



СТОПАНСКА АКАДЕМИЯ „Д. А. ЦЕНОВ” – СВИЦОВ
КАТЕДРА „КОНТРОЛ И АНАЛИЗ НА СТОПАНСКАТА ДЕЙНОСТ”

Стефан Александров Белчев

**ПРОБЛЕМИ И ПЕРСПЕКТИВИ В РАЗВИТИЕТО НА
ВЪТРЕШНИЯ ОДИТ В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР**

АВТОРЕФЕРАТ

на дисертационен труд

за присъждане на образователна и научна степен „доктор”

по научна специалност: Счетоводна отчетност, контрол и анализ на
стопанската дейност (контрол)

Научен ръководител:

Доц. д-р Крум Крумов

СВИЦОВ

2018

Дисертационният труд е обсъден от катедра „Контрол и анализ на стопанската дейност” и е предложен за защита.

Дисертационният труд е в обем от 212 стандартни страници и се състои от въведение, изложение в четири глави, заключение, списък на използваната литература и приложения.

Заклучителното заседание на научното жури за защита на дисертационния труд ще се състои на 23.03.2018 год. в Заседателна зала Ректорат на Стопанска академия „Д. А. Ценов” – гр. Свищов.

Материалите по защитата са на разположение на интересуващите се в отдел „Докторантура и академично развитие” на Стопанска академия „Д. А. Ценов” – гр. Свищов.

I. ОБЩА ХАРАКТЕРИСТИКА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

1. Актуалност на изследваната тема

Като конкретна форма на контрол, одитът е особено полезен инструмент за увеличаване размера на усвоените средства и за повишаване на ефективността от тяхното разходване. Ефикасното му прилагане способства за оптимизиране финансовото управление и за идентифициране на рисковете от нередности и измами.

Състоянието на вътрешния одит към настоящия момент се характеризира с трудното му утвърждаване като инструмент, който подпомага ръководителите в системите за наблюдение. Наред с това се дефинират и редица проблеми, свързани с обхвата, качеството и ефективността му. Конкуренцията и динамично развиващата се икономическа среда налагат необходимостта да се идентифицират своевременно рисковите фактори в бизнеса на всяко дружество или организация от публичния сектор, да се създават устойчиви вътрешни контроли и да се гарантира управлението на риска.

Вътрешният одит може да се приеме за независима и обективна дейност за предоставяне на увереност и консултиране, предназначена да носи полза и да подобрява дейността на организацията. Той следва да помага ръководството на съответната организация да постигне целите си чрез прилагане на систематичен и дисциплиниран подход за оценяване и подобряване ефективността на процесите, които са свързани с управлението на риска, контролните процедури и информационните потоци.

Вътрешният одит се осъществява чрез изпълнение на конкретни ангажименти за даване на увереност и консултиране. В перспектива пред него се очертават сериозни предизвикателства – да осигури необходимата сигурност за бизнеса както за ръководителите, така и за всички участващи страни - потребители, партньори, изпълнители. Изготвените външни оценки за качеството на одитната дейност и резултатите от годишното докладване за

последните няколко години показват необходимостта от модернизиране, реформиране и засилване ролята на вътрешния одит в публичния сектор. Като един от важните инструменти за управление, сериозно предизвикателство на този етап е способността му да подпомага повишаването на ефективността на публичните разходи.

Въз основа на разбирането за механизма, по който функционират организациите от публичния сектор в страната и съответните влияния, вътрешният одит и неговите дейности се разглеждат с помощта на различен набор от изследвания и оценки. Тези оценки предоставят по-пълно разбиране на съвременното значение на функцията по вътрешен одит в организациите от публичния сектор. По този начин те помагат за решаването на следващи приложни изследователски въпроси, които могат да са обект на интерес от подготвящи се за изпълнение на професията и практики.

2. Обект и предмет на изследването

Обект на изследване са законово регламентирани и установените практики на вътрешния одит при управлението на публичния сектор. **Предмет** на разработката са одитните процеси, които се извършват в публичния сектор на страната, като се набляга върху изясняване на основните компетенции, които одиторите трябва да притежават и върху текущото подготвяне на тяхната квалификация и умения за извършване на одит..

3. Цел и задачи на дисертационния труд

Изследователската цел на дисертационния труд е да се предложи обоснована система от ключови индикатори за оценка ефективността на дейността по вътрешен одит в публичния сектор. Изпълнението на набелязаната цел налага да се изследва дали и до каква степен Законът за вътрешния одит в публичния сектор и приложимите Стандарти създават необходимите условия и предпоставки за законосъобразно, ефективно, ефикасно и икономично управление на публичните финанси. Тяхното изследване позволява да се представят евентуалните законови, отчетни и оперативни проб-

леми, свързани с прилагането на функцията по вътрешен одит в публичния сектор. В резултат от него да се разработят и предложат мерки за отстраняване на маркираните слабости.

Въз основа на анализ на теоретични източници, резултати от емпирични проучвания, стандарти и методологии, в настоящия труд се разкриват, изследват и подреждат по степен на значимост основните фактори, оказващи влияние върху ефективността от дейността по вътрешен одит. За постигане на главната цел, чрез систематизирано изследване на теоретични постановки на български и чуждестранни автори, и въз основа на проведено емпирично изследване, са потърсени решения на следните *задачи*:

- да се дефинира вътрешният одит в публичния сектор според съвременните разбирания за неговата роля, място и функции според очакванията на заинтересованите страни за получаване на ползи;
- систематизирано и критично да се изследва основната нормативна уредба, регламентираща дейността по вътрешен одит в публичния сектор;
- да се проучат различията между очакванията на основните заинтересовани страни от функцията по вътрешен одит в публичния сектор;
- да се проучат, анализират и оценят перспективите за развитие пред вътрешния одит и нивото на квалификация, което се очаква от лицата, които го осъществяват в публичния сектор.
- да се изследват зависимостите между компетентностите и индивидуалните характеристики на вътрешните одитори.

4. Изследователска теза

Тезата, която се защитава е, че към момента вътрешният одит е подценен като управленски инструмент и съществуват редица възможности за засилване неговата роля в управлението на публичния сектор.

Независимо от наличието на достатъчна нормативна уредба към настоящия момент няма базова методология за определяне ефективността на вътрешния одит в публичния сектор. По тази причина трудно може да се

убеди всяко ръководство на публична институция за ползата на функцията по вътрешен одит. Всяка заинтересована страна може да разработи свой собствен модел. Общото между тях е, че в повечето случаи посочените модели съдържат аналогични индикатори и характеристики.

5. Методология на изследването

Методологията е в тясна връзка с дефинираните обект, предмет, цели и задачи на дисертационния труд. В процеса на изследването водеща роля има анализът на резултатите от проведеното проучване сред две групи анкетирани лица. За разработване на темата са приложени следните методи:

- *Научен анализ.* Изследвана и анализирана е специализирана научна литература по темата.

- *Проучване на документи.* Проучени са нормативните документи, стандарти и регулации, уреждащи статута и функционирането на звената за вътрешен одит в публичния сектор.

- *Анкетни.* Проведени са анкети с одитори и ръководители на вътрешния одит в публичния сектор. Те позволяват да се извърши сравнителен анализ за състоянието и развитието на вътрешния одит и да се проучат очакванията и разбиранията на заинтересованите страни към дейността му.

- *Анализ на данни.* Обработка, анализ и обобщение на резултатите от проучването чрез употребата на аналитични, логически и статистически методи и техники. Аналитичните процедури са приложени по отношение на цялата селектирана информация по темата. Получените резултати са представени чрез графики и таблици.

- *Моделиране* за представяне на връзките и зависимостите между вътрешния одит и заинтересованите лица в публичния сектор, както и теоретико-практически модели за представяне на решения за дейността му.

- *Комплексен подход* при изследване същността на вътрешния одит.

6. Ограничителни условия

Разработването на темата наложи да се отчете действието на следните основни фактори, които ограничават изследването:

- Правните източници на вътрешният одит в публичния сектор са достатъчно изпълнени със съдържание, има и обособено звено, отговарящо за развитието на методологията в тази сфера.
- Съществуват значителни различия в очакванията за резултатите от дейността на основните заинтересовани страни и вътрешните одитори.
- Висшето ръководство и други заинтересовани страни нямат формулирани потребности и изисквания за ефективността на вътрешния одит.
- Наличие на недоверие в дадена част от висшето ръководство към работата на вътрешните одитори, поради липса на убеждение в тяхната независимост, обективност и професионални умения.
- Част от висшето ръководство в публичния сектор няма увереност, че вътрешният одит може да добави стойност в дейността на организацията.
- Използваните нормативни актове, литературни източници и интернет адреси са актуални към 30 септември 2017 г.

7. Аprobация

Дисертационният труд е обсъден на заседания на катедра „Контрол и анализ на стопанската дейности” при СА „Д. А. Ценов”. Части от изследването са представени на научни форуми и са публикувани в специализирани издания.

II. ОБЕМ И СТРУКТУРА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

Дисертационният труд е в общ *обем* от 212 стандартни страници. Основният текст заема 195 страници и се състои от въведение, четири глави и

заклучение. Изложението е онагледено със 5 таблици и 32 фигури. В общия обем на дисертацията се включват още: декларация за оригиналност и достоверност, списък на цитираната и използваната литература – 153 източници, от които 18 на кирилица и 134 на латиница; 2 електронни ресурса; 18 нормативни акта и други документи.

В структурно отношение научното изследване включва:

ВЪВЕДЕНИЕ

Глава първа

СЪСТОЯНИЕ НА ВЪТРЕШНИЯ ОДИТ В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

1. Развитие на професията „вътрешен одитор“ световен мащаб.
2. Исторически преглед на вътрешния контрол в Република България.
3. Характеристики на вътрешния одит в публичния сектор.
4. Законодателна уредба на вътрешния одит в публичния сектор на Република България.
5. Условия за ефективна работа на вътрешния одит в публичния сектор.
 - 5.1. Управление на звеното за вътрешен одит.
 - 5.2. Компетентност на вътрешните одитори.
 - 5.3. Подбор, оценка и съхраняване на екипа.
 - 5.4. Професионално развитие на одиторите.

Глава втора

ВЗАИМОВРЪЗКИ МЕЖДУ УПРАВЛЕНИЕТО И ВЪТРЕШНИЯ ОДИТ В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

1. Основни затруднения в разбирането за вътрешния одит.
2. Отношения между управлението, вътрешния контрол и вътрешния одит в публичния сектор.
3. Синергия на взаимовръзката „вътрешен одит – управление“.

- 3.1. Мотивацията и финансовите стимули във вътрешния одит.
 - 3.2. Сертификация на вътрешните одитори в публичния сектор.
 - 3.3. Координация и хармонизация на вътрешния контрол и одит.
 - 3.4. Оценки на качеството на одитната дейност.
 - 3.5. Вътрешният одит и одитните комитети.
4. Мястото на вътрешния одит в децентрализираното управление на общините.

Глава трета

ПРОБЛЕМИ В РАЗВИТИЕТО НА ВЪТРЕШНИЯ ОДИТ В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

1. Професионализъм и полза от дейността на звената за вътрешен одит в публичния сектор на Република България.
2. Ефективност на вътрешния одит в публичния сектор и индикатори за нейната оценка.
3. Анализ на средата, в която функционира вътрешния одит в публичния сектор на Република България.
4. Състояние и проблеми на вътрешния одит в публичния сектор на Република България.

4.1. Процедура на проучването

4.2. Участници в проучването

Глава четвърта

ПЕРСПЕКТИВИ И ВЪЗМОЖНОСТИ ЗА УСЪВЪРШЕНСТВАНЕ НА ВЪТРЕШНИЯ ОДИТ В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

1. Институционални възможности за сътрудничество и избягване на административното съперничество.
2. Ръководство, насочено към утвърждаване на риск – модела на управление.
3. Стремех за овладяване на нови умения и експертни познания.
4. Основни приоритети за развитие на Насоки за развитие, цел и приоритети на вътрешния одит в публичния сектор на Република България.

Заключение

Използвани източници

Приложения

III. ОСНОВНО СЪДЪРЖАНИЕ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

ВЪВЕДЕНИЕ

В уводната част на дисертационния труд се обосновават актуалността и значимостта на избраната тема. Дефинирани са обектът и предметът на изследване. Поставени са основната цел и задачите, чрез изпълнението на които тя се реализира. Формулирана е защитаваната теза и са представени методологията на изследването и въведените ограничителни условия.

Глава първа

СЪСТОЯНИЕ НА ВЪТРЕШНИЯ ОДИТ В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

Глава първа има теоретико-приложен характер. Тя е разработена в обем от 46 стандартни страници и е структурирана в пет параграфа, в рамките на които е изпълнена първата изследователска задача.

В параграф 1. *Развитие на професията „вътрешен одитор“ световен мащаб*

В описаната историческа професионална еволюция в международен аспект е направена една ретроспекция, в която е отбелязано, че развитието на професията „вътрешен одитор“ е преминала през доста различни по вид и функции дейности. Те са били съобразени с действителността и нагласите на бизнеса към всеки един момент. Това е едно от големите достойнства на вътрешния одит, което е било запазено и до днес. От извършеният исторически преглед е станало видно, че вътрешният одит се е развивал изключително динамично през последните 60 години.

Задълбочено е отразено, че самата професия е печелила важна роля в своите организации, независимо дали са от индустрията, обществената или нестопанския сектор. В много случаи, вътрешният одит е станал по-благоприятен, а неговите изпълнители са започнали да участват и да сътрудничат в „специални проекти“ при извънредни обстоятелства. Те са влезли в ролята на лица, които оценяват риска, занимават се със служебната етика или провеждат одит за съответствие, както ситуацията го изисква. След като професията „Вътрешен одитор“ е станала все по-утвърдена и разпознаваема, тя е реагирала и бързо на новите изисквания. Те са следствие от значителни регулаторни и законодателни промени и важни национални и международни проверки и доклади:

- издаването на доклада на Националната комисия за подправена финансова отчетност; (Доклад на Комисията Тредуей от 1987 г.)
- критериите на Контролния съвет (CoSo, Канада);

- доклада на Комитета на спонсорските организации (COSO) на Комисията Тредуей (COSO, 1992);
- последвалите нови рамки за вътрешен контрол, представени от доклада на комитета Кадбъри (Великобритания);
- последните промени в правилата на борсата в Ню Йорк във връзка със структурата и състава на Съвета на директорите, както и изискването за всички публично търгувани дружества да имат функция за вътрешен одит, Sarbanes-Oxley Act от 2002 г., както и продължаващите призови за по-добра организационна управление и т.н.

В последните две десетилетия, особено след политическите промени в Източна Европа бизнес средата е била подложена на неочаквано бърза и революционна промяна със значителни последствия за организациите по целия свят. Отговорът от страна на ръководителите и на жестоката конкуренция в световен мащаб е включила по-доброто качество и инициативите за управление на риска, преразглеждането и реформирането на структури и процеси и не на последно място, по-голяма точност на отчетността.

В параграф 2. *Исторически преглед на вътрешния контрол в Република България* е направен анализ на научната литература и нормативната уредба за същността на одита у нас.

Изследвано е значението на ЗВОПС като е отбелязано, че той е важна стъпка в процеса на изграждане на модерния вътрешен одит в България не само в публичния, но и в реалния сектор. Законът не само осигурява структурното децентрализиране на вътрешния одит, но и окончателното му разделяне от инспекционната функция. С него се установява задължението за предоставяне на консултантски услуги в дейността на вътрешния одит. Той се основава на принципите за функционална независимост, обективност, компетентност и професионална грижа, почтеност и поверителност.

Анализиран също така е и факта, че за първи път в българското законодателство се приема международно признатата дефиниция за вътрешен

одит и се урежда прилагането в публичния сектор на национални стандарти за неговото осъществяване. Вътрешният одит се определя като "независима и обективна дейност за предоставяне на увереност и консултации, предназначена да носи полза и да подобрява дейността на организацията". Изхождайки от това определение, вътрешният одит се насочва към предоставяне на увереност и консултации, а не към санкциониращи функции, свързани с констатиране на нарушения и налагане на глоби. Тук основната цел е да се подобри дейността на организацията и да се подпомогне ръководството ѝ за ефективно изпълнение на поставените пред него задачи.

В параграф 3. **Характеристики на вътрешния одит в публичния сектор** за придобиване на цялостна представа за този вид одит се изследват и анализират неговите специфики. Проучването показва, че особеностите могат да се търсят в четири направления: *спецификата на прилаганата нормативна рамка, обектите и субектите на контрол и информационната осигуреност.*

От описаното в този параграф е направено и обобщението, че все още вътрешният одит се приема като задължение за организациите от публичния сектор и като излишен лукс за частните български компании. Една от причините е, че мениджмънта не е обучаван достатъчно в ползите от вътрешния одит, а друга причина са самите вътрешни одитори, които не са достатъчно активни в доказване пред ръководството на ползите от дейността си. Ако вътрешният одитор е с добре развито умение за „промотиране“ на дейността си, той печели доверието не само на ръководството и на външните контроли, които биха могли да ползват работата му, с което да намалят съответно дублирането на ресурсите си.

В параграф 4. **Законодателна уредба на вътрешния одит в публичния сектор на Република България** след анализ е изведен извода, че очертаната в параграфа картина на взаимодействие, динамика и пряка работа на вътрешния одит, уредена със съществуващото законодателство, не е и е не-

възможно да остане статична. Това се дължи на непрекъснатите промени в сферата на публично управление, както и на международните добри практики. При нея се наблюдава сложно съвместяване на функции и отговорности, осъществявани с различни инструменти и контролни средства, които са насочени към постигане на целите на публичните организации

В параграф 5. ***Условия за ефективна работа на вътрешния одит в публичния сектор основно и задълбочено са разгледани*** управлението на звеното за вътрешен одит, компетентността на вътрешните одитори, подбора, оценката и съхраняването на екипа, както и професионалното развитие на одиторите. В следствие на проучването на изложените проблеми е направено и заключение, че в условията за ефективна работа на вътрешния одит в публичния сектор са осигурени, както от актуалното законодателство, така и от изградената практика по места. Компетентността и професионалното развитие на вътрешните одитори също е изведено като възлов приоритет и ръководителите на звената за вътрешен одит го припознават като основна тяхна задача.

Въз основа на изложението **в глава първа** са формулирани следните **обобщаващи изводи:**

Първо ЗФУКПС установява в публичния сектор фундаментални принципи и понятия за финансовото управление и контрол като "*добро финансово управление*", "*разумна увереност*", "*управление на риска*" и т.н., поради което неговото приемане следва да се оцени положително. От друга страна, тези основополагащи принципи биха могли да се включат в Закона за устройство на държавния бюджет, респ. Закона за публичните финанси. В подкрепа на тази теза е европейското законодателство, където същите са уредени с Регламент 1605/2002 г. относно общия бюджет на Европейските общности. В тази връзка в бъдеще би могло да се стигне да обобщаване на законодателството в един ясен и точен нормативен акт, в който да бъдат изчистени ненужните и неразбираеми в момента текстове.

Второ Рисковете, които произтичат от прилагането на ЗВОПС се свързват най-вече със засилената регулираща роля на министъра на финансите по осъществяването на вътрешния одит. Неговото влияние обхваща целия публичен сектор, тъй като той има права, засягащи всички вътрешни одиторски служби в публичния сектор, а подчинената му специализирана дирекция изготвя методологията, по която те работят. В резултат на това министърът на финансите получава несъответстваща на статута му власт:

Предвидена е възможност министърът на финансите да осъществява контролни правомощия върху органите на независимата съдебна власт, Сметната палата, Народното събрание, Президента на Република България и общините. Това става чрез мониторинг, даване на съгласие за назначаване и освобождаване на ръководителя на вътрешния одит и вътрешните одитори и т.н. Посочените правомощия поставят под съмнение спазването на конституционния принцип за разделение на властите и принципа за независимост на местно самоуправление. Така се създават условия за възникване на конфликти между различните институции. За да се ограничат, е необходимо регулиращата роля на министъра на финансите да се сведе само до методологията, а контролът по спазването ѝ би могъл да се възложи на Сметната палата.

Автоматичното прехвърляне на вътрешните одитори, служители на АДВФК, към съответните одитни звена в другите бюджетни организации е неоснователно, тъй като значителна част от вътрешните одитори, обучавани по проекти на Европейската комисия, вече са били напуснали АДВФК, а значителен брой от останалите не са познавали ведомствата, в които ще работят.

Изложените слабости обаче не следва да се приемат като повод за пессимизъм, понеже по своят дух законът е съобразен с европейското законодателство. Той съдържа всички предпоставки за ефективно и ефикасно упражняване на вътрешния одит като дейност, предназначена да добавя стой-

ност. Във функционално отношение вътрешният одит е организиран както външния, извършван от дипломираните експерт-счетоводители. Основавайки се на нормативната база ръководителят на звеното за вътрешен одит в публичния сектор има за задача периодически да актуализира нейния статут. Ролята на Специализираната дирекция за вътрешен одит в Министерството на финансите е перманентно да обновява прилаганата методология. Независимо от пропуските в началото, ЗВОПС е важна стъпка в процеса на оформянето на вътрешния одит като саморегулираща се професия. По този начин към настоящият момент тя е уредена в повече от 90 страни в света.

Глава втора

ВЗАИМОВРЪЗКИ МЕЖДУ УПРАВЛЕНИЕТО И ВЪТРЕШНИЯ ОДИТ В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

Глава втора е разработена в обем от 51 стандартни страници и е структурирана в четири параграфа. Тя има теоретико-методологичен и теоретико-приложен характер и акцентира върху изпълнението на втора и трета изследователски задачи.

В параграф 1 *Основни затруднения в разбирането за вътрешния одит* са анализирани редица затруднения, които пречат на Гарантираната функционална независимост, съчетана с професионалната компетентност и обективност на вътрешните одитори да удостоверят превръщането на вътрешния одит в истински инструмент за добро управление в публичния сектор. Пространно са коментирани и обстоятелствата, при които вътрешният одит се променя от орган с предимно инспекционни функции в орган, който е предназначен чрез обективност и професионална увереност да добавя стойност и така да допринася за подобряване на публичните услуги и защита на обществените интереси.

В параграф 2 *Отношения между управлението, вътрешния контрол и вътрешния одит в публичния сектор* е отразена реформата на пуб-

личната администрация или на някои от аспектите ѝ в Европейския съюз, включително и в нашата страна в продължение на няколко десетилетия. Докато по-общите реформи на публичното управление са извършени по-интензивно през 90-те години на миналия век, в областта на вътрешния контрол сериозните промени стартират едва след 2000 г. Реформите, проведени през последните 15 години, а в някои страни, по-дълго време, допринасят за фундаментални промени в организацията на повечето от 28-те публични администрации и средата, в която те оперират. Обикновено тя се нарича контролна среда. Както е заявено в Компендиума на Европейския съюз от 2012 г. "контролът на икономиката и финансовата дейност в публичния сектор не могат да бъдат отделени от променящата се ситуация, в която те се осъществяват." Следователно са извършени много промени във функционирането на вътрешния контрол и организацията му.

Отбелязано е, че най-забележителните промени в компонентите на вътрешния контрол у нас са резултат от съсредоточаването към целите на управлението и тяхното изпълнение. Върху реализацията на компонентите влияние оказват рисковете и управлението като цяло, включително и отчетността. Акцентира се върху качеството на предоставяните услуги и ефективността на разходите. Тези изменения налагат широко въвеждане на национални или международни стандарти за отчетност и одит, както и точно определени правни бази и по-ясни правила за контрола, вътрешния одит и финансовата инспекция.

Параграф 3 „*Синергия на взаимовръзката „вътрешен одит – управление“*“ е разделен на четири подпараграфа, които касаят мотивацията и финансовите стимули във вътрешния одит, сертификацията на вътрешните одитори в публичния сектор, координацията и хармонизация на вътрешния контрол и одит, както и оценките на качеството на одитната дейност.

Разгледани са подробно мотивацията и финансовите стимули при одиторите. Направеният извод е, че средните заплати при вътрешния одит

действат демотивиращо и следва да бъдат съобразени с действителните приноси на тази функция. Наблегнато е задълбочено на сертификационният процес, като е направен сериозен сравнителен анализ за последните няколко проведени изпита и тренда на успеваемост. Анализирани са също така усилията положени във връзка с оценките на качеството на звената и резултатите от тях. От направеното по параграфа е заключено, че цяло мотивацията в сектора на вътрешния одит не е на необходимото ниво, видно от изложението в заплащането и останалите стимули. Новото изискване за одитните комитети не се възприема положително от гилдията на вътрешните одитори и смята, че това ще е донесе допълнително затруднение и формализъм.

Параграф 4“ *Мястото на вътрешния одит в децентрализираното управление на общините*“ засяга много специфичен проблем, касаещ управлението на общините в страната.

Чрез представените данни се доказва, че независимо от притеснителния тренд на установените закононарушения, ръководството на част от общините не се е ангажирало с по-сериозни действия по отношение на подобряване на капацитета на звената за вътрешен одит. Причините, които нееднократно са били дискутирани на работни срещи и кръгли маси, както със звената за вътрешен одит по общините, така и с ръководни общински кадри могат да бъдат разгледани в две коренно противоположни насоки:

- нямат сериозно отношение и не разчитат на професионалната работа и помощ от страна на вътрешния одит;
- считат вътрешния одит като спирачка за прокарване на определени икономически решения, които често не отговарят на законовите норми;

Посочените проблеми налагат да се потърсят и намерят способности за подобряване на вътрешния одит в общините и насочването му към значими и рискови за местното самоуправление процеси и дейности.

Трета глава

ПРОБЛЕМИ В РАЗВИТИЕТО НА ВЪТРЕШНИЯ ОДИТ В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

Глава трета е разработена в обем от 50 стандартни страници и е структурирана в четири параграфа. Тя има основно теоретико-приложен характер и акцентира върху изпълнението на четвърта и пета изследователски задачи.

В параграф 1 *„Професионализъм и полза от дейността на звената за вътрешен одит в публичния сектор на Република България“* са анализирани настоящото състояние на звената за вътрешен одит в ПС като цяло.

Разгледани и описани са взаимовръзките на вътрешния одит със съответния ръководител. При планиране на годишната дейност, ръководителят на звеното за вътрешен одит съгласува със съответните лица задачите, които ще бъдат изпълнявани. Целта е да се постигне единство между функционирането на организацията и вътрешния одит. Прилагайки посочения начин звеното за вътрешен одит може пълноценно да подпомогне ръководителите на организацията да реализират набеязаните цели.

В параграф 2 *„Ефективност на вътрешния одит в публичния сектор и индикатори за нейната оценка“* основно са разгледани стъпките и параметрите за една обективна оценка на вътрешния одит. Представен е анализ на Практическото ръководство на The IIA, което регламентира ефективността и ефикасността на вътрешния одит и указва периодично да се наблюдават и оценяват, като част от вътрешно одитния процес, а резултатите да се докладват на заинтересованите страни.

Според ръководството, за да се създадат ефективни индикатори за оценка на изпълнението, ръководителят на вътрешния одит трябва да предприеме следните стъпки:

На *първо* място, идентифициране на основните категории за оценка на изпълнението. Очакванията на заинтересованите страни; осъществяване на дейността - планиране, оценка на риска, използвана методология); човешки ресурси – компетентност и способности (притежавани сертификати и достижения, преминати обучения, използване на технологии, познаване на спецификите на организацията, използвани възможности за развитие).

На *второ* място, определяне на индикатори за всяка категория и целеви стойности за всеки или за повечето индикатори в съответствие с целите на звеното. Най-често се използват в една категория от 3 до 5 индикатори. Залагането на целеви стойности е съществен елемент при отчитане на ефективност и ефикасност. Те предлагат информация кога целта се смята за постигната и какви отклонения от нормата са допустими, без това да попречи дейността да продължи да се счита за ефективна и ефикасна.

На *трето* място, изграждане на система за периодично наблюдение на индикаторите. Определените индикатори трябва да са ефективни по отношение на стратегическите цели на вътрешния одит, да отразяват ролята и отговорностите на вътрешния одит, както и да съдържат целеви стойности за изпълнение и ефективно да допринасят за непрекъснатото усъвършенстване на дейността по вътрешен одит.

В параграф 3 **„Анализ на средата, в която функционира вътрешният одит в публичния сектор на Република България“** са представени резултатите от проучване, проведено от автора сред вътрешни одитори. Чрез проучване на контролната среда по вътрешен одит в публичния сектор и констатираната необходимост от настъпването на промени с цел повишаване на ефективността му, е разработена кратка специализирана анкета, относно перспективите за развитие на вътрешния одит при различни нива на компетентност и стойността, която одитът добавя. Излизайки от клишето, професията „вътрешен одитор“ постоянно трябва да се развива и адаптира

към нуждите на динамичната бизнес среда, като акцентира върху нововъзникващите рискове и икономическите предизвикателства.

В резултат от направените анализи е очертана следната тенденция: Малко са възможностите за първоначално надграждане на изградените компетентности. Известна част от анкетирания вътрешни одитори са готови да сменят попрището си за същата заплата и статут, което е индикатор за потенциални подобрения в дейността по вътрешен одит. Мотивацията на известна част от вътрешните одитори също е под въпрос и това е рисков фактор, който поражда редица въпроси за съответните ръководители на организациите от публичния сектор.

В параграф 4 *„Състояние и проблеми на вътрешния одит в публичния сектор на Република България“* на база на извършения преглед на организацията на дейността по вътрешен одит в публичния сектор и констатираната необходимост от настъпването на промени с цел повишаване на ефективността му е разработена и приложена специализирана анкета. Целта е да се оценят перспективите за развитие на вътрешния одит при различните нива на компетентност и стойността, която одитът добавя в публичния сектор на страната.

Изпълненото проучване включва няколко категории въпроси, поради което анализът на отговорите за всяка категория е извършен по различен начин. Резултатите трябва да се тълкуват свободно, поради сравнително големия обем на извадката – 152 анкетирани вътрешни одитори и вътрешни заинтересовани лица. По тази причина отговорите на някои въпроси от анкетата са редуцирани в две групи – слаби и отлични. За да се улесни анализа, отговорите се комплектуват в две основни категории:

- с негативно/неутрално влияние, в която дадените оценки са слаба и незадоволителна;
- с позитивно влияние, включваща задоволителна и отлична оценки.

От направеното практическо изследване на проблемите са изведени следните общи **изводи**:

В някои организации вътрешните одитори се дистанцират от реалните професионални проблеми и избягват да насочват вниманието си към ключови процеси и дейности и към търсене на решения, които водят до развитие и подобряване. При изпълнение на своята дейност вътрешните одитори не винаги се решават да представят в докладите си обективно установените факти, изводи и оценки, включително пропуски и слабости, и да анализират причините и ефектите от тях. Причините могат да бъдат вероятна несигурност в познанията за съответните процеси или директно нежелание за създаване на неприятности, в т.ч. и от страх от уволнение.

Стига се до ситуации, в които за години назад системите за вътрешен контрол в дадено министерство декларират, че всичко е нормално и без проблемно, а при смяна на управлението се оказва че проблемите в някои министерства са били значителни и сериозни. Например постъпилата в Министерството на финансите информация под формата на годишни доклади от министерствата за 2015 и 2016 г. показва, че преобладават високите оценки (самооценки) за състоянието на вътрешния контрол, като шест министерства са дали най-високата възможна оценка – „много добра“ и в останалите 11 министерства оценката е „добра“.

Тенденцията за висока самооценка на вътрешния контрол на фона на пропуските и слабостите в някои организации в резултат на недалновидни управленски решения и при разходването на публични средства, които се установят при извършени проверки и от външни контролни органи, а в някои случаи дори и от вътрешния одит, поставя редица въпроси относно прилаганите способности и методика за самооценката и за нейната обективност. Случаите на несъответствие между високата самооценка и установени нарушения на законодателството и неспазване на принципа за добро финансо-

во управление неминуемо показва формално отношение и negliжиране на важността на системите за вътрешен контрол.

Висшето ръководство на министерство, община или агенция трябва да има доверие, както в професионалната етика, така и в професионализма на одиторите. При преценка, че те не са адекватни за справяне с отговорностите ръководството има всички властови ресурси да не остави контролната функция да мимикрира и да симулира работен процес.

Това кратко представяне на същността на системите за вътрешен контрол и докладването на тяхното състояние има за цел да подчертае важността им за постигане на целите и да покаже, че формалният подход към вътрешния контрол не води до постигане на желаните резултати. Следва да се отбележи, че и най-добре изградената система за вътрешен контрол не може да направи един неефективен ръководител ефективен.

Глава четвърта

ПЕРСПЕКТИВИ И ВЪЗМОЖНОСТИ ЗА УСЪВЪРШЕНСТВАНЕ НА ВЪТРЕШНИЯ ОДИТ В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

Глава четвърта е разработена в обем от 35 стандартни страници и е структурирана в четири параграфа. Тя има основно теоретико-приложен характер и акцентира основно върху изпълнението на пета изследователски задача.

В параграф 1 *„Институционални възможности за сътрудничество и избягване на административното съперничество“* са развити и описани институционалните възможности за сътрудничество и избягване на административното съперничество между отделните контролни институции у нас. В заключение е установено, че като цяло в публичния сектор у нас липсват припознати и нормативно установени правила и стандарти за разработване на стратегически документи. През последните години много от

стратегическите документи са създадени от външни за администрацията организации, поради което администрацията не се чувства реален собственик на стратегиите, което не позволява изграждането на капацитет за планиране на развитието.

Друг установен проблем е, че при създаването на нови политики те често не са достатъчно добре консултирани и разработвани в тясно взаимодействие с университетските среди, неправителствени организации, гражданите и предприемачите. Не може да се каже, че е достатъчно публикуването на проектите на интернет сайтовете. Необходими са активни, целенасочени и добре фокусирани консултации със съответните целеви групи и като цяло задълбочена и дългосрочна работа с обществото, така че разработваните политики да бъдат припознавани като обща задача.

В параграф 2 *„Ръководство, насочено към утвърждаване на риск – модела на управление“* е направен анализ на основният закон валиден в публичната администрация, а именно Закона за администрацията. Изведени са редица предложения по темата, които в обобщен вариант представляват следното:

В нашите условия говорейки за тонът на върха следва да се прегледа приложимото законодателство с цел неговото актуализиране. След като са изминали повече от 17 години от приемането на Закона за администрацията, очевидно е време за неговото цялостно преосмисляне. Необходимо е при извършване на промените да се отчете натрупания управленски опит.

На *първо* място, идеята горецитираният нормативен акт да бъде новен закон, уреждащ статуса и структурата на административните структури е до някъде компрометирана от честите интервенции на законодателя (практически – на различните парламентарни мнозинства). Желателно е след преосмисляне на натрупаната практика да се изведе обща унифицирана структура на административните ведомства, или поне на тези с ранг под министерство.

На *второ* място е необходимо е законодателят да престане да се намесва в структурата на изпълнителните агенции. Това може да позволи Министерският съвет и министър-председателят да получат пълна дискреция за преустройство на най-ниското ниво на централната администрация. Следва аналогично да се диференцира статусът и разликите в правния режим между държавните комисии, към Министерския съвет, и тези, подчинени на отделни министри

На *трето* място е наложително да се направи подходящо разпределение на нормотворческата компетентност в централните органи на изпълнителната власт. Понастоящем такава имат Министерският съвет, министрите, Управителният съвет на Българска народна банка, Комисията за финансов надзор. При това първите два органа издават правилници и наредби, без Законът за нормативните актове да диференцира техния статус. Логично е да се въведе уточнен регламент кога се налага издаване на правилник или наредба от Министерския съвет и кога – от министър.

В параграф 3 „**Стремеж за овладяване на нови умения и експертни познания**“ е направен преглед на управленските практики в ПС който показва, че в българската държавна администрация планирането и управлението на кариерата на служителите не е на необходимото равнище. Не са налице ясни кариерни пътеки, които да показват на служителите възможните перспективи пред тяхното развитие. Поради това голяма част от тях бързо губят своята мотивация за работа и се насочват към реализация в частния сектор. Звената за управление на човешките ресурси не предоставят необходимата информация и консултации на служителите в тази област, в това число и за вътрешни одитори. Чрез горните предложения биха могли да се подобрят посочените основни проблеми в кадровата политика в публичният сектор.

Направено е и предложение, че с придобиването на нови умения (чрез обучение) одиторите биха могли да насочат използването на наличните ре-

сурси към дейности, които са по-ефикасни при определянето на рисковете за организацията. В тази връзка от особено значение са експертните познания в специализирани направления като кредитиране, ИТ, финанси, осигуряване на съответствие, измами. Не по-малко важно е одиторите да бъдат обучени да подхождат към работата си стратегически. За отправна точка следва да им служи задълбоченото разбиране за дейността (разглеждана в исторически план и в светлината на текущата посока на развитие), а въз основа на това разбиране следва да се подходи и към планирането на одитната дейност.

В параграф 4 „*Основни приоритети за развитие на вътрешния одит в публичния сектор на Република България*“ са изведени като предложения следните приоритети: надграждането на управленската отговорност, повишаването на качеството на вътрешния одит, ефективната координация с други контролни органи и промени в образователната система с акцент към компетентни и подготвени кадри в сферата на контрола и одита. В заключение са направени и някои цялостни **изводи**:

❖ Част от функциите на вътрешните одитори е да помагат на ръководителите на организациите да погледнат в перспектива. За целта е необходимо да се идентифицират тенденциите и да се изследват новите предизвикателства, преди те да се превърнат в кризисни ситуации. Чрез оценката за адекватност и ефективност на процесите в организацията, посредством своите детайлни тестове, вътрешните одитори от публичния сектор следва спомагат за получаването на разумна увереност. Тя касае убедеността на ръководителите и служителите че дейностите в публичния сектор са управлявани прозрачно, честно и почтено, справедливо и отговорно.

❖ Едни от най-често срещаните проактивни мерки в това отношение следва да са свързани с:

- недопускане на намеса от страна на ръководството при извършването на одитните ангажменти, набирането на одитния персонал и публикуването на одитния доклад;

- гарантиране, че ръководителят на вътрешния одит докладва на най-високо изпълнително ниво в организацията от публичния сектор и че изискванията за разпространение на доклада гарантират прозрачността на одитните резултати;

- уведомяване на надзорния орган, когато съществуват планове за освобождаване от длъжност на ръководителя на вътрешния одит;

- недопускане ограничаване достъпа на вътрешните одитори до информация или служители;

- контролиране на бюджета или на процеса по планиране и възлагане на одитните ангажменти;

- липса на възможности за отхвърляне на доклада или правомощия за извършване на промени в него;

- укрепване на независимостта, почтеността и ефективността на одитните дейности в публичния сектор, осигурявайки независим надзор на работните планове и резултати от работата на вътрешните и външните одитори и да посредничат във взаимоотношенията между одиторите и организацията.

❖ Вътрешният одит е ефективен само тогава, когато се упражнява от обективни и компетентни вътрешни одитори. ЗВОПС, както и водещите международни практики изискват вътрешните одитори да:

- бъдат компетентни по прилагане на Международните стандарти за професионалната практика по вътрешен одит на The IIA;

- притежават познания по счетоводство и финанси;

- имат разбиране за процесите и системите на управление;

- демонстрират познанията и уменията си чрез придобиването на професионални сертификати;

- прилагат Програми за усъвършенстване и осигуряване на качеството на вътрешния одит.

Ключовата роля играе и Министерството на финансите в лицето на дирекция „*Вътрешен контрол*“ а след 2016 – дирекция „*Методология на контрола и вътрешен одит*“ в МФ. Базирайки се и на утвърдената Стратегия за развитието на вътрешния контрол в страната, основните усилия на методологията на контрола следва да са насочени в няколко основни области.

Първата изисква популяризиране на законодателството и методологията по управление и контрол и вътрешен одит. Във връзка с нея са проведени специализирани обучения на ръководители, финансови контрольори и вътрешни одитори.

Втората се свързва с актуализиране на нормативни актове и методология в областта на вътрешния одит. Променен е наръчника за вътрешен одит. Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор са преразгледани в съответствие с измененията в Международните стандарти за вътрешен одит. Беше разработена методология за извършване на външни оценки на качеството на одитната дейност и др.

Третата е подобряване на качеството на одитната дейност чрез извършване на цялостни и задълбочени външни оценки на качеството на вътрешния одит.

❖ Очевидно глобалните тенденции засягат всяко управление, поради което страните споделят и общи идеи, като тази да направят публичното управление по-отзивчиво, отговорно и ефективно. В отговор на предизвикателствата на динамично променящата се среда и нарастващите очаквания на гражданите и бизнеса и новата роля на държавата, вътрешният одит не следва да спира своето развитие и с негова помощ да се осъществява реформа и модернизирание на административно-управленската система в публичния ни сектор.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Вследствие от проведеното изследване на теоретико-методологичните и практико-приложните проблеми на одита в публичния сектор се стига до извода, че е постижимо усъвършенстване на управленските процеси и постигане устойчивост в публичния сектор. В основата на действията за това оптимизиране е вътрешния **одит като гарант за адекватността и ефективността на изградените системи за управление и контрол и ефикасен инструмент за превенция на рисковете от нередности и измами**. На тази основа са идентифицирани и основните проблеми, които ограничават вътрешния одит да постигне напълно своето предназначение. Тези проблеми не позволяват в достатъчна степен да се прояви неговата роля за увеличаване на добавената стойност в организацията. Базирайки се на направеното изследване са очертани и възможностите за подобряване ефективността на вътрешния одит в публичния сектор. В изпълнение на поставените **задачи** са мотивирани предложения за съответните **решения** по тях:

- в резултат на систематичен и критичен преглед е изследвана основната нормативна уредба, регламентираща дейността по вътрешен одит в публичния сектор на Република България;

- според съвременните разбирания за ролята на вътрешния одит и очакванията на заинтересованите страни от него са разгледани основните професионални отношения в релацията клиент – одитор;

- задълбочено са отразени различията между очакванията на основните заинтересовани страни от вътрешния одит в публичния сектор;

- проучени, анализирани и оценени са перспективите за развитие на вътрешния одит и нивото на квалификация, което се очаква от лицата, които го осъществяват в публичния сектор;

- внимателно са изследвани и зависимостите между компетентностите и индивидуалните характеристики на вътрешните одитори;

В резюме, комплексният анализ на траекторията на реформата на държавния вътрешен контрол у нас и сравнителните проучвания дават възможност да се направят следните по-важни изводи.

На *първо* място, същността и ходът на реформата, разгледана в по-широк контекст, показват, че не може да се говори за някаква силна степен на конвергенция на модела за вътрешен контрол у нас. Освен голямото разнообразие и съществените различия в различните министерства и най-вече общини, в някои отделни случаи дори се открояват тенденции за негласно отхвърляне или съзнателно противопоставяне.

На *второ* място, Министерството на финансите успешно взимаша идеи, но не прилага цялостен пакет от инструменти, касаещи функцията по вътрешен одит. Това се прави на базата на селективен подбор, използвайки някои от неговите елементи, като норми, указания, наредби, обучения, но това не е основание да се смята, че системата е в процес на конвергиране. Широкото разпространение на специфични инструменти и техники е условно, защото тези елементи често се адаптират и модифицират, ако се трансферират в нов контекст. Това са техники като оценка на риска, стратегическо и оперативно планиране, консултантски услуги и др., които не могат да бъдат стандартизирани и директно приложени на практика механизми.

Следва да се обърне внимание и на релацията контрол – форма на управление. Реформите на контрола в останалите европейски страни не следва да се разглеждат само в контекста на новия публичен мениджмънт, а следователно и да се свързват единствено с тази концепция. Алтернативните модели на реформите в страните от континентална Европа най-общо се характеризират като варианти на неовеберианска реформа. Двата основни варианта на този модел са *Англо-саксонският*, при който се акцентира на модернизацията чрез разширяване на гражданското участие и *легитимността на управлението*, характерен за страните от континентална Европа. При втория вариант се акцентира на професионализацията на администрацията, изграж-

дането на модерни и гъвкави системи за бюджетирание и оперативен мениджмънт, и осъвременяване на административното право.

Висшето ръководство, което отговаря за цялата дейност на организациите от публичния сектор, не е необходимо да познава в детайли разпоредбите на ЗВОПС, които регламентират етапите на вътрешния одит. Но от друга страна е необходимо и трябва да знаят каква е същността на вътрешния контрол и вътрешния одит, а вътрешният одитор трябва да може да я обясни пред тях. Комплексното прилагане на вътрешен и външен контрол се свързва с предотвратяването и разкриването на измами и вреди.

Друга слабост на вътрешния одит е следствие от пропуски при неговото планиране и документиране, включително и оценката на риска. Вътрешният одит не е и не следва да бъде импровизация. Той се осъществява чрез прилагане на систематичен и дисциплиниран подход, съществена част от който е рисково-базираното планиране. Общо за бюджетната организация оценката на риска се прави всяка година. Текущо тя се дава при настъпване на съществени промени в нейната структурата и функции, в приложимото законодателство и др. Конкретната оценка на риска се изготвя при всеки ангажимент, за да се определят насоките на действие, обхвата на одиторските процедури, размера на извадките и нивото на същественост.

Един от вариантите, чрез които вътрешният одит допринася за добавянето на стойност е като разкрива и предотвратява измами и злоупотреби с публични средства и имущество. По този начин се защитават пълноценно интересите на данъкоплатците. За това одиторите са длъжни да оценяват възможността за наличие на измами и да изразят становище как организацията управлява риска от измами.

IV. СПРАВКА ЗА НАУЧНИТЕ ПРИНОСИ В ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

В дисертационния труд могат да се открият следните основни приноси:

1. Проучването на теорията и практиката на вътрешния одит позволява да се открояват критичните точки на дисбаланс между теория, законодателство (в т.ч. Стандарти) от една страна и приложимото на практика. Предложени са и промени в нормативната уредба.

2. Изследвани са връзки и зависимости на редица одиторски практики, водещи до увеличаването или намаляване на добавената стойност, създавана от вътрешния одит.

3. Предложени са примерни ключови индикатори за вътрешен одит в публичния сектор, които създават възможност да се подобри ефективността на вътрешния одит, както и повишават неговата полезност.

4. На база на проведеното проучване са определени минималните изисквания към основните одиторски компетенции.

Възможностите за бъдещи изследвания могат да бъдат дефинирани в следните насоки:

- провеждане на по-мощно и по-целенасочено структурирано изследване на вътрешния одит в публичния сектор;
- изготвяне на проект за цялостен Закон за вътрешния контрол у нас;
- уточняване на различните концепции за оценка на управленските процеси, респ. формите на контрол;

В своята съвкупност приносите от настоящият труд биха могли да изиграят роля за обогатяване на методологията и методиката на вътрешния одит, за повишаване на неговата значимост в развитието на публичния сектор и не само, както и да бъдат крайъгълен камък за набелязване на нови възможни области за подобрене. Те имат характер на научно - приложни приноси, с които се обогатяват теоретични постановки за вътрешния одит и се доказва тяхната валидност в спецификата на публичния сектор.

V. СПИСЪК НА ПУБЛИКАЦИИТЕ, СВЪРЗАНИ С ТЕМАТА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

1. Белчев, Ст. Мястото на вътрешния одит в управлението на публичния сектор. //Годишен алманах „ Научни изследвания на докторанти”. СА Д. А. Ценов - Свищов, 2015, ISSN 1313-6542.

2. Белчев, Ст. Възможности за оценка и подобряване на ефективността на вътрешния одит в публичния сектор. //Годишен алманах „ Научни изследвания на докторанти”. СА Д. А. Ценов - Свищов, 2016, ISBN 1313-6542.

3. Публикувана статия в брой 2/2015 на списание „Вътрешен одитор“ със заглавие „*Quis custodiet ipsos custodes?* ... или станахме ли звезди в одитната вселена?”

4. Публикувана статия в брой 5/2015 на списание „Вътрешен одитор“ със заглавие „От одитор – към одитор. 10 години вътрешен одит в публичния сектор“.

5. Публикувана статия в брой 2/2016 на списание „Вътрешен одитор“ със заглавие „Одитните комитети – между Осанна и Разпни го“.

VI. ДЕКЛАРАЦИЯ ЗА ОРИГИНАЛНОСТ И ДОСТОВЕРНОСТ

Във връзка с провеждането на процедура за придобиване на образователна и научна степен „доктор” по научна специалност: Счетоводна отчетност, контрол и анализ на стопанската дейност (контрол), декларирам:

1. Резултатите и приносите в дисертационния труд на тема: „Проблеми и перспективи в развитието на вътрешния одит в публичния сектор” са оригинални и не са заимствани нерегламентирано от изследвания и публикации, в които авторът няма участия.

2. Представената от автора информация във вид на копия на документи и публикации, лично съставени справки и др., съответства на обективната истина.

Декларатор:.....

(Стефан Белчев)