

Нормативното регламентиране на принципите на финансовия контрол

Пламена Недялкова

Regulates the principles of financial control

Plamena Nedyalkova

Abstract

The characteristics of the regulation of the principles of financial control is a major and still current practice for the control point. The main objective of this report is to present the nature and specifics of each principle to the normative act that regulates. It can be assumed that this report is an attempt to present a summary of all the main principles of financial control.

Key Words: principles, financial control

За да се изследват принципите на финансовия контрол е необходимо, акцента да се постави върху тяхното нормативно регламентиране. Изследването на нормативните актове, в които се регламентират принципите на финансовия контрол е продиктувано от обстоятелството, че нормативния акт предопределя същността и особеностите на регламентираното правило за поведение /каквито реално са принципите на финансовия контрол/.

С помощта на таблица № 1 е направен опит да се представят принципите на финансовия контрол, както и нормативните актове, в които се разкрива законовата интерпретация на всеки един принцип, а именно:

Таблица 1

Представяне на основните принципи на финансовия контрол регламентирани в Нормативните актове на Република България

№	Наименование на принципа	Закон за независимия финансов одит (ЗНФО)	Данъчно-осигурителен процесуален кодекс (ДОПК)	Закон за държ. финансова инспекция (ЗДФИ)	Закон за сметната палата (ЗСП)	Закон за фин. Управл-е и контрол в публ. сектор (ЗФУКПС)
1	Независимост	ДА (в чл.2)	ДА (в чл.4)	Не е регламентиран	ДА (чл.2,ал.1)	Не е регламентиран
2	Прозрачност на контрола	ДА (в чл.40м)	Не е регламентиран	Не е регламентиран	Да (чл.2,ал.2)	Да (чл.3,ал.1)
3	Ефективност на контрола	Да (чл.6 т.4 и в чл.40з)	Не е регламентиран	Не е регламентиран	Да (чл.4 и в Доп. разпоредби §1,т.26)	Да (чл.5,ал.2,т.3)
4	Законосъобразност	Да (чл.35,ал.2)	Да (чл.41,ал.3 и чл.160, ал.2)	Използван е термина "законност" в чл. 3	Да (в чл.4)	Да (в Допълнителните разпоредби §1 т.2)
5	Целесъобразност	Да (чл.35,ал.2)	Не е регламентиран	Не е регламентиран	Не е регламентиран	Не е регламентиран
6	Служебно начало	Не е регламентиран	Да (в чл.5)	Да (в чл.3 както и в Допълнителните разпоредби §1 т.7)	Не е регламентиран	Не е регламентиран
7	Добро финансово управление	Не е регламентиран	Не е регламентиран	Не е регламентиран	Не е регламентиран	Да (чл. 3, ал.1)
8	Конфиденциалност	Да (в чл. 7, т.4)	Не е регламентиран	Да (в чл.3, както и в Допълнителните разпоредби §1 т.4)	Не е регламентиран	Не е регламентиран
9	Обективност	Да (в чл. 7, т. 2, чл. 21а т.2 и чл.33)	Да (в Чл. 3)	Да (в чл.3, както и в Допълнителните разпоредби §1 т.6)	Да (в чл. 11)	Не е регламентиран
10	Отговорност	Да (в чл. 33а, чл.34, чл.35)	Да (в чл.17 ал.6, чл.18, чл.19,чл.21)	Да (в чл.18, чл.21, чл.22, чл.23, чл. 27,чл.28 и чл. 29)	Да (чл.35, ал.5 и чл. 51, ал. 1)	Разглежда се принцип "Управленска отговорност"

От така представените данни в таблицата, могат да се изведат следните по-важни изводи:

1. основните принципи с помощта, на които се осъществява финансов контролния процес, не са регламентирани в един единствен нормативен акт. Независимо от обстоятелството, че са представени в различни нормативни актове, 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 законодателни 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.

Първият принцип, представен в таблица № 1 е **независимост на финансовия контрол**. Този принцип през годините доказва своето важно място и значение в контролния процес. Оказа се, че законодателното регламентиране на принципа представено в Лимската декларация, не е достатъчно за правилното му практическо приложение. Тази е и причината Европейската комисия в нотифицирано си Решение под номер С(2006) 4026 от 29 септември 2006 г., във връзка с определянето на критериите за извършването на одит съгласно изискванията на Регламент (ЕО) № 882/2004 на Европейския парламент, да доразвие законово дефиниране на принципа “независимост на контрола” и неговото приложение. В посоченото Решение С(2006)4026 е регламентирано, че независимостта на контрола, ще се прояви само тогава, когато по време на контролния процес, контролираните органи трябва да са освободени от всякакъв търговски, финансов, йерархически, политически или друг натиск, който би могъл да влияе върху тяхната оценка или върху резултата от контролния процес.

В нашето законодателство, този принцип законово е представен в Закона за независимия финансов одит, Данъчно –осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, Закона за сметната палата и Закон 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 на независимост, представен в чл. 4 от ДОПК регламентира ненамеса в дейността на данъчните органи по отношение на точното определяне на данъчните задължения и санкционирането на данъчните субекти, въз основа на установените допуснати нарушения на данъчното законодателство. В нашата страна това е най-често срещаният принцип, който се нарушава по време на контролния процес. Голяма част от данъчно задължените лица се стремят с помощта на различни незаконни действия да избегнат задълженията им да бъдат установени с точност, а злоупотребите към бюджета да не бъдат разкрити. Може да се приеме, че това и е една от причините за наличието на корупция в данъчната администрация. В анализа, който е направил Центърът за изследване на демокрацията, се установява, че над 65% от бизнеса плащат подкупи на данъчните, за да укроят измами с ДДС. Най-често опитите за фалшификации са именно по ЗДДС и са 81.1% от всички случаи.¹

Друга характерна особеност на Решение С(2006)4026 е, че в него са представени още 3 принципа, въз основа на които следва да протича контролният процес, а именно: **прозрачност; независима проверка и систематичен подход**.

Вторият основен принцип, който е представен в таблица №1 е **принципът прозрачност на финансовия контрол**. Историческите сведения сочат, че проблема за прозрачността е разгледан още в Договора за създаване на Европейската Общност от 1957 г. В чл. 255 от Договора, принципа „прозрачност” се определя със способността на всеки гражданин на

¹ Гроздев, Б., Данъчните биха отказали подкуп при 800 лв. заплата, в-к Сега, 2005 г., бр. 19

Съюза, както и всяко физическо или юридическо лице, което пребивава постоянно или има седалище според устройствения акт в държава-членка, да има право на достъп до документите на Европейския парламент, Съвета и Комисията, при спазване на определени принципи и условия. В подписания в Рим на 25 март 1957 г. Договор за създаване на общността, прозрачността се определя единствено само като възможността на всяко заинтересовано лице да има възможност за достъп до документите на Европейския парламент, Съвета и Комисията, т.е. не се поставя по никакъв начин въпросът за прозрачност на контролния процес като изискване.

Години след приемането на Договора, изискванията на обществото по отношение на отговорността и прозрачността на действията на целия държавния апарат, както и на дейността на Европейския съюз, придобиват все по-голямо значение. Причините за това следва да се търсят в засиления курс на движение на частните инвестиционни капиталови потоци към страни, предлагащи нововъзникващи пазари. Инвестиционният риск, пред който са изправени инвеститорите, а именно да няма обрщаемост на направените инвестиции, тъй като акционерите с контролно участие и мениджърите биха я задържали за себе си, постави пред контрола (и най-вече пред корпоративния контрол) нова задача. А именно, 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 (и най-вече на инвеститорите). Всеки един процес трябва да бъде представен и разкрит. Именно това според Англо-Саксонската система представлява принципа „прозрачност на контрола“. Този принцип е един от основните и важни принципи необходими за постигането на ефективен корпоративен контрол.²

Механизмите за спазването на този принцип изискват пълно законово регламентиране относно техния обхват и приложение. Така например, на 10 април 1984 г. се приема Осмата Директива 84/253, спазвайки изискванията на чл. 54, ал. 3, б. „g“ от Договора, която като цяло определяше изискванията към лицата, извършващи „проверки на годишните счетоводни отчети на дружествата и фирмите“³

През 2008 г. в Брюксел Чарли Мак Крийви, член на Европейската комисия, представи доклад⁴ относно достиженията на Общността в дружественото право, счетоводството и одита. В доклада си комисията признава, че всички директиви, които са приети между шестдесетте и осемдесетте години, са били изменени няколко пъти, с цел да се адаптират към новите икономически условия.⁵ Този процес не отмина и Директива 84/253. Първоначалната Осма директива бе заменена през 2006 г. от нова Директива 2006/43/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 17 май 2006 г. Новата директива съдържа разпоредби, с които Европейската комисия и Европейският съвет дават отговор на редица въпроси по финансовия одит. Много от тях бяха свързани с все по-нарастващата роля на одита за развитието на финансовите пазари, както и с по-големите изисквания на обществото към дейността по одитиране на финансовите отчети на предприятията. Друга характерна особеност на Директива 2006/43 е, че в нея се регламентира за първи път прозрачността на дейността на одитори и одиторски дружества, които извършват задължителен одит на дружества, извършващи дейности в обществен интерес.

Проблемите, които стоят за разрешаване пред Европейската комисия във връзка с контролната дейност, която тя налага, и механизмите, с помощта на които го постига, в много случаи засягат голям кръг заинтересовани лица. Познатата десетилетна американска практика, приета като „част от играта“ за даване на средства на публични служители, най-често

² Mayer, C., Firm Control, www.finance.ox.ac.uk, видяна на: 25.06.2009 г.

³ Осма директива на Съвета 84/253/ЕИО- Относно одобряването на лицата, натоварени с извършването на задължителни проверки на счетоводни документи, www.eur-lex.europa.eu

⁴ McCreevy, Ch. Акценти от пленарната сесия на Европейския парламент <http://www.eppgroup.eu>, видяна на: 5.09.2009г.

⁵ Осмата Директива 84/253 www.eur-lex.europa.eu

конгресмени или сенатори, за да се приеме или отклони някакво законодателно решение⁶, започна да се прокарва и към членовете на Европейската комисия. В доклада си през м. ноември 2001 г. Марк Лойд критикува работата на Европейския съюз и заявява, че “Европейската комисия признава, че на Европейския съюз се гледа от много хора като едно дистанционно, държано от конкретни лица и много често хората се чувстват отчуждени от работата на Европейския съюз”.⁷ Реакциите на Европейската комисия, като основен контролен орган, не се забавиха. С цел да запази своята независимост и постигане на прозрачност в действията ѝ, бяха приети редица мерки. Една от тези мерки беше приемането на Бялата книга за европейско управление, с помощта на която се дава възможност на всички институции на ЕС и държавите-членки да включат местните и регионалните си власти в процеса на изготвяне и прилагане на общностните политики.

Друга мярка, която предприе Европейската комисия е създаването на 9 ноември 2005 г., т.нар. Зелена книга “Европейска инициатива за прозрачност”. Книгата се състои от 3 глави, даващи възможност на заинтересованите лица да проследят работата на Европейската комисия в три направления:

1. прозрачност относно структурната рамка за дейността на лобистите (представителите на интересите);
2. обратна връзка относно минималните стандарти на Комисията за консултиране („стандарти за консултиране“);
3. предоставяне на информацията за бенефициерите на фондове на ЕС – в тази част заинтересованите лица ще имат възможност да получат информация за получателите средства по различни европейски фондове, управлявани от Комисията, в партньорство с държавите-членки, а именно Структурните фондове и Общата селскостопанска политика.

В процеса по утвърждаване на принципа „прозрачност”, оказва влияние и голям кръг международни организации: така например: Организацията за икономическо сътрудничество и развитие през 1999 г. разработи и прие набор от Принципи за корпоративно управление на страните членки на Организацията. Може да се приеме, че основният принцип, на който е отделено специално внимание, това е на принципа на “прозрачност”. Тъй като се счита че той ще е спазен, само тогава когато, контролната дейност “подсигури навременно и актуално разкриване на информация относно всички съществени въпроси, засягащи корпорацията, включително финансовото положение, резултатността, собствеността и управлението и контрола на компанията”.⁸

Значението и важността на принципа „прозрачност” по време на контролния процес, все по-често се откроява на фона на един много важен и неразрешен до момента проблем, а именно неясните и противоречиви текстове на голяма част от законите ни. Динамично променящата се нормативна уредба, поставяща неуточнени законови изисквания пред контролните органи, е една от основните причини за нарушаването на този принцип. Законите на страната ни се приемат от законодателната власт, но тълкуването им се осъществява от изпълнителната власт. Това от своя страна дава възможност за реализирането на неефективен контролен процес, а от друга страна е предпоставка за наличието на корупция в изпълнителната власт. Статистическите сведения сочат, че от началото на реформата, на Министерски съвет е издал 46 наредби и инструкции за допълване на данъчното законодателство. През периода, 1996-1998 г. само, Главна данъчна дирекция (ГДД) заедно с Министерството на финансите са издали общо 71 тълкувателни писма, за 2009 г. те са общо 990 на брой, а за 2008 г. тълкувателните писма са 1550, като 980 са свързани с тълкуване на измененията, настъпили през 2007 г. на

⁶ Цеков, Б., Закон за лобизма ще освети задкулисието на парламента, в-к Политика, 2007, бр. 7

⁷ Lloyd, M., Report of European Governance White Paper, www.nd.durham.gov.uk

⁸ Принципите на OECD <http://www.oecd.org>, видяни на 09.03. 2009г.

ЗДДС и ППЗДДС.⁹

Принципът „ефективност на финансовия контрол“ за първи път законодателно е регламентиран в Лимската декларация от 1977 г. В декларацията се приема, че контролът ще бъде ефективен само тогава, когато съществува ефективно изградена и здрава система за контрол. През годините нормативното изменение, с цел доуточняване на приложимостта на принципа, остана настрана от обсега на законодателя. Приоритетно законово значение се даваше на останалите принципи на финансовия контрол, но не и на принципа „ефективност“.

Бързото развитие на частния сектор и навлизането на чужди капитали и инвестиции в България поставиха пред финансовия контрол нови изисквания и предизвикателства. Днес, неговата основна задача е, да гарантира сигурността и стабилността на финансовия пазар на страната ни, уповавайки на неговия методологичен контролен апарат. Ефективното решение на тази задача ще бъде постигнато само тогава, когато са спазени всички предписани законови контролни норми и правилно са приложени всички принципи на контрола.

Според *В. Бурцев* основният и важен въпрос, който съществува в теорията и практиката на контрола е, да се определи неговата ефективност. В изследванията, които е направил, Бурцев установява, че с помощта на “два показателя може да се определи ефективността на контрола:¹⁰

1. равнището на качествено изпълнените организационни функции;
2. правилното приложение и спазване на професионалните стандарти и етичния кодекс.

Според *М. Динев* ефективността на контрола “се определя като степен, до която са постигнати целите като израз на взаимоотношение на постигания желан ефект от дейността. За идеален вариант на ефективност се смята крайният резултат да съвпада с желаните резултати.”¹¹

Проблемът за ефективността на контрола е обект на изследване от различни специалисти, така например в изследванията които са направени, се установява, че все още съществуват различни гледни точки и подходи при процесите по определянето на цялостната ефективност на контролната дейност. Това се дължи на обстоятелството, че:¹²

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

Застъпвайки становището на *Хр. Богданов* приемаме, че “ефективността може да се използва като критерий за оценка на контролната дейност”¹³, т.е. значението на този принцип е да представи една крайна оценка на вече приключения контролен процес.

Въз основа на така представените становища, може да се приеме, че все още липса еднозначен отговор какво представлява „принципът ефективност на финансовия контрол“ и какво следва да се има предвид под дефиницията „ефективност на финансовия контрол“. Считаме, че ефективността на финансовия контрол, следва да се приеме като един краен положителен резултат, реализиран въз основа на правилното спазване и прилагане на принципа ефективност по време на самия контролен процес.

Самият принцип можем да го дефинираме като правило, което изисква от контролните органи да се спазват както всички социални и законово регламентираните норми, така и всички

⁹ Прозрачност на данъчните регламенти и цената за съобразяване, Доклад представен на международната конференция "Чуждестранни инвестиции, прозрачност и икономически растеж" на Институт за пазарна икономика, www.ime-bg.org, видяна на 28.08.2010 г.

¹⁰ Бурцев, В., Основные принципы организации государственного контроля в современных, сп. Финансовый менеджмент, 2001, бр. 2

¹¹ Динев, М., Цит. съч., с. 63

¹² Богданов, Х., Относно ефективността на контрола, сборник доклади: Международна научно-практическа конференция – Евроинтеграционните процеси и предизвикателствата пред стопанската отчетност, анализа и одита, АИ "Ценов", 2006 г. с.438

¹³ Богданов, Х., Цит. съч., с.439

принципи върху които се изгражда цялата контролна система на страната ни. Съпоставяйки го с останалите принципи на финансовия контрол, принципът „ефективност“ има голямо обществено и социално значение, тъй като нарушаването му е предпоставка за:

1. намаляване общественото доверие към работата на контролните органи;
2. предоставяне на възможност за образуване на различни корупционни схеми, водещи след себе си до злоупотреби със служебно положение и облагодетелстване на лица, заемащи държавни контролни длъжности.
3. Застрашаване сигурността и стабилността на страната ни, тъй като неспазването на определените принципи и норми, както от страна на контролните органи, така и от страна на обществото, би довело след себе си до анархизъм. Контролните органи трябва да служат като пример, че държавните закони се отнасят до всички и всеки, който ги наруши, следва да му се търси отговорност за неговите действия.¹⁴

От така представената информация в таблица № 1 се установява, че за правилното протичане и осъществяване на самия контролен процес следва да се спазват **принципите целесъобразност и законосъобразност на финансовия контрол**. 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”¹⁵. Застъпвайки посоченото становище считаме, че за по-пълното и точно представяне на спецификите на двата принципа е необходимо да бъдат разгледани заедно, а не отделно.

За да се представи същността на принципите целесъобразност и законосъобразност на финансовия контрол, е необходимо да се изследват първо самите понятия „целесъобразност“ и „законосъобразност“ и след това да се представи тяхното практическо приложение.

От философска гледна точка целесъобразността се определя, като “вид последователност на явленията. Истински действителна целесъобразност има само тогава, когато е в противовес на причинно-следствената връзка, където предходното събитие определя някое по-късно събитие.”¹⁶

Самото понятие “целесъобразност” е съставено от две отделни съставни думи, а именно от думата “цел” и от думата “съобразност”. Целта, която е поставена за постигане в контролния процес, не винаги 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 с законовите регламенти, представени в нормативните актове на страната ни. Приема се, че ако се наруши едно от тези условия, то определената цел ще бъде не целесъобразна.

Следва да се има предвид, че съществува различие между принципите „законност“ и „законосъобразност“. Принципът „законност“ изисква всяко контролно действие на участниците в контролния процес да е съобразено с нормативните актове на страната ни. От

¹⁴ Въпреки важността на принципа, неговото законово регламентиране се представя едва в няколко нормативни акта, така например: в чл. 6 и чл. 40 на Закона за независимия финансов одит, чл. 4 на Закона за сметната палата, както и в Закона за финансово управление и контрол в публичния сектор чл. 5, ал. 2 и др. Вземайки под внимание предварително поставените ограничения в разработката, както и придържайки се към предварително поставената цел и задачи, считаме че акцентираният по-важни проблеми и въпроси, могат да бъдат обекти на самостоятелно по-подробно проучване.

¹⁵ Динев, М., Цит.съч, с.62

¹⁶ Щайнер, Р., Философия на свободата, Даскалов, 2007г., с. 48

друга страна, принципът намира отражение и в процесите по издаване на административни актове от страна на контролните органи, като въз основа на този принцип се изисква издаденият административен акт да бъде изцяло съобразен с нормативните актове на страната. Придържайки се към посоченото твърдение може да се приеме, че съществува много тясна граница между двете дефиниции „законност“ и „законосъобразност“. Законността се проявява по време на самия контролен процес, докато от гледна точка на административния контрол законосъобразността се представя по време на процесите по съставянето на административните актове от страна на контролните органи.

Принципът на доброто финансово управление 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“.

За да се приложи правилно този принцип, е необходимо контролните органи добре да познават:

1. базовите правила за съставяне и четене на отчетите на организациите;
2. познаване на механизмите за формирането и използването на коефициентите за финансов анализ на дейността на организациите;
3. възможността за организиране на адекватен финансов контрол не само върху отделната цялостната дейност на организациите, но и върху всички отрасли, сектори и звена изграждащи цялостната стопанска единица на страната ни.

Този принцип, така както и принципът „прозрачност“, започна да придобива все по-голямо значение и важност, особено с изявеното участие на страната ни в структурните фондове на Европейския съюз. Чувствителността на Европейския съюз към средствата, които предоставя на страната ни, е една от основната причина за налагането на различни мерки гарантиращи правилността на изразходването на предоставените средства. Може да се приеме, че една от тези мерки е въвеждането на контролния европейски принцип „добро финансово управление“ в българското законодателство. Целта на този принцип да предостави възможност на Европейската комисия да проконтролира правилното използване на предоставените средства на страната ни.

Изискванията на Европейския съюз бяха спазени, с приетия през 2000 г. Закон за държавния вътрешен финансов контрол (ЗДВФК). Принципът на добро финансово управление постави в тогавашния ЗДВФК, да бъдат засегнати въпросите за:¹⁷

1. приложението на системите за финансово управление и контрол да е отговорност на разпоредителите с бюджетни кредити; предварителният контрол да се осъществява главно от тези разпоредители – министерства и държавни агенции, но може да бъде осъществяван и от Агенцията за ДВФК по нейна инициатива, на базата на оценка на риска;
2. при въвеждането на тези системи ресорният министър следва указанията на Агенцията и спазва нейните препоръки;
3. агенцията за ДВФК да проверява/одитира правилното прилагане и функциониране на системите за финансово управление и контрол на министерствата/агенциите, чрез одит на системите (проверка на съответствието и по същество), одит на изпълнението, одит на информационните технологии и др. Агенцията отговаря за извършването на последващ одит;
4. агенцията за ДВФК да отговоря за хармонизирането на контролните/одитни правила в целия държавен сектор и гарантира правилното прилагане на тези правила;

¹⁷ CONF –BG 4/01 Междуправителствена конференция за присъединяването на Република България към Европейския съюз, Брюксел, 2001 г.

5. министерство на финансите чрез Агенцията за ДВФК да отговаря за анализирането и обобщаването на контролните резултати на всички нива в изпълнителната власт и редовно да докладва на Министерския съвет.

С течение на времето се установява, че всичките посочени по-горе изисквания, с помощта на които се гарантираше спазването на принципа за добро финансово управление не могат да бъдат обхванати и адекватно прилагани с помощта на един единствен закон. Това съответно доведе до отмяната на Закона за държавния вътрешен финансов контрол и до приемането на други нови нормативни актове, с помощта на които отделно се разглеждат поставените проблеми, във връзка с гарантирането на доброто финансово управление в страната, а именно: Закона за държавната финансова инспекция (ЗДФИ), Закона за финансовото управление и контрол в публичния сектор (ЗФУКП) и Закона за вътрешния одит в публичния сектор (ЗВОП).

Важността на принципа се подчерта на състоялата се конференция във Валенсия през октомври 2007 г. на европейските министри на местното и регионално 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 една 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 съответствие с Европейската харта за местно самоуправление и други стандарти на Съвета на Европа. На по-късен етап стратегията се подкрепи 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 принцип, който следва да бъде спазван по време на финансовия контролен процес е принципът „служебно начало“. Специфичното е, че този принцип има особено значение за текущия контролен процес. Неговото въвеждане в контролната практика на страната ни бе 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)¹⁸, 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 данъчният нормативен акт представя принципа като: 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.¹⁹

От така представените законови дефиниции за същността на принципа „служебно начало“, се установява, че съществува различие между двата закона, представящи този принцип. В ЗДФИ контролните органи са самите финансови инспектори, а в ДОПК са органите по приходите и публичните изпълнители. Независимо от тези различия, може да се приеме, че

¹⁸ Закон за държавната финансова инспекция - Обн. ДВ. бр.33 от 21 Април 2006г., изм. ДВ. бр.59 от 21 Юли 2006г., изм. ДВ. бр.59 от 20 Юли 2007г., изм. ДВ. бр.64 от 7 Август 2007г., изм. ДВ. бр.86 от 26 Октомври 2007г., изм. ДВ. бр.98 от 14 Ноември 2008г.

¹⁹ Данъчно-осигурителен процесуален кодекс - В сила от 01.01.2006 г., Обн. ДВ. бр.105 от 29 Декември 2005г., изм. ДВ. бр.30 от 11 Април 2006г., изм. ДВ. бр.33 от 21 Април 2006г., изм. ДВ. бр.34 от 25 Април 2006г., изм. ДВ. бр.59 от 21 Юли 2006г., изм. ДВ. бр.63 от 4 Август 2006г., изм. ДВ. бр.73 от 5 Септември 2006г., изм. ДВ. бр.12 от 13 Февруари 2009г., изм. ДВ. бр.32 от 28 Април 2009г., изм. ДВ. бр.41 от 2 Юни 2009г., изм. ДВ. бр.93 от 24 Ноември 2009г.

принципът „служебно начало“ се интерпретира по един и същи начин в тази нормативни актове, а именно: независимо кой контролен орган ще води самия контролен процес (т.е. дали финансови инспектори, ораните по приходите или някой публичен изпълнител), то негово задължение е със своите действия да осигури законосъобразното и целесъобразното протичане на самия контролен процес.

В преходните разпоредби на Закона за държавната финансова инспекция е посочено, че под **принципа конфиденциалност** следва да се разбира забраната 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.

В приетия през 2008 г. Закон за независимия финансов одит са регламентирани принципите, които е длъжен да спазва всеки одитор, а именно: независимост, професионална компетентност, конфиденциалност, почтеност и обективност. Принципът „конфиденциалност“ е регламентиран в същия закон в чл. 7 т. 4, като съгласно този принцип одиторът е длъжен да запази в тайна информацията за дейността на предприятието клиент, получена в резултат на извършения независим одит.

Въз основа на представените дефиниции и в двата закона, се установява че конфиденциалността е принцип, който следва да се спазва след приключване на контролната дейност. Информацията, която инспекторите или одиторите са получили в резултат на своята работа в конкретното предприятие следва да си остане поверителна, а не да бъде предоставяна за нуждите на трети лица, освен в случаите когато е предвидено в закон.

Принципът „обективност“ се изразява в това, че контролните органи са длъжни в пределите на своята компетентност да установят обективно всички факти и обстоятелства, отнасящи се до проверяваните обекти и тяхната отговорност. Съгласно изискванията на ДОПК принципът „обективност“ ще бъде спазен, само тогава, когато е спазено задължението на органите по приходите и публичните изпълнители да установяват факти и обстоятелства безпристрастно. Този принцип е и в установеното задължение за обективна преценка и анализ на събраните доказателства – чл. 37, ал.1 от ДОПК.

В случай, че принципът на обективност не може да бъде спазен, поради факта, че проверяващото лице се намира в особени отношения с проверявания обект, които пораждат основателно съмнение в неговото безпристрастие или е заинтересовано от изхода на проверката, то проверяващото лице трябва да информира ръководителя си и да прекрати участието си в проверката. Може да се приеме, че това е най-често срещания принцип който се нарушава. За съжаление, независимо от обстоятелствата и причините за неговото неспазване, винаги това води след себе си до опорочаване на самия контролен процес, а в резултат на това се стига и до отмяна на акта, с който се приключва самата контролна дейност.²⁰

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 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.

От етимологична гледна точка терминът „отговорност“ произлиза от гръцката дума „εὐθύνη“ и означава поемане на задължение от страна на делинквента, за причинената от него вреда.²¹ В зависимост от начина, по който е регламентирано поемането на задължение от страна на конкретно лице причинило вреда другиму, задълженията (отговорностите) могат да бъдат договорни, които са регламентирани съгласно договор или не договорни задължения,

²⁰ Славчев, З., Данъчно-осигурително процесуално право, Софи-Р, 2010 г., с. 53

²¹ Корню., Ж., Юридически речник, ИК "Софи-Р", 2004 г., с.150

които не са регламентирани в договор. Недоговорните задължения в правото е възприето да се третира като деликтни задължения, а от тук и отговорността се дефинира като деликтна отговорност. Така например, отговорността на държавата и на общините за вредите причинени на нейните граждани в резултат на издадените незаконни актове се приема за деликтна отговорност.

От таблица № 1 се установява, че принципът „отговорност“ е регламентиран във всички посочени закони, представени в таблицата. Съгласно Закона за независимия финансов одит отговорността се изразява в личната отговорност на одитора за изразеното от него мнение, т.е. в този закон е регламентирано спазването на принципа от одитора/одиторското предприятие. По-специфични са изискванията на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс. В чл. 25 на посочения нормативен акт е определена отговорността за действията на данъчната администрация, а именно, че данъчната администрация отговаря за вредите, причинени на данъчни субекти от незаконни данъчни актове, действия или бездействия на нейни органи и длъжностни лица при или по повод изпълнение на дейността им, като отговорността се реализира по реда, предвиден в Закона за отговорността на държавата за вреди, причинени на граждани.

Въз основа на всичко изложено до тук, може да се приеме, че с помощта на представения подход се разкриват практико –приложните аспекти и особености на основните финансово-контролни принципи. Всеки принцип има своята специфика, но неговата приложимост не е в противоречие с някой от останалите принципи на финансовия контрол. Освен това, принципите определят рамката, в която следва да протече самия 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.

Използвана литература:

1. Данъчно-осигурителен процесуален кодекс - В сила от 01.01.2006 г., Обн. ДВ. бр.105 от 29 Декември 2005г., изм. ДВ. бр.30 от 11 Април 2006г., изм. ДВ. бр.33 от 21 Април 2006г., изм. ДВ. бр.34 от 25 Април 2006г., изм. ДВ. бр.59 от 21 Юли 2006г., изм. ДВ. бр.63 от 4 Август 2006г., изм. ДВ. бр.73 от 5 Септември 2006г, изм. ДВ. бр.12 от 13 Февруари 2009г., изм. ДВ. бр.32 от 28 Април 2009г., изм. ДВ. бр.41 от 2 Юни 2009г., изм. ДВ. бр.93 от 24 Ноември 2009г.
2. Закон за държавната финансова инспекция -Обн. ДВ. бр.33 от 21 Април 2006г., изм. ДВ. бр.59 от 21 Юли 2006г., изм. ДВ. бр.59 от 20 Юли 2007г., изм. ДВ. бр.64 от 7 Август 2007г., изм. ДВ. бр.86 от 26 Октомври 2007г., изм. ДВ. бр.98 от 14 Ноември 2008г.
3. Осмата Директива 84/253 www.eur-lex.europa.eu
4. CONF –BG 4/01 Междуправителствена конференция за присъединяването на Република България към Европейския съюз, Брюксел, 2001г.
5. Богданов, Х.,Относно ефективността на контрола, сборник доклади: Международна научно-практическа конференция – Евроинтеграционните процеси и предизвикателствата пред стопанската отчетност, анализа и одита, АИ "Ценов", 2006 г. с.438
6. Бурцев, В., Основные принципы организации государственного контроля в современных, сп. Финансовый менеджмент, 2001, бр. 2
7. Гроздев, Б., Данъчните биха отказали подкуп при 800 лв. заплата, в-к Сега, 2005 г., бр. 19
8. Динев, М., Цит.съч, с.62
9. Корню., Ж., Юридически речник, ИК "Софи-Р", 2004 г., с.150
10. Славчев, З., Данъчно-осигурително процесуално право, Софи-Р, 2010 г., с. 53

11. Щайнер, Р., Философия на свободата, Даскалов , 2007г., с. 48
12. Цеков, Б., Закон за лобизма ще освети задкулисието на парламента, в-к Политика, 2007, бр. 7
13. Lloyd, M., Report of European Governance White Paper, www.nd.durham.gov.uk
14. McCreevy, Ch. Акценти от пленарната сесия на Европейския парламент <http://www.eppgroup.eu>, видяна на: 5.09.2009г.
15. Mayer ,С., Firm Control, www.finance.ox.ac.uk, видяна на: 25.06.2009 г.

За контакти:

Ас. Пламена Георгиева Недялкова
Икономически университет – Варна
plnedyalkova@ue-varna.com