджета на държавното обществено осигуряване;
3. бюджета на Националната здравноосигурителна каса;
4. бюджетите на общините;
5. други бюджети, приемани от Народното събрание;
6. бюджетите на разпоредителите с бюджетни кредити и управлението на тяхното имущество;
7. бюджетите на бюджетни организации по чл. 13, ал. 3 и 4 от Закона за публичните финанси;
8. бюджетните средства, предоставяни на лица, осъществяващи стопанска дейност;
9. сметките за средствата от Европейския съюз и по други международни програми и договори по чл. 8, ал. 2 и 4 от Закона за публичните финанси, включително управлението им от съответните органи и крайните ползватели на средствата;
10. бюджетните разходи на Българската народна банка (БНБ) и тяхното управление;
11. формирането на годишното превишение на приходите над разходите на БНБ, дължимо към държавния бюджет, и другите взаимоотношения на банката с държавния бюджет;
12. възникването и управлението на държавния дълг, държавно гарантирания дълг, общинския дълг и използването на дълговите инструменти;
13. приватизирането на държавно и общинско имущество, както и предоставените публични средства и публични активи на лица извън публичния сектор, включително при изпълнение на концесионни договори;
14. изпълнението на международни спогодби, договори, конвенции или други международни актове, когато това е предвидено в съответния международен акт или е възложено от оправомощен орган;
15. други публични средства, активи и дейности, когато това ѝ е възложено със закон;

---

<sup>224</sup> Закон за сметната палата. // Обн. ДВ, бр. 12 от 13.02.2015 г., изм. бр. 98 от 9.12.2016 г., в сила от 1.01.2017 г., бр. 96 от 1.12.2017 г., в сила от 1.01.2018 г., бр. 99 от 12.12.2017 г., в сила от 1.01.2018 г., доп. бр. 103 от 28.12.2017 г., в сила от 1.01.2018 г., изм. бр. 7 от 19.01.2018 г.

16. държавните предприятия по чл. 62, ал. 3 от Търговския закон;
17. търговските дружества с 50 и над 50 на сто държавно и/или общинско участие в капитала;
18. юридическите лица, които имат задължения, гарантирани от държавата, или задължения, гарантирани с държавно и/или общинско имущество.
19. Сметната палата извършва одити на управлението и разпореждането с публични активи и пасиви независимо от основанието за това управление и разпореждане и правното положение на лицата, които го извършват.
20. Сметната палата изготвя доклади със становища за изпълнението на държавния бюджет, на бюджета на държавното обществено осигуряване, на бюджета на Националната здравноосигурителна каса и по бюджетните разходи на БНБ, които внася в Народното събрание.
21. Сметната палата може да одитира и сметките за чужди средства на бюджетните организации.

Според *Закона за Сметната палата* в правомощията на институцията е да извършва следните видове одити:<sup>225</sup>

**1. Финансови одити.** Финансов одит е изразяване на независимо одитно мнение с разумна степен на сигурност дали годишният финансов отчет на бюджетната организация е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. Сметната палата извършва финансов одит на:

- годишните финансови отчети на бюджетните организации – първостепенни разпоредители с бюджет, на бюджетните организации – второстепенни разпоредители с бюджет, които упражняват самостоятелни бюджети по силата на специални закони;
- годишните финансови отчети на общини, за които общата сума на отчетените разходи по бюджета, сметките за средствата от Европейския съюз и сметките за чуждите средства за предходната година надхвърля 10 млн. лв.;
- други финансови отчети, когато това е предвидено в закон.

---

<sup>225</sup> Закон за сметната палата. // Обн. ДВ, бр. 12 от 13.02.2015 г., изм. бр. 98 от 9.12.2016 г., в сила от 1.01.2017 г., бр. 96 от 1.12.2017 г., в сила от 1.01.2018 г., бр. 99 от 12.12.2017 г., в сила от 1.01.2018 г., доп. бр. 103 от 28.12.2017 г., в сила от 1.01.2018 г., изм. бр. 7 от 19.01.2018 г.



- Сметната палата извършва финансови одити на годишни финансови отчети на общини, за които общата сума на отчетените разходи по бюджета, сметките за средствата от Европейския съюз и сметките за чуждите средства за предходната година не надхвърлят 10 млн. лв., при периодичност, определена от нея или на основата на оценка на риска.

Възлагането на финансов одит се извършва със заповед на отговорния заместник-председател на Сметната палата.

**2. Одити за съответствие.** Одит за съответствието е проверката на системите за финансово управление и контрол, включително на вътрешния одит и на управленските решения във връзка с организацията, планирането, управлението, отчитането и контрола на бюджетните и другите публични средства и дейности в одитираната организация с оглед на спазването на изискванията на нормативните актове, вътрешните актове и договорите.

**3. Одити на изпълнението.** Одит на изпълнението е проверката на дейностите по планиране, изпълнение и контрол на всички равнища на управление в одитирания обект с оглед на тяхната ефективност, ефикасност и икономичност, като:

а) *ефективност* е степента на постигане на целите на одитирания обект при съпоставяне на действителните и очакваните резултати от неговата дейност;

б) *ефикасност* е постигането на максимални резултати от използваните ресурси при осъществяване на дейността на одитирания обект;

в) *икономичност* е придобиването с най-малки разходи на необходимите ресурси за осъществяване на дейността на одитирания обект при спазване на изискванията за качество на ресурсите.

**4. Специфични одити.** Специфични одити са одитите, извършвани при условията и по реда на специален закон. Те могат да бъдат *комбинирани одити*, които съчетават подходите за извършване на *финансов одит*, *одит за съответствие* и *одит на изпълнение*.

Всички тези одити се извършват чрез предварително утвърдена годишна програма за одитната дейност. Сметната палата приема годишна програма за одитната си дейност. Народното събрание може със свое решение да възлага на Сметната палата да извършва до 5 одита годишно извън предвидените в годишната програма. Сметната палата приема програмата след обнародване на Закона за държавния бюджет на Република България за съответната година в Държавен вестник, но не по-късно от 31 декември на предходната

година. Годишната програма за одитната дейност на Сметната палата се предоставя на Народното събрание в 7-дневен срок от нейното приемане или изменение. Годишната програма за одитната дейност на Сметната палата в частта за одита на сметките за средствата от Европейския съюз се изпраща на Европейската сметна палата и на Европейската комисия за сведение.

### **11.5. Организация на одитната дейност**

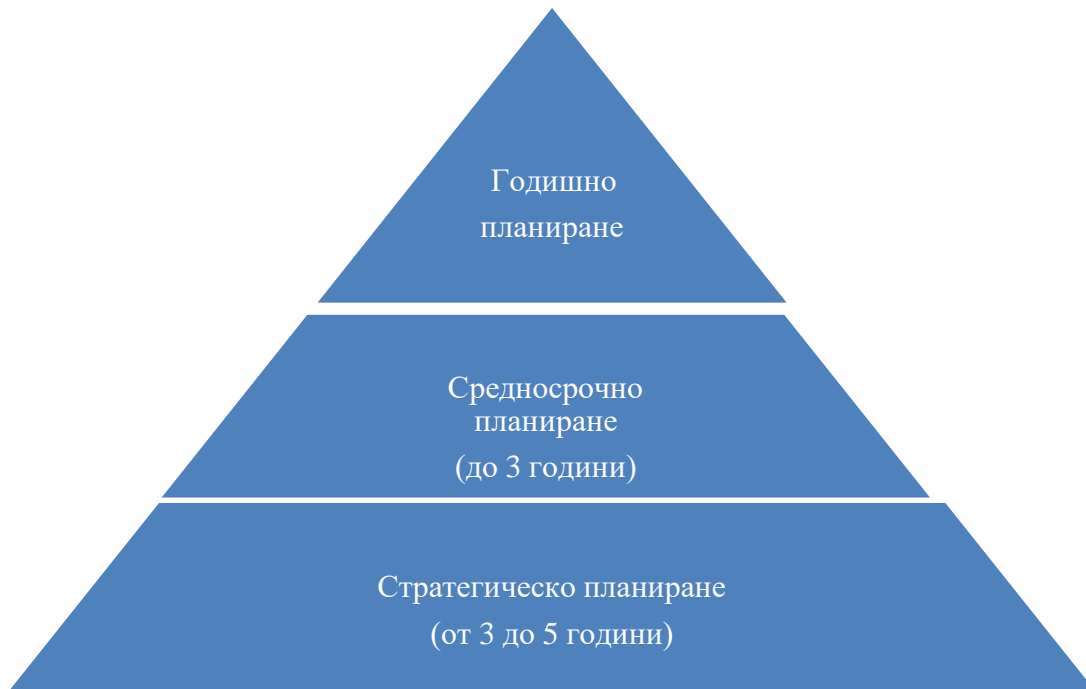
Организацията на одитната дейност на Сметната палата преминава през няколко етапа:

- 1. планиране на одитната дейност и задача;**
- 2. осъществяване и изпълнение на одита;**
- 3. документиране и докладване на приключения одит.**

**Планирането на одитната дейност** е първият етап от одитната дейност на Сметната палата. Сметната палата осъществява одитната си дейност на планова основа. При планирането тя е независима по отношение избора на:

- приоритети и критерии за избор на обекти за одит;
- обекти за одит;
- теми за одит;
- време за изпълнение на одитите;
- време за докладване на резултатите от одитите.

Като основа за планирането се използва обхватът на одитната дейност на Сметната палата, предвиден в закона, както и списък на обектите, подлежащи на одит от Сметната палата. Отговорността за поддържане на списъка на обектите е на главните одитори – координация и контрол, и на директорите на териториалните поделения на Сметната палата. Списъкът на обектите се публикува на интернет страницата на Сметната палата. Планирането на одитната дейност се извършва **стратегически, средносрочно и годишно**. С помощта на **фиг. 21** е представена последователността на видовете планове на одитната дейност.



**Фиг. 21. Планиране на одитната дейност**

*Източник: Авторска разработка.*

Планирането на одитната дейност на Сметната палата се основава на следните принципи:

- **независимост** – самостоятелно определяне на обектите за включване в годишната програма за одитната дейност, на одитния подход и времето за изпълнение на одитните задачи в съответствие със законовите правомощия, одитните стратегии, политики и приоритети на Сметната палата;
- **рационалност** – ясно и конкретно определяне на целите и обхвата на отделните одитни задачи;
- **координираност** – съгласуване на одитните задачи между отделенията и териториалните поделения на Сметната палата;
- **аналитичност** – определяне на одитните задачи след предварително проучване, извършено въз основа на анализ на рисковите области, установените резултати при предходни одити и друга информация за одитирания обект.

Освен планиране на одитната дейност, Сметната палата следва да извърши предварително планиране на одитната задача. Одитната задача се планира по начин, който

гарантира нейното изпълнение по ефективен, ефикасен и икономичен начин, с необходимото качество и в определен срок.

Планирането на одитната задача обхваща както действия на ръководителя на отделение/директор на териториално поделение, така и на одитния екип.

### *1. Обхват на планирането*

#### 1.1. Планирането обхваща действия по:

- а) събиране и анализиране на информация за средата и условията, в които одитираният обект осъществява дейността си;
- б) идентифициране и степенуване по важност на областите, които ще се одитират;
- в) извършване на предварителна оценка на вътрешния контрол, включително вътрешния одит;
- г) оценяване на присъщия и контролния риск като компоненти на одитния риск;
- д) определяне на същественост;
- е) определяне на обхвата и целите на конкретния одит и очакваните резултати от него;
- ж) определяне на приложимите одитни подходи;
- з) определяне на критериите за оценка при одит на изпълнението;
- и) определяне на източниците на одитни доказателства и одитните процедури за получаването им;
- й) конкретизиране на финансовите, материалните, човешките и другите ресурси, необходими за изпълнението на одитната задача;
- к) правилно разпределение на задачите между членовете на одитния екип съобразно тяхната професионална квалификация, опит и умения;
- л) координация между членовете на одитния екип и други одитори и/или външни експерти (ако такива ще бъдат привлечени).

#### 1.2. Планирането включва следните подетапи:

- възлагане на одита;
- предварително проучване;
- изготвяне на програма за изпълнение на одитната задача.

## *2. Възлагане на одит*

Възлагането на одитната задача включва действията по издаване и връчване на ръководителя на одитирания обект на заповед за възлагане на одит. До 10 дни преди издаване на заповедта за възлагане на одит ръководителят на отделение/директорът на териториално поделение изпращат до ръководителя на одитирания обект уведомително писмо за предстоящия одит.

**Осъществяване и изпълнение на одита** е вторият етап от одитната дейност. Важни гаранции, които осигуряват изпълнението на одитната задача по ефективен, ефикасен и икономичен начин, с необходимото качество и в определен срок, са определянето на подходящ състав на одитния екип и на разумен срок за изпълнение на одитната задача. Одитният екип, на който се възлага изпълнение на конкретна одитна задача, се състои най-малко от двама одитори, посочени в заповедта за възлагане на одита. В одитния екип се включват одитори от съответното отделение/териториално поделение на Сметната палата, което ще извършва одита според годишната програма за одитната дейност на Сметната палата. В състава на одитния екип се включват одитори, чиито образование, професионална квалификация, умения и опит съответстват на вида на одита, целите и обхвата му. В одитния екип, при възможност, се включва поне един одитор, който познава съответния одитиран обект. Вземат се предвид и декларираните обстоятелства по Закона за предотвратяване и разкриване конфликта на интереси. Броят на членовете на одитния екип трябва да бъде съобразен с предмета на одитната задача и одитирания период. При всяка одитна задача одитор от състава на одитния екип се определя за ръководител. Препоръчително е това да е най-старшият по длъжност одитор в одитния екип.

*Срокът за извършване на одита* се определя във всеки конкретен случай, като зависи от вида на одита, сложността на одитирания обект и предмета на одита.

При определяне на срока за извършване на одита е необходимо да се отчита времето за планиране и изпълнение на одитната задача, за подготовка на проект на одитен доклад, както и за изпълнение на всички процедури по преглед на качеството.

В срока за извършване на одита се включват както работата на одитния екип, извършена в одитирания обект, така и дейностите, извършвани в Сметната палата. Препоръчително е одитните процедури, изпълнявани в одитирания обект, да заемат приблизително 1/3 от общия срок за извършване на одита. По преценка на ръководителя на отделение или директора на териториално поделение и след мотивирано предложение от ръководителя на одитния екип този срок може да се удължава до 1/2 от общата продължителност на одита.

Връчването на заповедта за възлагане на одит се извършва лично на ръководителя на одитирания обект или на упълномощено от него лице. По изключение (например при одити на финансовите отчети или при териториална отдалеченост на одитирания обект) заповедта може да се изпрати и по пощата с препоръчано писмо с обратна разписка, в която се отбелязва номерът на заповедта.

Когато връчването на заповедта за възлагане на одит е лично, се провежда среща с ръководителя и други представители на одитирания обект. В нея задължително участва и ръководителят на одитния екип. Целта на срещата е ръководителят на одитирания обект да се запознае със съдържанието на заповедта и с начина, по който одиторите възнамеряват да осъществят одита.

За всеки един одит съществува т.нар. одитен риск. **Одитен риск** е рискът да се изрази погрешно одиторско мнение или погрешна оценка при изпълнение на одитната задача в резултат на съществени грешки и нередности в използваната информация или поради други причини.

При изпълнението на одитните задачи се прилагат **заедно или поотделно два основни одитни подхода:**

- **системно базиран подход** – основава се на адекватното и ефективното функциониране на системата за финансово управление и контрол на одитирания обект;

- **вторият подход е на директни съществени проверки** – основава се на пряка проверка на финансова и оперативна информация за одитирания обект.

Избраният одитен подход влияе върху ресурсите, необходими за изпълнение на одитната задача, тъй като различните подходи са свързани с различен обем одиторска работа, която трябва да бъде извършена.

#### **Изпълнението на одитната задача има за цел:**

а) да бъде реализирана програмата за изпълнение на одитната задача чрез поредица от одитни процедури;

б) събиране на достатъчни, надеждни, уместни одитни доказателства и изграждане на констатации въз основа на тях.

Одитният екип може да определи и ограниченията в обхвата на одита, т.е. областите, които няма да бъдат разглеждани при конкретния одит. Евентуалните ограничения в обхвата могат да произтичат от:

а) невъзможност в рамките на конкретния одит да бъдат обхванати всички въпроси;

б) оценката на присъщия риск;

в) липса на достатъчен времеви, човешки или материален ресурс;

г) териториална отдалеченост на проверяваните структури;

д) обема и качеството на наличната информация в определена област (недостатъчна информация, твърде голяма по обем информация, отказ от страна на одитирания обект за предоставяне на информация).

Всички ограничения в обхвата задължително трябва да бъдат мотивирани и документирани.

По време на изпълнение на одитните задачи одиторите събират и обработват достатъчно количество информация, която им служи като одитни доказателства. **Одитните доказателства** са данни, свързани с фактите и обстоятелствата, които следва да се проучат и оценят при изпълнение на одитната задача и които са установени в етапа на изпълнение на одитната задача чрез съответните техники и процедури за събиране на одитни доказателства. Одитните доказателства са основата за формиране на констатациите и

оценките в одитния доклад и в одитното становище при **одит на финансовите отчети**. Всеки одит трябва да бъде изпълнен по начин, който да гарантира, че ще бъдат събрани достатъчни и уместни одитни доказателства, ползата от които няма да надвишава разходите за събирането им (разумност). Одитните доказателства от вътрешни за одитирания обект източници са по-надеждни, когато одитният екип е установил, че системата за вътрешен контрол в одитирания обект е ефективна.

Одитният екип **текущо, в хода на изпълнение на одитната задача, трябва да извършва преценка дали събраните към даден момент одитни доказателства** отговарят на изискванията за достатъчност, уместност и надеждност. Тези текущи обсъждания на одитните доказателства задължително се документират в работен документ по образец. Одитният екип може да се обръща за помощ при преценката си и към лица извън одитния екип (например към главен одитор-координация и контрол/ръководител сектор, експерти с методологични функции и други длъжностни лица, в обхвата на чиито служебни задължения попада подпомагането на одитните екипи).

За постигане на по-висока степен на ефикасност при извършване на одит одиторите на Сметната палата могат да използват работата на други одитори. Това прави възможно намаляването на обема на работата на одиторите от Сметната палата и освобождава ресурси за изпълнение на други одитни задачи. Такива могат да бъдат:

- а) одитори от Европейската сметна палата;
  - б) одитори от частни одиторски компании и дипломирани експерт-счетоводители; в)
- други одитори (например одитори от Изпълнителна агенция „Одит на средствата от Европейския съюз“).

**Работата на други одитори може да бъде използвана на етапите на:**

**а) Планиране на одитната задача** – на този етап докладите, изготвени от други одитори, могат да предоставят информация, която да насочва одиторите от Сметната палата към потенциални слабости в системата за вътрешен контрол на одитирания обект или към съществени грешки и нередности, попадащи в обхвата на одита.

**б) Изпълнение на одитната задача** – на този етап работата на други одитори може да бъде използвана за събиране на одитни доказателства, необходими за постигане на



целите на одита. По този начин се спестяват ресурси за изпълнение на одитната задача, избягва се ненужно повторение на одиторска работа и се намаляват затрудненията в работата на одитирания обект, свързани с изпълнението на одитната задача. Понякога може да е трудно да се направи оценка на работата на другите одитори, с оглед използването ѝ като одитно доказателство. Този проблем трябва да бъде идентифициран още на етапа на планирането на одитната задача, за да може, ако се направи заключение, че ползването на работата на други одитори е невъзможно, да бъдат предвидени други одитни процедури за получаване на достатъчни и надеждни одитни доказателства.

**в) Докладване на одитната задача** – докладите на други одитори могат да дадат информация, която да подкрепя или да не подкрепя констатации и/или оценки на одиторите от Сметната палата. Когато направените констатации и/или оценки се потвърждават от другите одитори, това обстоятелство дава основание на одитора от Сметната палата да се довери на работата им. Доверяването на работата на други одитори може да бъде само допълнение към одитните процедури за получаване на достатъчни и уместни одитни доказателства.

Последният етап е документиране и докладване на приключения одит. Документирането е процес, който протича успоредно с всички етапи от одитния процес и е свързан със съставяне на писмени следи за извършената по време на одита работа.

**Документирането има следните цели:**

1. да опише и обоснове избраните и приложени по време на одита подходи и процедури, чрез което да се гарантира, че извършената работа позволява постигане на целите на одита и съответства на законовите изисквания, одитните стандарти и другите приложими актове на Сметната палата;
2. да бъде описана извършената работа от всеки от одиторите в одитния екип по начин, който да дава пълна и подробна информация за нея;
3. да се представи информация за планирането на работата (включително характера, времето на извършване и обхвата на одитните процедури и резултати от тях, както и оценките, направени въз основа на одитните доказателства);

4. да се обосноват изразеното одиторско мнение, констатациите и оценките, които са намерили отражение в одитния доклад;

5. да позволи констатациите и оценките на одитния екип да бъдат защитени по време на процедурата по изразяване на становища по одитния доклад, както и за решаване на евентуално възникнали спорни въпроси;

6. да гарантира качествено изпълнение на всеки от етапите на одита;

7. да подпомогне дейностите по контрол и осигуряване на качеството на одитната дейност;

8. да подпомогне планирането на одитната дейност на Сметната палата.

За да постигне посочените по-горе цели, документирането трябва да се извършва по стандартизиран и систематичен начин, който в същото време да бъде достатъчно гъвкав, за да отговори на потребностите на отделните одитни задачи.

Всеки одитор носи отговорност за правилното документиране на извършената от него работа.

При одити с участие на одитори от други отделения или териториални поделения, одиторите, които не са членове на одитния екип, документират извършената от тях работа и събират одитни доказателства за установените факти и обстоятелства. Работните документи и събраните доказателства се прилагат към текущото одитно досие.

Основната форма, чрез която се извършва документирането на одита, са работните документи. Те се съставят при всички видове одити, които се изпълняват от одиторите в Сметната палата.

Работните документи се съставят за:

а) отразяване на приложените одитни процедури, времето на изпълнението им, както и тяхната продължителност;

б) документиране на осъществените контакти с одитирания обект и резултатите от тях, както и за поддържаната с неговото ръководство кореспонденция;

в) удостоверяване на извършения контрол на качеството.

Работните документи трябва да включват получената от одиторите информация на всички етапи на одитния процес. Тя се ограничава до съществените въпроси, имащи отношение към постигане на целите на одита.

***В одитната дейност на Сметната палата се създават и поддържат текущи и постоянни одитни досиета. Текущото одитно досие*** се съставя в хода на одитния процес. В него се съдържа цялата документация във връзка с конкретна одитна задача, включително съставените работни документи и одитните доказателства. Всяко текущо одитно досие трябва да има номер и да посочва ясно наименованието на одитната задача. То се обособява като самостоятелна архивна единица и се обозначава по следния начин:

а) отделение/териториално поделение на Сметната палата, изпълнило одитната задача;

б) номер на текущото одитно досие, който съвпада с номера на одитния доклад;

в) наименование на одитната задача,

г) одитиран обект;

д) номер на съответната папка/класьор, когато са повече от една.

В текущото досие се обособяват условно следните части:

а) одитен доклад и приложения към него и свързаните с него документи;

б) одитни доказателства;

в) работни документи.

***Текущото одитно досие съдържа:***

а) заповед за възлагане на одита (включително всички заповеди за нейното изменение);

б) декларации от членовете на одитния екип и от външните експерти (ако такива са привлечени) съгласно ЗСП и Закона за предотвратяване и разкриване конфликта на интереси;

в) доклад от ръководителя на одитния екип за установени факти и обстоятелства, които не позволяват продължаването на одита (ако такива са възникнали);

- г) програма за изпълнение на одитната задача с приложенията към нея;
- д) проекти на одитен доклад и окончателен вариант ведно с приложенията към тях;
- е) разписка за връчване на одитния доклад по образец и документи, доказващи упълномощаване (в случаите, когато одитният доклад не се връчва на ръководител на одитирания обект);
- ж) опис на приложенията към одитния доклад (ако такива са съставяни);
- з) опис на одитните доказателства;
- и) одитни доказателства;
- й) опис-регистър на работните документи;
- к) работни документи;
- л) уведомление за предприемане на мерки за спиране на действия по ЗСП (ако има такава);
- м) заповед на председателя на Сметната палата за извършване на проверка по ЗСП при отказ за предоставяне на информация (ако са възникнали основания за издаването ѝ);
- н) становище от ръководителя на одитирания обект по проекта на одитен доклад (ако такава е представено);
- о) заключение по становището на ръководителя на одитирания обект от ръководителя на отделение/директора на териториалното поделение (ако е възникнало основание за съставянето му);
- п) писмо от ръководителя на отделение/директора на териториално поделение за внасяне на одитния доклад за разглеждане на заседание на Сметната палата;
- р) решение на Сметната палата за изменение на одитния доклад, което води до търсене на по-тежка отговорност (ако са възникнали основания);
- с) допълнително становище от ръководителя на одитирания обект по решението на Сметната палата за изменение на одитния доклад (ако има такава);
- т) допълнително заключение от ръководителя на отделение или директора на териториално поделение по допълнителното становище (ако има основание за това);

- у) решение на Сметната палата;
- ф) проект на доклад и доклад за резултатите от одита;
- х) уведомителни писма за изпращане на доклада за резултатите от одита съгласно решението на Сметната палата;
- ц) писмо от одитирания обект с информация за изпълнението на дадените препоръки;
- ч) заповед за възлагане на проверка за изпълнение на препоръките;
- ш) доклад за резултатите от проверката по изпълнение на препоръките и приложения към него;
- щ) решение на Сметната палата за сезиране на компетентните органи при неизпълнение на дадените препоръки.

Текущите одитни досиета се съхраняват в общия архив на Сметната палата за срок от 10 години, освен ако този срок не бъде удължен до 20 години. Копие от текущите одитни досиета, съставени във връзка с одитни задачи, изпълнени от одитори на териториалните подразделения на Сметната палата, се съхранява и в съответния сектор на териториалното подразделение.

**Постоянно одитно досие.** Отговорността за съставяне и поддържане на актуалност на информацията в постоянните одитни досиета е на главните одитори. В тази дейност те се подпомагат от ръководителите на одитни екипи, извършващи одити в организацията, за която се поддържа постоянно одитно досие. На тях може да бъде изрично възложено събирането на информация от одитирания обект.

В случай, че предложена одитна задача не бъде включена в годишната програма за одитната дейност, събраните при проучването материали се прилагат към постоянното одитно досие на съответния обект. Ръководителите на отделения/директорите на териториални подразделения периодично, поне два пъти в годината, отправят писмено запитване до ръководителите на одитираните обекти, за които се поддържат постоянни досиета. Целта на тези запитвания е да се получи информация от одитираните обекти дали в съответния период са настъпили промени във вътрешните актове (например издадени са

нови актове, отменени са или са изменени), в организационната структура, в ръководството, както и какви са изпълнените одитни ангажменти от вътрешните одитори.

Постоянните одитни досиета могат да включват информация на хартиен и/или електронен носител. Те се съхраняват в съответните отделения/секторите на териториалните поделения. При ротация на одитираните обекти между различните структурни звена на Сметната палата постоянните одитни досиета задължително се предават с протокол на отделението/териториалното поделение, към което е разпределен обектът.

Приключването на одита се осъществява чрез **докладване**. То е писмено отразяване на резултатите от изпълнението на одитната задача и предоставяне на надеждна информация на ръководството на одитирания обект и на други потребители. Докладването като етап на одитния процес обхваща следните действия:

- а) съставяне на одитния доклад и/или одитно становище от одитния екип;
- б) връчването на одитния доклад и/или одитно становище на ръководителя на одитирания обект;
- в) съставяне на заключение ЗСП при наличие на основания за това;
- г) разглеждане и приемане на одитния доклад от Сметната палата;
- д) подготовка на доклад за резултатите от извършения одит, разглеждане и приемане от Сметната палата;
- е) съставяне на окончателен вариант на одитния доклад, ако е необходимо;
- ж) уведомяване на съответните потребители на информация за приемането на одитния доклад.

При одити с участието на одитори от други отделения/териториални поделения одиторите, които извършват отделни проверки, но не са членове на одитния екип, съставят спомагателен доклад. Това не е одитен доклад, тъй като одитните процедури, изпълнявани от участващите одитори, нямат самостоятелно значение като одитна задача. Спомагателният доклад е формата, под която участващите одитори представят в обобщен вид резултатите от своята работа. Той се представя на ръководителя на одитния екип,

придружен от събраните одитни доказателства и съставените работни документи. Отражава се в опис-регистъра и се включва като работен документ в текущото одитно досие.

Докладването се осъществява чрез следните форми:

- а) доклади за извършени одити със значими резултати за управлението на публичните средства и дейности;
- б) одитен доклад с одитно мнение (само при одит на финансовите отчети);
- в) доклади със становища по отчети за изпълнение на бюджети;
- г) одитни доклади за извършените одити по решение на Народното събрание;
- д) доклад за резултатите от извършени проверки по изпълнението на дадените препоръки;
- е) отчет за дейността – пред Народното събрание.

**Одитни доклади за извършени одити със значими резултати за управлението на публичните средства и дейности**, съдържа одитно мнение относно качеството на управлението на публичните средства и дейности. В обхвата на одита могат да бъдат: приходите от дейността; материално-техническото осигуряване на съответната организация от публичния сектор; управлението и разпореждането с имоти, които са държавна собственост; одитират се разходите за дейността и др. Тези доклади имат същата последователна структура от градивни елементи за представяне на информацията от извършения одит, както и останалите одиторски доклади, а именно: резюме; въведение; констатации; заключение; препоръки и опис на одитните доказателства.

#### **Одитен доклад с одитно мнение**

Ръководителят на одитния екип изготвя проект на одитен доклад, съдържащ одитно мнение относно финансовия отчет, при спазване на изискванията на Закона за Сметната палата, международно признатите одитни стандарти и актовете на Сметната палата. **Одитното мнение относно финансовия отчет може да бъде:** *1. немодифицирано мнение; 2. квалифицирано мнение; 3. отрицателно мнение; 4. отказ от изразяване на*

*мнение*.<sup>226</sup> Основанията за формиране на одитно мнение при финансов одит се определят с международно признатите одитни стандарти. Проектът на одитен доклад се проверява и одобрява от съответния директор на дирекция, който изпълнява процедурата по контрол на качеството по реда на чл. 46 от Закона за Сметната палата.

Проектът на одитен доклад се връчва на ръководителя на одитираната организация или на оправомощени от него лица. Ръководителят на одитираната организация и/или оправомощени от него лица могат да дадат писмени становища по връчения проект на одитен доклад, предоставяйки допълнителни доказателства и/или допълнителни писмени обяснения в 14-дневен срок от връчването. При писмено искане на ръководителя на одитираната организация и/или на оправомощени от него лица отговорният заместник-председател може да удължи срока със 7 дни.

В тридневен срок от изготвяне на заключението заместник-председателят внася за разглеждане на заседание на Сметната палата проекта на одитен доклад, представеното (дадено) становище и мотивираното заключение. Сметната палата със свое решение приема окончателен одитен доклад въз основа на цялостна оценка на доказателствата, представеното (даденото) становище и заключението, като може да приеме или отхвърли напълно или частично заключението и направените към него предложения и да приеме, измени или отмени изцяло или частично констатации, изводи, оценки и препоръки в одитния доклад, както и вида на изразеното одитно мнение.

Сметната палата изпраща на ръководителя на одитираната организация окончателния одитен доклад, съдържащ одитно мнение относно финансовия отчет, в 7-дневен срок от приемането му.

В случаите когато одитният доклад съдържа отрицателно одитно мнение или отказ от изразяване на мнение, Сметната палата уведомява министъра на финансите, който може да предприеме мерки по чл. 107 от Закона за публичните финанси. Когато одитът се отнася до второстепенен разпоредител с бюджет, одитният доклад, съдържащ одитно мнение

---

<sup>226</sup> Закон за сметната палата. // Обн. ДВ, бр. 12 от 13.02.2015 г., изм. бр. 98 от 9.12.2016 г., в сила от 1.01.2017 г., бр. 96 от 1.12.2017 г., в сила от 1.01.2018 г., бр. 99 от 12.12.2017 г., в сила от 1.01.2018 г., доп. бр. 103 от 28.12.2017 г., в сила от 1.01.2018 г., изм. бр. 7 от 19.01.2018 г.



относно финансовия отчет, се изпраща и на съответния първостепенен разпоредител с бюджет.

### **Доклади със становища по отчети за изпълнение на бюджети**

Министерският съвет, Националният осигурителен институт, Националната здравноосигурителна каса и БНБ представят на Сметната палата в 7-дневен срок от одобряването им отчети съответно за изпълнението на държавния бюджет, на бюджета на държавното обществено осигуряване, на бюджета на Националната здравноосигурителна каса и по бюджетните разходи на БНБ. Сметната палата изготвя доклади със становища по отчетите на посочените институции не по-късно от три месеца от получаването им. Докладите и становищата се оповестяват след внасянето им в Народното събрание. Също така Сметната палата изготвя доклади със становища за изпълнението на държавния бюджет, на бюджета на държавното обществено осигуряване, на бюджета на Националната здравноосигурителна каса и по бюджетните разходи на БНБ, които внася в Народното събрание.

**Структура на одитния доклад.** Всеки одитен доклад се структурира по начин, който обхваща следните части:

а) **Резюме** – като първа част от структурата на одитния доклад то има за цел накратко да запознае потребителите на информация, които не се интересуват от подробностите, съдържащи се в другите части на одитния доклад, с целите на одита и направените основни констатации и оценки. Резюмето не следва да се изгражда като механичен сбор на основните изводи, съдържащи се в част „Заключение” на одитния доклад.

б) **Въведение** – като втора част от структурата на одитния доклад трябва да е максимално кратко, като основната му цел е да се даде описание на предмета на одит, да се представят целите на конкретния одит и да се изложат основните насоки на приложения одитен подход.

в) **Констатации** – е трета част от одитния доклад и съдържа отделните констатации на одитния екип, свързани с целите на одита и със задачите, които са изпълнени в съответствие с програмата за изпълнение на одитната задача. Всяка отделна констатация,

от своя страна, обхваща в структурата си следните части: критерии, условия, причини, ефект.

г) **Заключение** – в одитния доклад се съдържат изводи, които се основават на оценките (ефекта), съдържащи се в отделните констатации от одитния доклад. Изводите от тази част на одитния доклад не трябва да преповтарят оценките и следва да са израз на становището на одитния екип за цялостното състояние на одитирания обект в съответствие с изпълнените по време на одита задачи и неговите цели. В част „Заключение” следва да бъдат обхванати основните проблеми, изведени в одитния доклад. Целта е да се привлече вниманието на одитирания обект към определени области, в които е налице необходимост от предприемане на действия за подобряване на управлението и за отстраняване на установените грешки и нередности.

д) **Приложения** – могат да се съставят към одитния доклад от одитния екип, когато във връзка с областите, предмет на изследване при одита, е събрана значителна по обем информация, включително с цифрово изражение. Включването в текста на одитния доклад на тази информация би утежило съдържанието му и би попречило на лесното му възприемане. Приложенията към одитния доклад могат да допринесат за по-лесното възприемане на констатациите и оценките в одитния доклад и за проследяване на логическата връзка между тях.

## **11.6. Отчетност и контрол върху дейността на Сметната палата**

Сметната палата внася в Народното събрание:

1. доклади със становища по отчетите за изпълнението на държавния бюджет, бюджета на държавното обществено осигуряване, бюджета на Националната здравноосигурителна каса и по бюджетните разходи на БНБ за предходната година;
2. доклади за извършени одити със значими резултати за управлението на публичните средства и дейности;
3. одитните доклади за извършените одити по решение на Народното събрание.

Народното събрание разглежда посечените одити в тримесечен срок от внасянето им. Сметната палата може да прави предложения до Народното събрание и нейните

комисии за разглеждане на одитни доклади с важно значение за подобряване на бюджетната дисциплина и управлението на бюджетните и/или другите публични средства и дейности.

В срок до 30 септември на текущата година Сметната палата внася в Народното събрание отчет за дейността си за предходната година. Отчетът се публикува в интернет страницата на Сметната палата. Годишният финансов отчет на Сметната палата се одитира от независима комисия, в която се включват най-малко двама регистрирани одитори. Числеността и съставът на комисията се определят от Народното събрание. Докладът на комисията по отчета се внася в Народното събрание заедно с отчета за дейността на Сметната палата за съответната година. Председателят на Сметната палата може да дава писмено становище по доклада, което се прилага към него и се внася в Народното събрание. Докладът се оповестява след разглеждането му от Народното събрание заедно със становището.

Сметната палата е една от основните контролни институции, чрез която се осъществява пълен контрол върху бюджетните средства и правилното изпълнение на бюджета. През годините тази институция утвърди своето място и предназначение, а така също и усъвършенства методиката си по провеждане на одити.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Представената книга „Концептуални основи на финансовия контрол“ разкрива основните теоретични трактовки по някои основни въпроси на финансовия контрол. Всяка една част от книгата може да бъде обект на много по-задълбочено изследване и проучване, да се представят различни гледни точки от много изследователи и специалисти в областта на финансовия контрол. Динамичните условия, в които се развива обществото като цяло, навлизането на новите технологии и внедряването на изкуствения интелект са предпоставка за развитие на контролната функция и контролната дейност. Очаква се една много силна динамика в развитието на контролната дейност, която да е в резултат на тези външни фактори. През следващите няколко години ще бъдем свидетели, като общество, че всичко старо и утвърдено, ще бъде заменено с нещо иновативно и по-модерно, динамиката ще поставя и нови срокове, нови обекти и нова среда на развитие на икономическите единици, а това ще изисква нови знания и умения от страна на контролиращите. Тези въпроси ще бъдат изследвани в други научни изследвания и разработки.

*От автора*

*гл. ас. д-р Пламена Недялкова*

## Използвана литература

1. Антоу, М. Новите предизвикателства пред обучението по митнически контрол (<http://info.mitnica.com/index.php?p=coment81>).
2. Антоу, М., Томова, М., Ганчева, З., Цветкова, Н. Финансов контрол. Абагар, 2009, с. 139.
3. Атанасов, Ат., Павлов, В. и др. Контролът върху стопанската и бюджетната дейност. София: Наука и изкуство, 1968, с. 4.
4. Бакърджиева, М. Количествени методи в управлението. Свищов: Академично издателство „Ценов“, 2005, с. 3.
5. Богданов, Х. Относно ефективността на контрола. // Сборник доклади от Международна научно-практическа конференция „Евроинтеграционните процеси и предизвикателствата пред стопанската отчетност, анализа и одита“. АИ „Ценов“, 2006, с. 439.
6. Богданов, Х. Облагането с ДДС в България и страните от ОИСР, членки на Европейския съюз. // Интеграционни процеси в глобалната икономика. Международна научна конференция, посветена на 25 г. кат. МИО, Свищов, 11 - 12 май 2018 (Integration Processes in the Global Economy : International Scientific Conference), Свищов: Акад. изд. „Ценов“, 2018, с. 158 - 161.
7. Вейсел, Ал. Възможни насоки за развитие на българската теория на контрола (<http://publications.vuzf.bg/wp-content/uploads/2015>).
8. Вейсел, А. Методическо ръководство по основи на финансовия контрол. Спектър, 2015, с. 28.
9. Вълчев, Д. Обща теория на правото. Сиела, 2016, с. 45.
10. Гольдштейн, Г.Я. Основы менеджмента. Изд-во ТРТУ, 2003, с. 32.
11. Генев, Г., Тодоров, Г., Филипова, Ф. Теория на счетоводството. Варна: ИК „Стено“, 2009.
12. Димитрова, Д., Матеева, Ж., Димитрова, Д. Административно право и процес. Варна: Наука и икономика, 2020, с. 106.

13. Димитрова, Р., Недялкова, П., Богданов, Х., Апостолов, И. Финансов контрол. Варна: Наука и икономика, 2020, 237 с.
14. Динева, В., Пейчева, М., Вейсел, А. Корпоративна социална отговорност – теория, отчетност и одит. ИК АТЛ-50, 2016, с. 20.
15. Динева, В. Ефективността на вътрешния контрол през призмата на COSO – 2013. //сп. „Идес“, 2015, бр. 4, с. 8.
16. Динев, М. Контрол в социалното управление. Тракия, 1999, с. 16.
17. Динев, М. Усъвършенствуване на контрола в народното стопанство. Георги Бакалов, 1989, с. 53
18. Динев, М. Контрол и регулиране в социалното управление. Издателски комплекс на УНСС, 2015, с. 200.
19. Донев, К. Някои основни въпроси на теорията на социалистическия стопански и финансов контрол. // Трудове на висшия институт за народно стопанство „Димитър Благоев“, том 55, кн.1, Варна, 1983, с. 21.
20. Донев, К., Димитрова, Р., Герджиков, Ж. Теория на финансовия контрол. Варна: Наука и икономика, 2010, с. 23.
21. Иванов, Г., Антоу, М. Фирмен контрол. Фабер, 2012, с. 18.
22. Иванов, Г., Марчевски, Ив., Иванов, Ив. Състоянието на системите за управление и контрол в публичния сектор – две години след приемането на Р. България в Европейския съюз. // Алманах на научните изследвания, Институт за научни изследвания при Стопанска академия „Д.А.Ценов“ – Свищов, 2009, с. 156.
23. История на Сметната палата в Република България (<http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/istorija-897>)
24. Йорданов, Кр. The logistic approach to audit (Логистичният подход в одита). // Сп. „Механика, транспорт и комуникации“, 2020, том 18, бр. 3/1, III-24.
25. Краткий экскурс в историю создания государственного финансового контроля России ([http://ksp.rkomi.ru/left/o\\_ksp/kr\\_ex/](http://ksp.rkomi.ru/left/o_ksp/kr_ex/)).
26. Луканов, К. Финансово управление на предприятието. Пловдив: Изд. ИМН, 2007, с. 43.
27. Мейсън, П. Посткапитализмът, пътеводител на нашето бъдеще. Изток-Запад, 2016, с. 45.

28. Недялкова, П. Принципи на финансовия контрол, прилагани от Агенцията за държавна финансова инспекция. София: Акад. изд. Проф. М. Дринов, 2019, с. 6.
29. Недялкова, П. Изследване на контролната функция под влиянието и въздействието на финансово-контролната дейност на Агенцията за държавна финансова инспекция. //Известия, Варна: наука и икономика, , бр. 4, с. 136.
30. Попов, Г. Проблемы теории управления. М., Экономика, 1974, с. 192.
31. Първият шеф на Сметната палата бил „ербап камита“ (<http://www.politika.bg/article?id=43109>).
1. Серафимова, Д. Основи на управлението. Стено, 2007, с. 56.
  2. Симеонов, О. Финансов контрол. София: Издателски комплекс на УНСС, 2015, с. 21.
  3. Стоянова, Е. Някои проблеми на данъчно-осигурителния контрол в България. Сп. Идес, 2014, бр.6, година XVIII
  4. Стоянов, Ив. Данъчно право. Феня, 2004, с. 25.
  5. Томов, А. Новите глобални сили и Европа. Изд. Св.Климент Охридски, 2017, с. 56.
  6. Турганова, Л. Внутренний контроль системы бухгалтерского учета коммерческих организаций в современных условиях. // News of science. Proceedings of materials the international scientific conference. Czech Republic, Karlovy Vary – Russia, Moscow, 30-31 August 2015.
  7. Функционален анализ на секторна политика „Контролна среда в публичния сектор“ 2019 година (<https://www.strategy.bg/Publications/View.aspx?lang=bg-BG&categoryId=&Id=266&y=&m=&d=>).
  8. Христов, И., Димитрова, Л. Разбираемост на текстовата информация – концепция и приложение в съвременните изследвания по счетоводство. // Бизнес управление, Свищов: Академично издателство „Ценов“, 2016, №2, с. 41-62.
  9. Христов, И. Оценка на фактора „четивност“: нов поглед върху годишните доклади за дейността на публичните предприятия. // Икономика и компютърни науки, 2021, бр. 2, с. 30-40.
  10. Цончева, Г. Изследване влиянието и значението на нефинансовата информация за инвеститорите. // Научна конференция на младите научни работници. Сборник с доклади, Варна: Наука и икономика, 2016, с. 199-208.

11. Цончева, Г. Изследване качеството на счетоводната информация и изграждане на висококачествена счетоводна информационна система. // Бизнес посоки, Бургас: Център по икономически и управленски науки. Бургаски свободен университет, 2018, №2, с. 138 – 1.
12. Anthony, R. Planning and control systems: A framework for analysis. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1965, pp.78-115.
13. Brawn, B. Auditing history, 2017 ([https://www.slideshare.net/Rakibulislam49/auditing-history?from\\_action=save](https://www.slideshare.net/Rakibulislam49/auditing-history?from_action=save)).
14. Business for Social Responsibility, Introduction ([www.bsr.org](http://www.bsr.org)).
15. Chapter 1: Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects (<https://na.theiia.org/iia/PDF/Public%20Documents/Chapter%201%20Internal%20Auditing%20History%20Evolution%20and%20Prospects.pdf>).
16. Federal budget, United Arab Emirates (<https://www.mof.gov.ae/en/media/lists/publicationslib/attachments/1/budget%20planning%20handbook.pdf>).
17. Financial Management and Control Manual. Ministry of finance of montenegro – (<file:///C:/Users/plamena/Desktop/Svi6tovStydiq/Financial%20management%20and%20control%20Manual.pdf>).
18. Gabriel, B. Internal control – Key element of the financial control system in the European Union ([https://www.researchgate.net/publication/227465547\\_Internal\\_Control\\_-\\_Key\\_Element\\_of\\_the\\_Financial\\_Control\\_System\\_in\\_the\\_European\\_Union](https://www.researchgate.net/publication/227465547_Internal_Control_-_Key_Element_of_the_Financial_Control_System_in_the_European_Union)).
19. H.R.3763 - Sarbanes-Oxley Act of 2002 (<https://www.congress.gov/bill/107th-congress/house-bill/3763>).
20. Internal audit in the canadian federal government [https://evaluationcanada.ca/distribution/20030601\\_macdonald\\_doug\\_a.pdf](https://evaluationcanada.ca/distribution/20030601_macdonald_doug_a.pdf).
21. Internal Controls – A Review of Current Developments. Professional Accountants in Business Committee. Information Paper August 2006 (<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/internal-controls-a-revie.pdf>).
22. Internal Control Frameworks: COSO, CoCo, and the UK Corporate Governance Code (<https://cgleaders.wordpress.com/2011/07/12/codes-2/>).



23. Intermediate Pharmacy Practice Experience – IPPE, (<https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Bulgarian.pdf>).
24. Jenkins, Ch. Transformation in the British common-law constitution. McGill University, Montréal, 2002 ([http://digitool.library.mcgill.ca/webclient/StreamGate?folder\\_id=0&dvs=1551270039268~692](http://digitool.library.mcgill.ca/webclient/StreamGate?folder_id=0&dvs=1551270039268~692)).
25. Kendrick, M. Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code (The Turnbull Report). // Risk Management, 2000, Vol. 2, Issue 4, pp. 65-69.
26. Lefter, V. Improving the Financial Control – A Priority of Corporate Management Nowadays (<http://store.ectap.ro/articole/204.pdf>, 2018).
27. Mansour, A. United arab emirates federal budgetary process: The decision-making styles. // Journal of Public Budgeting, 2010, 22(3):343-375.
28. Madya, Dr. Controlling: An Islamic Perspective. // Research Journal of Finance and Accounting, 2012, Vol. 3, №9.
29. Mayer ,C. Firm Control ([www.finance.ox.ac.uk](http://www.finance.ox.ac.uk), последно видян на 25.06.2009).
30. Martorano, B. Tax Policy and Inequality in Latin America. Institute of Development Studies at the University of Sussex, 2018 (<https://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/tax-policy-and-inequality-latin-america-english-2018.pdf>).
31. Public internal control system in the European Union ([http://ec.europa.eu/budget/pic/lib/docs/2017/CD\\_02\\_DP\\_IllustratingEssentialICElements.pdf](http://ec.europa.eu/budget/pic/lib/docs/2017/CD_02_DP_IllustratingEssentialICElements.pdf)).
32. Ramamoorti, Sr. Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects (<https://na.theiia.org/iia/PDF/Public%20Documents/Chapter%201%20Internal%20Auditing%20History%20Evolution%20and%20Prospects.pdf>).
33. Sibirskaya, E. Economic Systems Analysis: Statistical Indicators, (Studies in Systems, Decision and Control, Band 158) Paperback, 2019, p. 78.
34. Standards & Guidance — International Professional Practices Framework (IPPF) (<https://global.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>).
35. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission COSO (<https://www.coso.org/Pages/default.aspx>).

36. Yurniwati, A. Control Environment Analysis at Government Internal Control System: Indonesia Case, *Procedia. // Social and Behavioral Sciences*, 2015, Vol. 211, pp. 844 – 850.
37. W. Blake Odgers. *The Common Law of England*. London. 1920, p. 51-52.
38. What is COBIT? (<https://www.cio.com/article/3243684/what-is-cobit-a-framework-for-alignment-and-governance.html>).

### **Нормативни актове и документи**

1. Вътрешен одит и контрол на предприятието. Проект по програма „Леонардо да Винчи“: „Разработване на приложни курсове, основани на обмен на обучителни иновации в областта на финансите и мениджмънта, за допълнително обучение на предприемачи и специалисти в Латвия, Литва и България” ([http://www.bcci.bg/bulgarian/projects/latvia/4\\_IAKU\\_eng\\_galigais\\_5\\_INTA\\_BG\\_edit.pdf](http://www.bcci.bg/bulgarian/projects/latvia/4_IAKU_eng_galigais_5_INTA_BG_edit.pdf)).
2. Граждански процесуален кодекс. // Обн. ДВ, бр. 59 от 20 юли 2007 г. (...) изм. и доп. ДВ, бр. 102 от 23 декември 2022 г., изм. и доп. ДВ, бр.11 от 2 февруари 2023 г.
3. Данъчно-осигурителен процесуален кодекс. // Обн. ДВ, бр. 105 от 29 декември 2005 г., изм. ДВ, бр. 30 от 11 април 2006 г. (...) изм. ДВ, бр. 102 от 23 декември 2022 г., доп. ДВ, бр. 8 от 25 януари 2023 г.
4. Дефиниране и характеристика на контрола (<http://mitko.villaverde-bansko.com/Publichna%20Administraciq/single-lesson-13-1.html>).
5. Директива относно екологичната отговорност ([http://ec.europa.eu/environment/legal/liability/pdf/factsheet/ELD%20factsheet\\_BG.pdf](http://ec.europa.eu/environment/legal/liability/pdf/factsheet/ELD%20factsheet_BG.pdf))
6. Доклад на Европейската сметна палата: Процедури за внос – неефективното им прилагане и недостатъците им в правната рамка се отразяват неблагоприятно върху финансовите интереси на ЕС (<https://www.eca.europa.eu>).
7. Европарламентът се усъмни в доклад на ОЛАФ, в който България е сред „отличниците” (<https://e-razgrad.bg/европарламентът-се-усъмни-в-доклад-на/>).
8. Европейска сметна палата (<https://www.eca.europa.eu/bg/Pages/Structure.aspx>).

9. Закон за административните нарушения и наказания. // Обн. ДВ, бр. 92 от 28 ноември 1969 г., изм. ДВ, бр. 54 от 11 юли 1978 г. (...) изм. ДВ, бр. 21 от 12 март 2021 г., изм. ДВ, бр. 25 от 29 март 2022 г., доп. ДВ, бр. 51 от 1 юли 2022 г.
10. Закон за вътрешния одит в публичния сектор. // Обн. ДВ, бр. 27 от 31 март 2006 г. (...) доп. ДВ, бр. 64 от 13 август 2019 г., изм. и доп. ДВ, бр. 100 от 20 декември 2019 г.
11. Закон за дейността на колективните инвестиционни схеми и на други предприятия за колективно инвестиране. // Обн. ДВ, бр. 77 от 4 октомври 2011 г. (...) изм. и доп. ДВ, бр. 16 от 25 февруари 2022 г., изм. и доп. ДВ, бр. 25 от 29 март 2022 г., изм. и доп. ДВ, бр. 51 от 1 юли 2022 г.
12. Закон за достъп до обществена информация. // Обн. ДВ, бр. 55 от 7 юли 2000 г. (...) изм. ДВ, бр. 17 от 26 февруари 2019 г., изм. ДВ, бр. 15 от 22 Февруари 2022 г.
13. Закон за държавната собственост. // Обн. ДВ, бр. 44 от 21 май 1996 г., изм. ДВ, бр. 104 от 6 декември 1996 г. (...) изм. ДВ, бр. 32 от 26 април 2022 г., изм. ДВ, бр. 102 от 23 декември 2022 г.
14. Закон за държавната финансова инспекция. // Обн. ДВ, бр. 33 от 21 април 2006 г., изм. ДВ, бр. 59 от 21 юли 2006, изм. ДВ, бр. 59 от 20 юли 2007, изм. и доп. ДВ, бр. 61 от 11 август 2015 г., изм. ДВ, бр. 43 от 7 юни 2016 г., изм. и доп. ДВ, бр. 85 от 24 октомври 2017 г.
15. Закон за защита на квалифицираната информация. // Обн. ДВ, бр. 45 от 30 април 2002 г. (...) изм. ДВ, бр. 80 от 24 септември 2021 г., доп. ДВ, бр. 62 от 5 август 2022 г.
16. Закон за министерството на вътрешните работи. // Обн. ДВ, бр. 53 от 27 юни 2014 г. (...) изм. ДВ, бр. 56 от 19 юли 2022 г., изм. и доп. ДВ, бр. 62 от 5 август 2022 г.
17. Закон за митниците. // Обн. ДВ, бр. 15 от 6 февруари 1998 г. (...) изм. ДВ, бр. 14 от 18 февруари 2020 г., доп. ДВ, бр. 62 от 5 август 2022 г.
18. Закон за Националната агенция за приходите. // Обн. ДВ, бр. 112 от 29 ноември 2002 г. (...) изм. ДВ, бр. 56 от 19 юли 2022 г., доп. ДВ, бр. 102 от 23 декември 2022 г.
19. Закон за нормативните актове. // Обн. ДВ, бр. 27 от 3 април 1973 г., изм. ДВ, бр. 65 от 21 юли 1995 г., доп. ДВ, бр. 55 от 17 юни 2003 г., изм. ДВ, бр. 46 от 12 юни 2007 г., изм. и доп. ДВ, бр. 34 от 3 май 2016 г.

20. Закона за пазарите на финансови инструменти. // Обн. ДВ, бр. 52 от 29 юни 2007 г. (...) изм. и доп. ДВ, бр. 25 от 29 март 2022 г., изм. и доп. ДВ, бр. 51 от 1 юли 2022 г., изм. и доп. ДВ, бр. 8 от 25 януари 2023 г.
21. Закон за публично-частното партньорство. // Обн. ДВ, бр. 45 от 15 юни 2012 г. (...) изм. и доп. ДВ, бр. 13 от 16 февруари 2016 г., изм. ДВ, бр. 85 от 24 октомври 2017 г., отм. ДВ, бр. 96 от 1 декември 2017 г.
22. Закон за сметната палата. // Обн. ДВ, бр. 12 от 13.02.2015 г., изм. бр. 98 от 9.12.2016 г., в сила от 1.01.2017 г., бр. 96 от 1.12.2017 г., в сила от 1.01.2018 г., бр. 99 от 12.12.2017 г., в сила от 1.01.2018 г., доп. бр. 103 от 28.12.2017 г., в сила от 1.01.2018 г., изм. бр. 7 от 19.01.2018 г.
23. Закон за счетоводството. // Обн. ДВ, бр. 95 от 8 декември 2015 г. (...) доп. ДВ, бр. 105 от 11 декември 2020 г., изм. и доп. ДВ, бр. 19 от 5 март 2021 г.
24. Закон за финансово управление и контрол в публичния сектор. // Обн. ДВ, бр. 21 от 10 март 2006 г. (...) изм. ДВ, бр. 95 от 29 ноември 2016 г., изм. и доп. ДВ, бр. 13 от 12 февруари 2019 г.
25. Международни стандарти за професионалната практика по вътрешен одит (Стандартите)  
([https://www.iiabg.org/index.php?option=com\\_content&view=article&id=440&Itemid=273&lang=bg](https://www.iiabg.org/index.php?option=com_content&view=article&id=440&Itemid=273&lang=bg)).
26. Методически насоки по елементите на финансово управление и контрол (<https://fukvorpublic.minfin.bg/Public/DocumentList?sectionId=3>).
27. Наказателно-процесуален кодекс. // Обн. ДВ, бр. 86 от 28 октомври 2005 г., изм. ДВ, бр. 46 от 12 юни 2007 г. (...) изм. ДВ, бр. 80 от 24 септември 2021 г., изм. ДВ(...) бр. 85 от 12 октомври 2021 г., изм. и доп. ДВ, бр. 32 от 26 април 2022 г., доп. ДВ, бр. 62 от 5 август 2022 г.
28. Наредба за процедурата за определяне на състава и дейността на одитните комитети в организациите от публичния сектор. // Приета с ПМС №24 от 26.01.2017 г., обн. ДВ, бр. 11 от 31 януари 2017 г.
29. Наредба №1 от 30 март 2017 г. за условията, реда и начина за извършване на външни оценки за осигуряване качеството на вътрешния одит. // Обн. ДВ, бр. 29 от 7 април 2017 г.

30. Наредба № Н-2 от 30.06.2016 г. за реда и начина за осъществяване, координация и хармонизация на специфичните одитни дейности по фондове и програми на Европейския съюз, издадена от министъра на финансите, обн. ДВ, бр. 52 от 8.07.2016 г., изм. и доп. бр. 86 от 27.10.2017 г.
31. Наредба №38 за изискванията към дейността на инвестиционните посредници. // Обн. ДВ, бр. 51 от 5 юни 2020 г., изм. ДВ, бр. 48 от 8 юни 2021 г., изм. и доп. ДВ, бр. 68 от 17 август 2021 г., изм. и доп. ДВ, бр. 26 от 1 април 2022 г., изм. и доп. ДВ, бр. 27 от 5 април 2022 г., изм. и доп. ДВ, бр. 55 от 15 юли 2022 г.
32. Наредба 13А 10-403 за пределните размери на естествените фирми, брака и липсите на стоково-материални ценности при съхраняването и транспортирането им. // Обн. ДВ, бр. 61 от 31 юли 1959 г. (...) изм. ДВ, бр. 28 от 8 април 1980 г., изм. ДВ, бр. 41 от 22 май 2007 г.
33. Наредба за формата, съдържанието, сроковете, реда и начина за представяне на информацията по чл. 8, ал. 1 от Закона за финансовото управление и контрол в публичния сектор, приета с ПМС №242 от 24.09.2019 г., обн. ДВ, бр. 76 от 27.09.2019 г.
34. Наредба за приватизация и следприватизационен контрол (<http://vidin.bg/wps/portal/vidin/obshtinski-savet/os-rules/os-law>).
35. Наредба за условията и реда за съставяне на тригодишната бюджетна прогноза (<http://vidin.bg/wps/portal/vidin/obshtinski-savet/os-rules/os-law>).
36. Наръчник за вътрешен одит. Утвърден със Заповед №ЗМФ 184/06.03.2020 г. (<https://fukvpublic.minfin.bg/Public/DocumentList?sectionId=3>).
37. Насоки за въвеждането на управлението на риска в организациите от публичния сектор. Министерство на финансите ([file:///C:/Users/plamena/Desktop/VOy4ebnik/Risk\\_management\\_last\\_skaniran%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/plamena/Desktop/VOy4ebnik/Risk_management_last_skaniran%20(1).pdf)).
38. Национална агенция за приходите (<https://nra.bg/wps/portal/nra/za-nap/2016-2020>).
39. Преговори за присъединяване/ Преговорни глави/ Глава 28. Финансов контрол (<http://old.europe.bg/htmls/page.php?category=150>).

40. Системи за контрол на политика за сближаване ([http://ec.europa.eu/regional\\_policy/sources/docgener/presenta/audit2009/audit2009\\_bg.pdf](http://ec.europa.eu/regional_policy/sources/docgener/presenta/audit2009/audit2009_bg.pdf)).
41. Указания за годишното докладване за състоянието на системите за финансово управление и контрол за 2022 г. в организациите от публичния сектор. Министерство на финансите, Дирекция „Методология на контрола и вътрешния одит“ (<https://fukvopublic.minfin.bg/Public/DocumentList?sectionId=3>).
42. Указания за осъществяване на управленската отговорност в организациите от публичния сектор. Министерство на финансите, Дирекция „Методология на контрола и вътрешния одит“ (<https://fukvopublic.minfin.bg/Public/DocumentList?sectionId=3>).
43. Указания за осъществяване на предварителен контрол. Утвърдени от министъра на финансите (<https://fukvopublic.minfin.bg/Public/DocumentList?sectionId=3>).
44. Управляващ орган на оперативна програма „Развитие на конкурентоспособността на българската икономика” 2007 – 2013 (<http://www.opcompetitiveness.bg/index.php>).