

**СТОПАНСКА АКАДЕМИЯ „ДИМИТЪР А. ЦЕНОВ“ – СВИЩОВ**  
**ФАКУЛТЕТ „СТОПАНСКА ОТЧЕТНОСТ“**  
**КАТЕДРА „КОНТРОЛ И АНАЛИЗ НА СТОПАНСКАТА ДЕЙНОСТ“**

**ЛЮБОМИР РОСЕЛОВ ТЕРЗИЕВ**

***МЕТОДИЧЕСКИ ПРОБЛЕМИ НА ОДИТА ОТ  
СМЕТНАТА ПАЛАТА ВЪРХУ ОБЩЕСТВЕНИТЕ  
ПОРЪЧКИ***

**АВТОРЕФЕРАТ**

на дисертационен труд

за присъждане на образователна и научна степен „доктор“

по докторска програма: Счетоводна отчетност, контрол и анализ на  
стопанската дейност (контрол)

**Научен ръководител:**

Доц. д-р Силвия Костова

СВИЩОВ  
2018

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

Дисертационният труд е в обем от 228 стандартни страници и се състои от въведение, изложение в три глави, заключение, декларация за оригиналност и достоверност, списък с използваните съкращения, списък с използваните абривиатури и приложения.

Откритото заседание на научното жури за защита на дисертационния труд ще се проведе на 04 юли от 11.00 часа в Заседателна зала „Ректорат” при СА „Д. А. Ценов“.

Материалите по защитата са на разположение в Отдел „Докторантура и академично развитие”.

# I. ОБЩА ХАРАКТЕРИСТИКА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

## 1. Актуалност на темата

Пазарът на обществени поръчки<sup>1</sup> е част от икономическата стратегия на всяка държава. Изпълнението ѝ подкрепя държавните органи да участват в търговските дейности за постигане на обществени ползи. Обществените поръчки предоставят стоки и услуги за гражданите в съответствие с изискването за законосъобразност и целесъобразност. Институциите (възложителите) участват като търговци за осигуряване на стоки, услуги и за изпълнение на строителство, но тяхното действие няма търговски или производствен характер. Целта е *реализиране на максимални резултати от процедурите по тяхното възлагане и изпълнение, при осигуряване на баланс между оптималното задоволяване на обществената потребност и разходването на финансови средства*. Постигането на целта намира израз в създаването на конкурентоспособна икономика, защитаваща обществените интереси.

Чрез процедурите по обществени поръчки се подпомага извличането на възможно най-големи ползи от разходените публични средства. Във връзка с това са необходими условия, с които да се премахне дискриминацията в сферата на обществените поръчки и да се предприемат действия срещу лицата, нарушаващи правото за свободно движение на стоки и услуги.

Въпросите, свързани с обществените поръчки, при които има договаряне между държавните институции и частноправните субекти, са от изключителна важност за обществото. Това се определя от следните *обстоятелства*:

- обществените поръчки създават предпоставки, чрез които се осигурява защита на обществения интерес;

---

<sup>1</sup> Аналогично на Национална стратегия за развитие на сектора обществени поръчки в България за периода 2014 – 2020 г., в дисертационния труд понятията „пазар на обществените поръчки” и „сектор на обществените поръчки“ се използват като синоними. Бел. авт.

- паричните средства, които се разпределят чрез тях, представляват значителна част от brutния вътрешен продукт на всяка държава;
- обществените поръчки са важни поради обективността и равнопоставеността, която се осигурява на участниците в тях;
- чрез обществените поръчки се насърчават частните инвестиции и се допринася за създаването на работни места.

Акцентът в разработката е поставен на одита, осъществяван от Сметната палата на РБългария, върху възложителите на обществени поръчки. Ролята и значимостта на провежданите процедури поражда въпроса **за законосъобразността и целесъобразността** на разходваните финансови ресурси. Изследването обхваща **възможните методически проблеми, които съпътстват прилагането на одиторските процедури върху обществените поръчки.**

От данните в годишните отчети на контролните органи по смисъла на Закона за обществените поръчки е видно, че се допускат множество нарушения от възложителите на обществени поръчки<sup>2</sup>. Въпреки наличието на три контролни органа посочените пропуски са индикатор за системна слабост в обхвата на извършваните процедури. Тя може да бъде преодоляна **с ясно дефиниране на функционалната независимост на контролните институции, обмен на информация, синхронизиране на контролните практики и стандартизиране на методическите насоки.**

---

<sup>2</sup> Според Отчета за дейността на Сметната палата на РБългария за 2016 г. най-честите нарушения са: извършване на разходи без прилагане на реда за възлагане на обществени поръчки; във вътрешните актове не е регламентиран и не е осъществяван предварителен контрол за законосъобразност на решенията и действията, свързани с възлагането на обществени поръчки; не се спазват сроковете за възстановяване на гаранции по обществени поръчки; неспазване на срокове за изпълнение на договори за възложени обществени поръчки и за извършване на плащанията по тях.

Най-честите нарушения, които са установили контролните органи на АОП за 2016 г., са следните: оценени са оферти, които не отговарят в пълна степен на изискванията на възложителя; включени са в методиките субективни показатели, като оценката не се базира на резултатите, които се очакват от изпълнителя; не е представена информация за документите, които доказват съответствие с критериите за подбор.

От Отчета за дейността на АДФИ за 2016 г. най-честите нарушения, които са констатирани, са: неоснователно проведено процедури на договаряне без обявление или договаряне с покана; поставяне на условия, които дават предимство или необосновано ограничават участието на кандидатите в процедурите; сключени анекси към договори за обществени поръчки, с които са изменени цени, срокове за изпълнение и др., без да са налице законови основания.

Независимо че в научната литература обществените поръчки са обект на изследване от различни автори, липсват разработки по проблемите на външния одит върху възлагането и изпълнението им. Автори с дисертационни трудове по въпросите, свързани с обществените поръчки, са: Миглена Павлова, Събин Събев, Елена Чакърлова, Илонка Горанова и Милена Караджова.

## **2. Обект и предмет на изследването**

*Обект* на изследване в дисертационния труд са *действията на възложителите при провежданите процедури за обществени поръчки в публичния сектор. Предмет* на разработката е *прилаганата методика за одит върху обществените поръчки от Сметната палата на РБългария.*

## **3. Цел и задачи на дисертационния труд**

*Целта* на дисертационния труд е *да се изследват особеностите на одита върху обществените поръчки, за да се идентифицират проблемите в методиката и да се обосноват предложения за нейното усъвършенстване.* За реализирането на формулираната цел са поставени следните *задачи:*

1. Да се изведат основните същностни характеристики на понятието „обществена поръчка” и да се класифицират видовете поръчки чрез научен анализ на теоретични постановки и действащото законодателство.

2. Да се извърши сравнителен анализ на контролните процедури върху обществените поръчки, извършвани от Сметната палата, Агенцията по обществени поръчки и Агенцията за държавна финансова инспекция.

3. Да се анализира прилаганата методика за външен одит върху обществените поръчки и да се изведат характерните ѝ особености.

4. Да се изведат методическите проблеми при осъществяване на одита върху обществените поръчки, като се изследва тяхното влияние върху обхвата на контролните процедури.

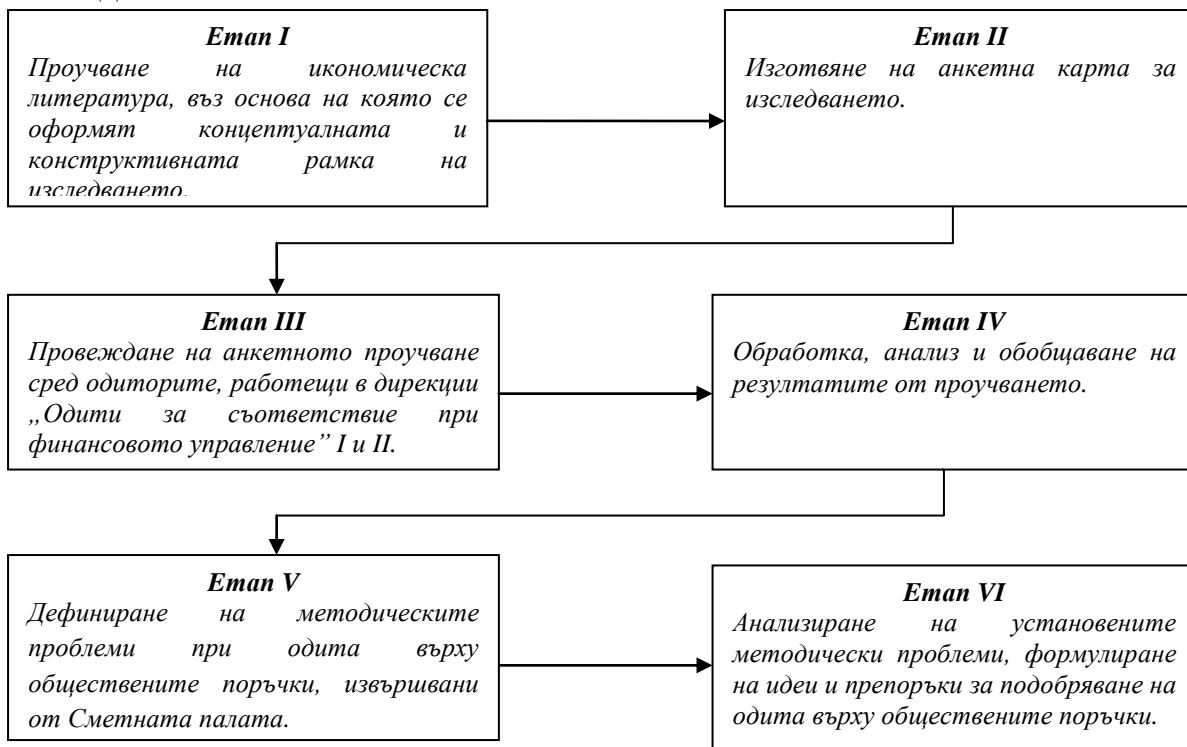
5. Да се аргументират възможности за усъвършенстване на прилаганата методика с цел разширяване обхвата на одиторски процедури както за законосъобразност, така и за целесъобразност.

#### 4. Изследователска теза

В дисертацията се защитава *тезата*, че *одитът върху обществените поръчки е съпътстван от методически проблеми, които могат да бъдат редуцирани чрез разширяване обхвата на прилаганите одиторски процедури за оценка на законосъобразността и целесъобразността на действията на възложителите*. Изложената теза е продиктувана от ролята на външния одит за цялостния процес по възлагане и изпълнение на обществените поръчки относно изискването за оценка на максималната ефективност на разходваните средства.

#### 5. Методология на изследването

За реализирането на посочената цел са обосновани няколко етапа на изследването, които дават възможност да се обхванат ключовите аспекти на одита върху обществените поръчки. Изследването протича в следната последователност:



Фигура 1.1. Етапи на изследването

При осъществяване на изследването са използвани следните **методи**: наблюдение; анализ на нормативната уредба; проучване на теоретични аспекти по поставените проблеми; синтез; индуктивен и дедуктивен метод; сравнителен метод; класификация; анкетно проучване; статистически метод (корелационен анализ). За доказване на тезата и изпълнение на задачите са осъществени срещи с експерти в областта на обществените поръчки и са извършени проучвания на място в Сметната палата на РБългария. С цел постигане на по-добра обоснованост е получена обществена информация от Агенцията по обществени поръчки и Сметната палата на РБългария.

Съществено място в практическото изследване заема анкетното проучване, проведено през периода април–май 2017 г. сред одиторите, работещи в дирекциите „Одити за съответствие при финансовото управление” I и II на Сметната палата на РБългария, тъй като само в обхвата на процедурите им са включени обществени поръчки. Изследването обхваща 101 одитора, а в извадката попадат 51 от тях (50,49%), което осигурява представителност на проучването. За реализирането му е изготвена анкетна карта, съдържаща 22 въпроса.

## **6. Ограничителни условия**

Изследването е осъществено при следните **ограничения**:

- Проучването обхваща периода 2012–2016 г. През голяма част от него е в сила отмененият Закон за обществените поръчки (до 15.04.2016 г.). В обхвата на изследването попада малка част от новия Закон (след 15.04.2016 г.). Причината да бъде избран този времеви интервал, е проследяване на промените в областта на обществените поръчки и очертаване на проблемите при тяхното одитиране от Сметната палата.

- Изследването обхваща одита върху обществените поръчки, извършван от Сметната палата на РБългария. От обхвата е изключена Изпълнителната агенция „Одит на средства от Европейския съюз”, която

проверява бенефициентите на средства от ЕС, когато те са възложители по смисъла на Закона за обществените поръчки. Тази агенция не е контролен орган по смисъла на Закона за обществените поръчки и осъществяваният одит върху бенефициентите на средства от ЕС се различава от извършвания от Сметната палата на РБългария.

- В обхвата на дисертационния труд не са включени методическите проблеми, които възникват при одитирането на обществените поръчки в областта на отбраната и сигурността. Това се обуславя от факта, че те се възлагат по специални правила, които изискват спазване на условието за конфиденциалност на информацията.

- В обхвата на изследването не е включен финансовият одит, извършван от Сметната палата. Причината е, че той се осъществява върху годишните финансови отчети на общините и бюджетните организации и в обхвата на извършваните контролни процедури не се включват проверки на обществени поръчки.

- Настоящият дисертационен труд се ограничава само до изследване на одитите за съответствие при финансовото управление, тематичните одити върху възлагането и изпълнението на обществените поръчки и част от методиката на одита на изпълнението.

## **7. Аprobация**

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

## **8. Приложение на резултатите от разработката**

Направените изводи и резултатите от емпиричното изследване в дисертационния труд имат за цел да аргументират методически проблеми на одита върху обществените поръчки. На тази основа е извършен анализ



на прилаганата, от Сметната палата, методиката за одит, изследвани са установените проблеми и са направени предложения за усъвършенстване на одиторските процедури с обхват обществени поръчки.

## **II. ОБЕМ И СТРУКТУРА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД**

Дисертационният труд е в общ обем от 228 стандартни страници. Основният текст е 187 страници и се състои от въведение, три глави и заключение. Изложението е онагледено чрез 38 таблици и шест фигури. В общия обем на дисертацията се включват още: декларация за оригиналност и достоверност; списък с използваните абривиатури; библиография – 140 заглавия на книги, статии, нормативни актове, отчети, доклади, стандарти и онлайн източници, от които 131 на кирилица и 9 на латиница.

В структурно отношение научното изследване включва:

### **ИЗПОЛЗВАНИ АБРЕВИАТУРИ**

#### **ВЪВЕДЕНИЕ**

### **ПЪРВА ГЛАВА. ТЕОРЕТИЧНИ АСПЕКТИ НА ОДИТА ВЪРХУ ОБЩЕСТВЕНИТЕ ПОРЪЧКИ**

#### **1. Обществените поръчки като специфичен пазарен сегмент**

1.1. Същност на обществените поръчки

1.2. Специфика на отделните видове обществени поръчки

#### **2. Сравнителен анализ на органите, осъществяващи контрол върху обществените поръчки**

#### **3. Теоретични аспекти на видовете одит при контрола върху обществените поръчки**

3.1. Одитът за съответствието при контрола върху обществените поръчки

3.2. Място на одита на изпълнението при управлението на обществените поръчки

3.3. Взаимовръзка между принципите на одита на изпълнението и регулирането на обществените поръчки

## **ВТОРА ГЛАВА. МЕТОДИЧЕСКИ ОСОБЕНОСТИ НА ОДИТА ВЪРХУ ОБЩЕСТВЕНИТЕ ПОРЪЧКИ**

### **1. Планиране и програмиране на одита върху обществените поръчки**

1.1. Особености на годишното планиране на одита върху обществените поръчки от Сметната палата на Република България

1.2. Методически особености при планирането на одита върху обществените поръчки

### **2. Методически аспекти при изпълнението на одита върху обществените поръчки**

### **3. Докладване на резултатите от одита върху обществените поръчки**

## **ТРЕТА ГЛАВА. МЕТОДИЧЕСКИ ПРОБЛЕМИ И НАСОКИ ЗА УСЪВЪРШЕНСТВАНЕ ПРИ ПРИЛАГАНЕТО НА МЕТОДИКАТА ЗА ОДИТ ВЪРХУ ОБЩЕСТВЕНИТЕ ПОРЪЧКИ**

1. Изследване на проблемите при планирането на одита върху обществените поръчки

2. Идентифициране на проблемите при изпълнението на одита върху обществените поръчки

3. Проблеми при докладване на резултатите от одита върху обществените поръчки

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

## **ДЕКЛАРАЦИЯ ЗА ОРИГИНАЛНОСТ И ДОСТОВЕРНОСТ**

## **БИБЛИОГРАФИЯ**

## **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 задачите, чрез които се изпълнява целта. Формулирана е защитаваната теза, представена е методологията на изследването и са въведени ограничителните условия.

## **ПЪРВА ГЛАВА**

### **ТЕОРЕТИЧНИ АСПЕКТИ НА ОДИТА ВЪРХУ ОБЩЕСТВЕНИТЕ ПОРЪЧКИ**

Глава първа има теоретико-приложен характер. Тя е в обем от 53 страници и е структурирана в три параграфа, в рамките на които са изпълнени първата и втората изследователска задача.

*В параграф 1. Обществените поръчки като специфичен пазарен сегмент* е обоснована ключовата роля на обществените поръчки като инструмент за разходване и разпределяне на съществена част от публичните средства. Анализирани са различни теоретични и нормативни постановки за да се изведат спецификите им.

*В подпараграф 1.1. Същност на обществените поръчки* е направен анализ на понятието „обществена поръчка“. Поради обстоятелството, че преди приемането на Закона за обществените поръчки от април 2016 г. в нормативната уредба на РБългария не съществува дефиниция за обществената поръчка, е направен обзор на определенията за понятието в европейските директиви, действащото българско законодателство и научната литература. В резултат на това е посочено, че „обществената поръчка“ се **разглежда като:**

- вид договор, който се сключва от субектите в Закона за обществените поръчки (ЗОП);
- процес, който се извършва в определен ред;
- система за регулиране на отношенията, които възникват между отделните страни във връзка с разходването на публични средства.

Обществената поръчка се определя като ***процес по закупуване на стоки, договаряне на услуги и строителни работи от възложителите,***

*разпореждащи се с публични средства, на които държавата е делегирала права за извършване на тази дейност.* Установено е, че с нормите, разписани в законодателството, се цели постигане на равнопоставеност между участниците, което води до повишаване на ефективността и прозрачността в провежданите процедури по тяхното възлагане и изпълнение.

*В подпараграф 1.2. Специфика на отделните видове обществени поръчки* са представени критерии за разграничаване на **видовете поръчки** (вж. табл. 1.1). Причината за тяхното извеждане е необходимостта, методиката за одит да бъде съобразена със спецификите им. На този етап контролът се извършва единствено върху процедурите и способите за възлагане по логиката, която е заложена в ЗОП и в Правилника за прилагане на Закона за обществените поръчки (ППЗОП).

*Таблица 1.1*

*Видове обществени поръчки*

| <b>Критерии за разграничаване</b>  | <b>Видове обществени поръчки</b>   |
|--|--|
| 1. Брой обекти в обществените поръчки                                    | Еднотипни<br>Комплексни  |
| 2. Възложител на обществената поръчка                                    | Публичен възложител<br>Секторен възложител<br>Възложител за конкретен случай<br>Съвместно възлагане  |
| 3. Източник на финансиране   | Финансирани от европейските структурни и инвестиционни фондове<br>Финансирани от държавния бюджет<br>Финансирани със средства от бюджета на общината   |
| 4. Стойност на обществената поръчка                                      | Възлагани с процедури по ЗОП<br>Възлагани чрез събиране на оферти с обява или чрез покана до определени лица   |
| 5. Специфичните техники и инструменти за възлагане на обществени поръчки | Рамково споразумение<br>Динамична система за покупки<br>Централизирано възлагане<br>Посредством електронен каталог<br>Чрез електронен търг   |
| 6. Специфичен характер на обекта на поръчката                            | Класически обекти<br>Специални обекти:<br>✓ <i>Обществени поръчки за специализирани предприятия и кооперации на хора с увреждания</i><br>✓ <i>Обществени поръчки в областта на отбраната и сигурността</i><br>✓ <i>„Зелени” обществени поръчки</i> |
| 7. Начин на провеждане на процедурите                                    | Едноетапни<br>Двуетапни<br>Триетапни   |

В параграф 2. Сравнителен анализ на органите, осъществяващи контрол върху обществените поръчки е извършена съпоставка между субектите с правомощия в този пазарен сегмент. Посочено е, че посредством контрола се създават условия и механизми за намаляване на рисковете при разходване на публичните средства, като се разкриват нарушенията в процеса по тяхното възлагане и изпълнение. С него се предприемат и мерки за тяхното отстраняване и се предоставят адекватни предписания и препоръки.

В тази част от разработката е разгледана дейността на субектите, които извършват съответните контролни процедури в областта на обществените поръчки, като са изведени и съответните различия. Установено е, че контролът се осъществява както от външни, така и от вътрешни субекти. **Контролът във възложителите** се осъществява от вътрешни одитори<sup>3</sup> посредством регламентираните изисквания към управлението на обществените поръчки (вътрешните правила, досие на обществената поръчка и специализирано звено като част от администрацията на възложителя). **Външният контрол** се осъществява от Агенцията по обществени поръчки, Сметната палата на РБългария и Агенцията за държавна финансова инспекция. **Очертани са различията в дейността, правомощията и задълженията на институциите.**

Въз основа на посочените различия между контролните органи е обоснована ролята на дейността на Сметната палата като одитен орган при процедурите по обществени поръчки. Аргументирано е виждането за значението ѝ при осъществяване на последващ контрол върху възложителите. Изразено е становището, че Сметната палата извършва контролни процедури **предимно за законосъобразност и по-малко за целесъобразност** при разходването на средствата. **Акцентът при извършваните процедури е поставен върху следните области:** проведени процедури за възлагане на обществени поръчки; сключени

---

<sup>3</sup> Възможно е, вътрешният контрол да се осъществява и от Звено за вътрешен одит, ако във възложителя има създадено такова. Бел. авт.

договори за доставка на стоки, услуги или строителство, без провеждането на процедура за обществена поръчка; счетоводни документи, имащи отношение към обществените поръчки.

*В параграф 3. Теоретични аспекти на видовете одит при контрола върху обществените поръчки* е представено приложението на одита за съответствие и одита на изпълнение. Проучването на литературата показва, че чрез извършването на одит за съответствие се установява единствено законосъобразността, докато с осъществяването на одита на изпълнение спомага да са оцени и целесъобразността.

*В подпараграф 3.1. Одитът за съответствието при контрола върху обществените поръчки* е разгледан обхватът на одита за съответствие. **В него се включват правилността на управленските решения, свързани с установяване на постигнатите резултати от изпълнението на поръчката при съпоставката им с действащото законодателство.** Поради своята обхватност този одит е най-често прилаган от Сметната палата при контрола върху обществените поръчки. В резултат на извършения анализ е направен **изводът**, че с този вид одит се проверява единствено спазването на нормативните изисквания, които управляват сектора на обществените поръчки.

*В подпараграф 3.2. Място на одита на изпълнението при управлението на обществените поръчки* е обосновано твърдението, че чрез този вид одит обществените поръчки могат да бъдат проверени и за целесъобразност. По този начин би се установило спазването на ЗОП за осигуряване на ефективност на разходваните публични средства. Изразено е становището, че с приложението на одита на изпълнението би се ограничила повторемостта на нарушенията, които се констатира от контролните органи. Причината за това е, че акцентът при одита на изпълнението **не се поставя единствено върху откриването и констатирането на проблема, а би следвало да се търсят начини и направят предложения за неговото ограничаване.**

*В подпараграф 3.3. Взаимовръзка между принципите на одита на изпълнението и регулирането на обществените поръчки са изследвани принципите от нормативна и научна гледна точка. Формулирано е мнението, че принципите в ЗОП имат съществена важност за осигуряване на ефективност на разходваните финансови средства. Приложението им позволява да се установи дали възложителите разходват публичните средства **ефикасно**; дали придобиват необходимите ресурси в съответното количество и качество при изискването за най-добра цена, т.е. при съблюдаване принципа за **икономичност**, а целите на поръчката са постигнати **ефективно**.*

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

**Първо**, въз основа на извършения **научен анализ** на изследваните определения в законодателството и в икономическата литература се установява, че обществените поръчки **са процес, който се осъществява от възложителите за закупуване на стоки, договаряне на услуги и извършване на строителни работи**. С нормите в отделните директиви и закони се постига равнопоставеност между участниците, което води до повишаване на ефективността и прозрачността на процедурите по тяхното възлагане и изпълнение. **По този начин се създава адекватно функциониращ обществен пазар, който повишава икономическия растеж в страната**.

**Второ**, контролните действия на органите са свързани единствено с процедурите или способите за възлагане на обществената поръчка, като **не се вземат под внимание спецификите на отделните видове обществени поръчки**. Причината за това е, че използваният методически инструментариум изисква от контролните органи да насочват своите проверки единствено към процедурите или/и способите, използвани от възложителите.

*Трето*, от извършения *сравнителен анализ на дейността на субектите, осъществяващи контрол върху обществените поръчки*, се констатира, че е налице осигуряването на *широкообхватност* в процеса по възлагане и изпълнение на поръчките. За установяване на единна и законосъобразна практика от съществено значение е, при изпълнение на функциите си тези органи да тълкуват и прилагат по еднакъв начин нормативната уредба. В противен случай се създават предпоставки за противоречиви констатации и множество грешки и нарушения при регулиране на поръчките.

*Четвърто*, извършваният одит за съответствие в сферата на обществените поръчки е насочен предимно към установяване спазването на законите и други нормативни изисквания, които управляват сектора. По този начин се гарантира *единствено, че средствата се разходват при спазване на изискването за законосъобразност*. Чрез приложението на *одита на изпълнението би се подпомогнало разширяването на обхвата на прилагания методически инструментариум с извършването на проверки и за целесъобразност*.

## ВТОРА ГЛАВА

### МЕТОДИЧЕСКИ ОСОБЕНОСТИ НА ОДИТА ВЪРХУ ОБЩЕСТВЕНИТЕ ПОРЪЧКИ

Глава втора е в обем от 77 стандартни страници и е структурирана в три параграфа. Тя има теоретико-методологичен и теоретико-практичен характер и се акцентира върху изпълнението на третата изследователска задача. Чрез извършеното практическо проучване е изследвана методиката за одит върху обществените поръчки, прилагана от Сметната палата на РБългария. В тази част от разработката се извеждат методическите особености на одита върху обществените поръчки.

*В параграф 1. Планиране и програмиране на одита върху обществените поръчки* е направен обзор на годишното планиране на



Сметната палата. Чрез извършеното практическо проучване са изведени методическите особености на одитните ангажименти върху обществените поръчки.

*В подпараграф 1.1. Особености на годишното планиране на одита върху обществените поръчки от Сметната палата на Република България* е направен анализ на планираните одитни ангажименти, включващи проверки на проведените процедури от възложителите. Установява се, че за периода 2012–2016 г. в годишните програми на Сметната палата на РБългария са включени общо 2 556 планирани одити, като само 258 от тях се отнасят до обществени поръчки.

Във връзка с необходимостта от адекватно годишно планиране е анализирана стойността на сключените договори за обществени поръчки. От 2012 г. до 2016 г. са сключени общо 90 792 договора за възлагане на обществени поръчки в страната на стойност над 34,68 млрд. лв. Въпреки значителните финансови ресурси, които се разходват, съществуват области, в които Сметната палата *не е планирала нито един одит, в който да бъдат проверявани проведени процедури или такива, при които в даден регион са включени повече от останалите (Видин, Перник, Кюстендил, Пазарджик, Плевен, Габрово и Шумен)*. За да се осигури по-добра обхватност при избора на възложители и видове одити, които да бъдат включени в годишните програми, при тяхното съставяне следва се вземат под внимание следните *три групи фактори*<sup>4</sup>:

• *Значимост на одитираната област „обществени поръчки“* – влиянието на този фактор е свързано с обстоятелството, че чрез обществените поръчки се разпределя 8,5 % от брутният вътрешен продукт (БВП) на страната. Приема се, че те са важен пазарен инструмент за ефективно и ефикасно използване на финансовите ресурси. Този

---

<sup>4</sup> Като такива фактори в програмата за одитната дейност на Сметната палата са посочени: продължителност на неодитирания период към определена дата, посочена в програмата; обществена значимост; разполагам одитен ресурс на дирекцията; размер на управляваните финансови ресурси; промени в ръководството и правната рамка; размер на насъбрани вземания и просрочени задължения; получени сигнали за нарушения и негативни практик. Бел. авт.

относителен дял на средствата, разходвани от БВП, е един от показателите и критериите за ефективността на икономическата политика в сектора на обществените поръчки.

- **Разполагаеми одитни ресурси** – при изследването на този фактор е извършена съпоставка между броя на одиторите от Сметната палата и възложителите на обществени поръчки в РБългария. От данните в Таблица 2.2 е видно, че **съществува тенденция към минимално повишаване на броя на одиторите и значително нарастване на възложителите, което изисква, Сметната палата да разпределя ресурсите си по начин, който да гарантира обхватност.** Същественото им увеличаване би могло да доведе до риска, множеството възложители да не са в състояние да управляват големите парични потоци. В тази насока е необходимо Сметната палата да изготвя по адекватен начин своите програми, като се стреми да осигури обхватност на възложителите.

Таблица 2.2

Брой възложители и одитори, работещи в Сметната палата на Република България за периода 2012–2016 г.

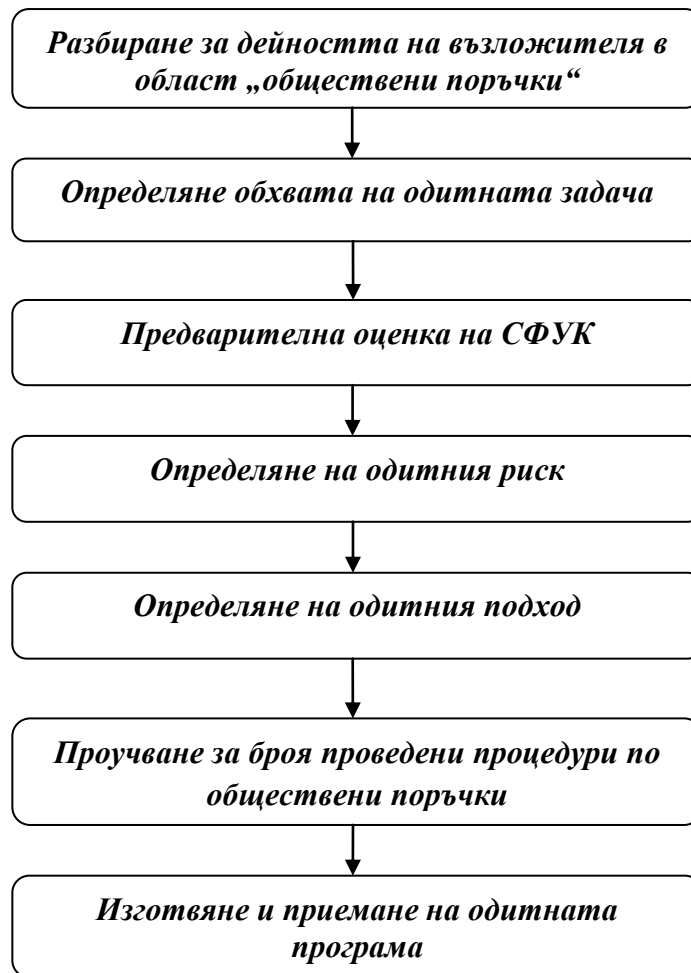
| Показатели/<br>Периоди | Възложители   |                            | Одитори      |                            |
|------------------------|---------------|----------------------------|--------------|----------------------------|
|                        | брой          | Темп на изменение<br>(в %) | брой         | Темп на изменение<br>(в %) |
| 2012г.                 | 4662          | -                          | 440          | -                          |
| 2013г.                 | 5302          | 13,7                       | 435          | -1,1                       |
| 2014г.                 | 5674          | 7,01                       | 437          | 0,4                        |
| 2015г.                 | 5193          | -8,4                       | 435          | -0,4                       |
| 2016г.                 | 6225          | 19,8                       | 457          | 5,0                        |
| <b>Общо (средно):</b>  | <b>27 059</b> | <b>6,4</b>                 | <b>2 204</b> | <b>0,9</b>                 |

- **Установени нарушения и негативни практики в областта на обществените поръчки** – при изследването на този фактор е използвана информация от докладите на Европейската комисия и отчетите за дейността на Сметната палата на РБългария. Според данните съществува променлива тенденция по отношение на нарушенията на законодателството, регулиращо пазара на обществените поръчки в България. За периода 2012–2016 г. Сметната палата е проверила общо 1414 бр. процедури по ЗОП и 579 бр. по НВМОП (отм.). От извършените одити върху обществените поръчки само 201 бр. са приключили с издаване на

одиторски доклад. При проверките одиторите са установили нарушения на ЗОП, ПЗЗОП и НВМОП (отм.). Най-честите нарушения, които са констатирани, са свързани с отделните елементи от управлението на обществените поръчки. Негативното влияние на нарушенията при отделните елементи от управлението на обществените поръчки води до последици и за СФУК. Това се обуславя от факта, че отделните елементи от управлението на обществените поръчки имат за цел не да заместват СФУК, а да допълват и подобряват процеса по тяхното възлагане и изпълнение.

На база анализа на посочените фактори Сметната палата следва да подобри изготвянето на годишната си програма, с която да обхване оптимален брой възложители в страната както на централно, така и на местно равнище. По този начин се гарантира пред обществото, че предоставените средства са разходвани в съответствие с изискванията на законодателството, при спазване на принципите за законосъобразност и целесъобразност. Това налага необходимостта, Сметната палата ***да обвърже годишното планиране на одитните ангажименти с обхват обществени поръчки със Стратегията за нейното развитие, в която тя е поела ангажимент да одитира и целесъобразността на разходваните средства от възложителите.***

*В подпараграф 1.2. Методически особености при планирането на одита върху обществените поръчки са разгледани методическите насоки при съставянето на план и програма за одит (вж. фиг. 2.2).*



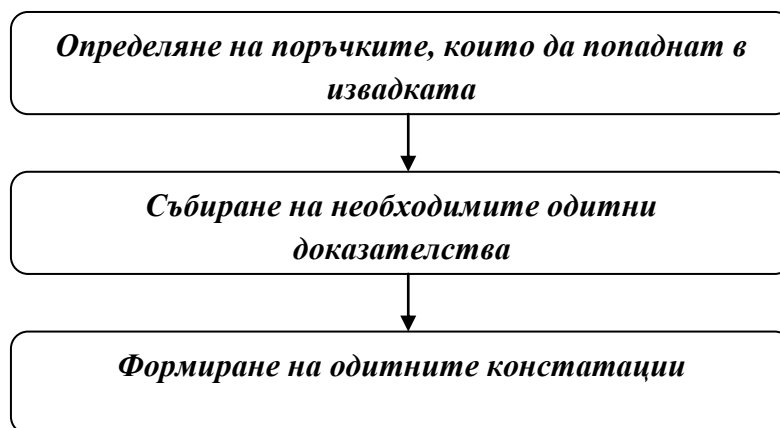
Фигура 2.2. Методически насоки при планиране на одит с обхват обществени поръчки

Планирането на ниво възложител има съществено значение за определянето на одиторските процедури за събиране на доказателства. Планираните дейности подпомагат разпределянето на задачите между членовете на одитния екип, за да се постигне по-добра обхватност на проверявания възложител.

Установено е, че реализирането на методическите насоки подпомага контролните органи от Сметната палата да **получат детайлна представа** за възложителя и да се намали рискът от погрешно заключение. В тази насока планирането на одита на ниво възложител има съществено значение за изпълнението и осигуряването на обективно мнение.

В параграф 2. Методически аспекти при изпълнението на одита върху обществените поръчки са разгледани **контролните процедури**,

които се осъществяват на втория етап от извършването на ангажимента. Констатирано е, че извършваните контролни процедури протичат в определена последователност, чиято задача е осигуряване на необходимите доказателства за достигане до надеждни заключения (вж. фиг. 2.3).



Фигура 2.3. Направления на одиторските процедури при проверките на обществените поръчки

В резултат на направения анализ на одиторските процедури, прилагани от одиторите, се **установи**:

- При одита върху обществените поръчки се прилагат **нестатистически извадки**. Над половината от респондентите (52,95%) са посочили, че не прилагат статистически извадки, а 70,59% винаги използват нестатистически. Тъй като при тях **не намира приложение теорията на вероятностите**, а се взимат предвид определени критерии, формулирани по преценка на одиторите, съществува **субективизъм при определяне обхвата на одита**. Такива критерии са: **най-висока стойност на поръчките** (68,63% от одиторите „винаги” го прилагат); **най-ниска стойност** (52,94% от одиторите го използват) **и осъществен предварителен контрол от Агенцията по обществени поръчки** (намира приложение от 54,90% от респондентите).

- За обосновка на констатациите си одиторите използват документални проверки (98,04%). Те не осигуряват достатъчни и уместни доказателства при **контрола на договорите**, тъй като е необходима

*проверка на място за установяване на реалното му изпълнение.* За извършените документални проверки се използват контролни листове. Те се отнасят единствено до вида процедура или способ, **без да се отчитат спецификите на видовете поръчки.**

• При аргументиране на констатациите си контролните органи на Сметната палата **се възползват от работата на експертите само в част от своите одитни ангажименти.** Констатира се, че приблизително 50% от участниците не привличат експерти, докато над една трета (39,22%) се допитват до тях само „*понякога*”. С оглед широкото разнообразие от предмети на обществени поръчки знанията на експерта могат да са в помощ на одиторите.

*В параграф 3. Докладване на резултатите от одита върху обществените поръчки* вниманието е насочено към анализ на третия етап от одитния ангажимент. Изготвеният одитен доклад и препоръките в него са насочени предимно към възложителите, тъй като техните действия имат съществена роля в процеса на обществената поръчка.

Според резултатите от анкетното проучване над една трета от участниците са посочили, че направените констатации дават основание да се търси административнонаказателна отговорност от съответния възложител (47,06%), а приблизително 12% са уточнили, че не са имали основание да я търсят. Във връзка с посочената възможност по-малко от половината анкетирани смятат, че търсенето на административнонаказателна отговорност **не е ефективна функция на одита**, извършван от Сметната палата (съотв. 31,38% са посочили „*по-скоро Не*”, а 11,76% „*категорично Не*”). В подкрепа на обратното твърдение, положително становище с „*по-скоро Да*” са отговорили 25,49% от анкетираните, а „*категорично Да*” – 19,61%. Следователно с търсенето на отговорността се цели: ограничаване на възможностите за премахване на ефективните механизми за конкуренция; „изкуствено“ повишаване на цените; понижаване качеството на стоките и услугите. **Поради тази**

*причина от съществено значение е, вниманието на контролните органи да бъде насочено към намаляване на нарушенията и манипулациите при провежданите процедури от възложителите.*

От извършения анализ в *глава втора* са направени следните *изводи*:

*Първо*, планирането на одита върху обществените поръчки се осъществява на *две нива* – на институционално от Сметната палата на РБългария и на ниво конкретен възложител. Чрез анализа на планираните одити с обхват обществени поръчки е аргументирано становището, че Сметната палата се стреми да осигури обхватност на възложителите, попадащи в нейните правомощия.

*Второ*, при отделните насоки на контрола се *проверява изискването за законосъобразност* чрез одита за съответствие при финансовото управление. Тези действия са в *противоречие* със Стратегията за развитие на Сметната палата, в която тя е поела ангажимента да се провери и целесъобразността.

*Трето*, изразяването на независимо и обективно мнение в доклада е *предшествано от реализирането* на съответните одиторски процедури. С тяхното изпълнение се подпомага установяване спазването на законодателството.

*Четвърто*, в правомощията на одиторите е *включена възможността* да съставят актове за установяване на административни нарушения. Административнонаказателната функция *не* кореспондира с одита, чиято цел е установяване на причини за евентуални несъответствия и даване на препоръки за отстраняването им. Доказателствата, които се събират при одита върху обществените поръчки, се различават от тези при административнонаказателните преписки.

*Пето*, при одита *не се извършват* проверки на всички процедури за обществени поръчки, *а само на тези, които са попаднали в извадката*. В тази насока прилагането на извадковия подход има фундаментално значение за изразяването на обективно мнение от страна на одитора.

*Шесто*, освен отразяване на констатациите, приложение в одитните доклади намира и даването на **препоръки**. За да бъдат адекватни и да имат по-голяма добавена стойност, те следва да се основават на причините, които са довели до нарушаване на законодателството.

*Седмо*, чрез одиторския доклад се предоставя информация за извършените проверки и за начина на разходване на финансовите средства. В него намират отражение **предимно констатираните нарушения**, без да се отчита фактът, че при някои от проверките се **установяват и добри практики**, които не се посочват.

### **ТРЕТА ГЛАВА**

#### **ПРОБЛЕМИ И НАСОКИ ЗА УСЪВЪРШЕНСТВАНЕ ПРИ ПРИЛАГАНЕТО НА МЕТОДИКАТА ЗА ОДИТ ВЪРХУ ОБЩЕСТВЕНИТЕ ПОРЪЧКИ**

Глава трета е в обем от 47 стандартни страници и е структурирана в три параграфа. Тя има теоретико-методологичен и теоретико-практичен характер. В нея се акцентира върху изпълнението на четвъртата и петата изследователски задачи. Проучванията в тази част от разработката обхващат насоки за решаване на съществуващите проблеми при прилагането на методиката за одит върху обществените поръчки и анализ на тяхната приложимост.

Съществено място в тази част от дисертационния труд заема корелационният анализ. Чрез него се изследва степента на зависимост между методическите особености, регламентирани в Наръчника за одит за съответствието, и практическото им прилагане в одитната дейност. Във връзка с това е формулирана **хипотезата, че съществува силна зависимост между етапите от процеса на обществените поръчки и методиката за тяхното одитиране**. Търсенето на взаимовръзка между методиката за одит и обществените поръчки се основава на факта, че те са специфичен пазарен сегмент, който включва множество правила.



*В параграф 1. Изследване на проблемите при планирането на одита върху обществените поръчки е аргументирана необходимостта от изследване на причините за установените грешки и нарушения, констатирани от контролните органи на Сметната палата. В случаите, когато се изследват причините за установените грешки и нарушения, над 70% от респондентите насочват проверките си към **законосъобразността на обществената поръчка, сключения договор и провеждането на процедурата от комисията, назначена от възложителя**. Най-малко са одиторите, които насочват вниманието си към **ефективността и ефикасността от изпълнението на обществената поръчка (13,73%)**. Част от анкетираните проверяват **икономичността от изпълнението на обществената поръчка (15,69%)** и **устойчивостта на резултатите (17,65%)**. Тъй като не се извършват проверки относно икономичността, ефективността и ефикасността, Сметната палата **не обвързва целите, които е поела в своята Стратегия, свързани с проверяване освен на законосъобразността, така и на целесъобразността**.*

Аргументирано е виждането, че с използването предимно на системно-базирания подход и подхода на съществените проверки (съотв. 45,10% и 60,78% от одиторите са посочили, че ги използват винаги), **не се** изследват причините за установените грешки и нарушения. Затова при извършваните одиторски процедури приложение следва да намерят и резултатно, и проблемно-ориентираният подход (съотв. използват „винаги” от 11,76% и 3,92% и „никога” от 49,02% и 50,98%). Посочено е, че това води до **невъзможност** да се установят причините за множеството нарушения, допускани от възложителите, което възпрепятства даването на адекватни препоръки. Във връзка с тяхното неизползване е приложен и извършеният статистически анализ, като резултатите от него показват **следните зависимости:**

- **Умерена положителна корелация** ( $r_s=0,406$ ) между избора на системно-базиран подход и разбирането за дейността на проверявания

възложител. Установената зависимост е вследствие на факта, че част от анкетираните, прилагачи този подход (45,10%), използват значително количество тестове на контрола (80,39%) при своите одитни ангажименти.

- **Умерена положителна корелация** ( $r_s=0,330$ ) между избора на подхода на съществените проверки и целите на конкретния одит. Аргументирано е виждането, че установената зависимост би била особено полезна при избора на проверките по изпълнението на договора, където са необходими **проверки на място, включително измервания, наблюдение и експертиза**.

- Във връзка с използването на резултатно-ориентирания и проблемно-ориентирания подход е установена зависимост със съществеността относно всяка област на изследване, определена на етап планиране. За първия подход корелационната зависимост е умерена положителна ( $r_s=0,485$ ), а за втория – значителна положителна ( $r_s=0,539$ ). Съществуването на подобна обвързаност между избора на **посочените два подхода и нивото на същественост оказва влияние върху допълването на методиката**. Това се обуславя от факта, че чрез съществеността могат да се планират подходящи по вид и обем одитни процедури, които да са насочени към изследване на причините, породили грешките и нарушенията. **По този начин чрез изследване на причините биха се определили нарушенията, които имат отношение към прага на същественост**.

- **Установена е слаба положителна зависимост** между разбирането за дейността на проверявания възложител и резултатно и проблемно-ориентирания подход (респ.  $r_s=0,248$  и  $r_s=0,223$ ). **Наличието на тази зависимост показва**, че допълването на прилаганата методика с посочените два подхода може да се определи като рационална възможност за усъвършенстване на методиката.

От извършеното проучване на докладите от Сметната палата се установява, че нарушенията, които се констатира от одиторите,

продължават да съществуват и да се мултиплицират във времето. В тях се посочва това, което е нередно в процедурата, без да се проучат причините. **Допълването на методиката за одит с приложението на посочените два подхода води до разширяване обхвата на даваните оценки от контролните органи на Сметната палата.**

*В параграф 2. Идентифициране на проблемите при изпълнението на одита върху обществените поръчки* вниманието е насочено към необходимостта да се извършват фактически проверки и към приложението на одитните извадки. В тази насока е аргументирана необходимостта да се прилагат фактически проверки, а при одитните извадки – да се използва и критерият за „най-ниска стойност на поръчката”.

От извършения анализ на методиката се установява, че **проверките, които се извършват във възложителите при одита, са предимно документални.** За извършените проверки се попълват контролни листове за различните видове процедури или способности за възлагане. Обосновано е твърдението, че документалните проверки не са достатъчни в областта по изпълнението на договорите, където са необходими фактически проверки. Следва да се посочи и фактът, че контролните листове се отнасят единствено до процедурите и способите по ЗОП, без те да са насочени към видовете обществени поръчки.

Във връзка с проблема, отнасящ се до **одитните извадки**, при извършения статистически анализ се отчита зависимост, свързана с определяне нивото на същественост. Корелационната зависимост е в следните аспекти:

• **Значителна положителна корелация** ( $r_s=0,576$ ) между големината на одитната извадка и планирането на подходящи по вид и обем одитни процедури. **Подобна зависимост, установена като значима, е определена като положителен аспект във връзка с прилаганите нестатистически извадки.** Съществуващата зависимост

оказва влияние върху извършваните тестове на контрола и тестове по същество при проверка на единиците в извадката, което гарантира, че независимо от нейния размер, ще бъдат извършени толкова одиторски процедури, колкото са необходими за формирането на обективно мнение.

• **Умерена положителна зависимост** ( $r_s=0,433$ ) между планиране на подходящи по вид и обем одитни процедури и дефиниране на отделните етапи на обществените поръчки, които се одитират. Съществуването на подобна зависимост се обуславя от факта, че в случаите, когато се проверява *етапът по приключването на процедурата и конкретно изпълнението на договора, приложение намират тестовете по същество, а не тестовете на контрола. Когато се проверява етапът по планирането на дадена поръчка, уместно е да се приложат тестовете на контрола.*

• **Значителна положителна корелация** ( $r_s=0,646$ ) между избора на области за изследване и влиянието, което оказва нивото на същественост върху размера на одитните извадки. Наличието на подобна зависимост не би могло да окаже влияние върху извършването на одита, тъй като при одитите за съответствие и тематичните одити изборът на области за изследване е предварително дефиниран.

• **Умерена положителна корелация** ( $r_s=0,496$ ) между размера на одитните извадки и влиянието, което оказва определянето на нивото на същественост върху дефиниране на отделните етапи на обществените поръчки, които да се одитират. Установената корелация също може да се определи като положителен аспект при прилагането на методика за одит. Това се обуславя от факта, че колкото повече са документите от даден етап, толкова по-голяма ще бъде и одитната извадка.

• **Умерена положителна корелация** ( $r_s=0,306$ ) между честотата на прилагане на нестатистически подходи към формирането на извадка и влиянието, което оказва характерът на единиците в генералната съвкупност. Характерът на единиците в генералната съвкупност зависи от

размера, особеностите и вида на извадката. В тази насока е аргументирано виждането, че при определяне на обществените поръчки, които да попаднат в обхвата на извадката, се използват професионалната преценка на одиторите и придобитият опит от предходни одити.

Във връзка с идентифицираните проблеми на този етап от одита е извършена и класификация между статистическите и нестатистическите извадки. В резултат на това са посочени техните предимства и недостатъци (вж. табл. 3.3).

Таблица 3.3  
Класификация на одитните извадки

| Условия                                  | Видове извадки  |               |
|--|-----------------|---------------|
|  | Нестатистически | Статистически |
| Представителност на извадката            | Да              | Да            |
| Случаен избор на единиците в извадката   | Не              | Да            |
| Използване на теорията на вероятностите  | Не              | Да            |
| Екстраполиране на установените резултати | Не              | Да            |

Тъй като при одита върху обществените поръчки се използват нестатистически извадки, вниманието при извършения теоретичен анализ е насочено именно към тях. При определяне на обществените поръчки, които да се одитират, най-често използваните критерии са **„най-висока стойност на поръчките”** и **„осъществен предварителен контрол от АОП”, а най-малко приложим е „най-ниска стойност на поръчката”**. В резултат на извършения анализ са посочени аргументи, че прилагането само на два критерия е **недостатъчно**. Това се обуславя от следните няколко факта:

**Първият** е свързан с аргумента, че обществените поръчки с висока стойност са финансирани със средства от ЕС, в резултат на което са обект на предварителен контрол от Агенцията по обществени поръчки (АОП). Дори да бъде констатирано нарушение от Агенцията, то е отстранено още на етап планиране на обществената поръчка.

**Вторият** се основава на обстоятелството, че в новия ЗОП вместо увеличаване се наблюдава намаляване в броя на процедурите, които са обект на контрол от АОП. С въведената Система за случаен избор се определя само по една процедура на ден, която да бъде проверена.

**Третият** се отнася до твърдението, че едни от най-честите нарушения, които се констатират, са свързани със способите за „събиране на оферти с обява или/и покана до определени лица”. Смята се, че те са рискови поради множеството нарушения, които са установени при тях, тъй като те са с малка стойност и контролът е занижен. В допълнение може да се посочи и фактът, че възложителите често разделят без основание дадена поръчка с цел избор на по-лек режим за нейното възлагане.

**Четвъртият** е свързан с аргумента, че по своята същностна характеристика контролът, осъществяван от АОП, е форма на **методическа помощ** за възложителите. В тази насока следва да се посочи, че становищата, които се изпращат от АОП до възложителя, не са задължителни. Поради тази причина възложителите предпочитат да бъдат проверени, за да си гарантират правилното провеждане на процедурата.

**Петият** се отнася до отправените критики към РБългария в доклада на Комисията до Европейския парламент и Съвета относно напредъка на България по механизма за сътрудничество и проверка. В него е посочено, че **предварителните проверки често се извършват по формален начин, а същевременно процедурите са обект на припокриващ се последващ контрол, който понякога води до различни констатации.**

*В параграф 3. Проблеми при докладване на резултатите от одита върху обществените поръчки* вниманието е насочено към проблема, отнасящ се до търсеното на административнонаказателна отговорност. Разгледан е също и проблемът, свързан с необходимостта, в одитните доклади да бъдат включвани и установените добри практики.

**По отношение на първия проблем** е установено, че съществуват различия между доказателствата, които се събират по Закона за

административните нарушения и наказания и тези, които използват контролните органи на Сметната палата. **Към административните производства се отнасят следните доказателства:** докладни записки; доколкото са относими към предмета на спора; протоколи; счетоводни документи; справки и др. От извършеното практическо проучване се установи, че най-често при **одита върху обществените поръчки се събират следните доказателства:** констативен протокол за извършена проверка; справка за проведени обществени поръчки по реда на ЗОП; справка за проведени обществени поръчки по реда на Глава осма „а” от ЗОП (отм.); договор (покупко-продажба, наем, поръчка, изработка и др.); спецификация към договор; обявление за възложена обществена поръчка; информация за сключен договор и др.

Доказателствата, които намират приложение в административния процес, са факти, свързани с определени обстоятелства, значими за правата и задълженията на законните интереси на гражданите и организациите. Те трябва да бъдат получени по определен ред, предвиден в Административнопроцесуалния кодекс. Съгласно законодателството, допустими са всякакви доказателства, които са относими към предмета на производството и са събрани по надлежен ред и с определените законови средства.

Проблемът е, че доказателствата, които отговарят на изискванията на Международните одиторски стандарти, не са съотносими към тези, въз основа на които се търси административнонаказателна отговорност. Тъй като съществува разлика, голяма част от производствата са обжалвани и отменяни от съответните органи. Според годишните отчети за дейността на Сметната палата за периода 2012–2016 г. са съставени общо 697 акта за установяване на административни нарушения, от които 276 бр. са обжалвани, а отменените са 171 бр.

Според отговорите на одиторите, по отношение на поставения проблем, съществуват мнения както в подкрепа на дадената възможност,

така и за нейното отхвърляне. Следва да се акцентира и на факта, че **административнонаказателната отговорност, търсена от Сметната палата, не кореспондира с одита като дейност, имащ за цел установяването на причините за евентуални несъответствия и даването на препоръки за тяхното преодоляване. Съставянето на актове за нарушения нарушава доверието с одитирания възложител, което е основополагащо за одита.** Осъществяването на тази функция в хода на одита отнема част от времето за извършването, като се събират доказателства, които се различават от тези, които се образуват във връзка с административнонаказателните преписки.

Въз основа на изведените аргументи е обосновано твърдението, че търсеното на административнонаказателна отговорност **не е ефективна функция на одита, извършван от Сметната палата.** Търсенето на административнонаказателна отговорност е присъща функция за финансовата инспекция, която налага наказания освен по ЗОП, но и по Правилника за неговото прилагане.

**По отношение на втория проблем се предлага включване в докладите и на установените добри практики.** Резултатите от извършеното практическото проучване сочат, че 45,10% от одиторите смятат, че в одитните доклади следва да бъдат представени и установени добри практики от проверките на обществените поръчки. Приблизително същият относителен дял са посочилите „по-скоро Да”. Незначителен дял заемат отговорите „по-скоро Не” и „категорично Не”, като техният общ дял е по-малко от 10%. От резултатите е видно, че контролните органи приемат предложение, в докладите да бъдат включени установените добри практики и констатации. При извършеното проучване на одитните доклади и досиета се установява съществуването на положителни констатации. **Очакваният ефект, който може да се потърси от включването им, е оптимизиране на управленските процеси във възложителите и повишена ефективност на вложените публични средства.**



За реализирането на подобна идея може да подпомогне и **електронизирането** на обществените поръчки, което е предвидено да се осъществи с приемането на новия ЗОП. В тази насока следва да бъде създадена единна база данни, в която да са посочени и описани установените добри практики от контролните органи. До тази база данни следва да имат достъп не само контролните органи, но и всички възложители. Само по този начин би се получила представа за установените добри практики.

Въз основа на изложението в **глава трета** на дисертационния труд са направени следните **изводи**:

**Първо**, при планирането на одитните ангажименти **не се използват подходи**, с които да се изследват причините за установените нарушения. Извършеният статистически анализ показва, че допълването на методиката с резултатно и проблемно-ориентирания подход е допустимо. По този начин чрез тяхното използване би се установило, дали възложителите спазват изискването на ЗОП за осигуряване ефективност на разходваните средства.

**Второ**, проверките, които се извършват при одита върху обществените поръчки, са предимно **документални**, чрез попълване на контролни листове. Този вид проверки **не са достатъчни в областта по изпълнението на договорите, където са необходими фактически проверки**. Следва да се посочи и това, че контролните листове се отнасят единствено до процедурите и способите по ЗОП, **без да са насочени към видовете обществени поръчки**.

**Трето**, посредством приложението на нестатистическите извадки и използваните **критерии** се създават предпоставки за одитиране на обществени поръчки, при които съществува **субективизъм**. По този начин е възможно да бъде изразено погрешно заключение в доклада.

**Четвърто**, търсенето на административнонаказателна отговорност **не е ефективна функция** на одита, извършван от Сметната палата.

Съставянето на актове нарушава доверието между възложителя и контролния орган. Данните показват, че част от актовете биват обжалвани и отменени, тъй като доказателствата, които се прилагат, се различават от тези, които се събират при административните преписки.

*Пето*, чрез осигуряването на **публичност на установените добри практики** се предоставя възможност на възложителите да се запознаят с някои от положителните и непопулярните начини, които ЗОП предоставя. Като възможен ефект, който може да се постигне, е намаляване броя на допусканите нарушения.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Въз основа на изследваните теоретични постановки и получените резултати от практическото изследване са направени следните обобщаващи **изводи и заключения**:

*Първо*, в методиката за одит върху обществените поръчки следва да се включат **допълнителни проверки**. Необходимо е, освен законосъобразността, да се одитира и **целесъобразността** на разходваните финансови средства. По този начин Сметната палата ще **реализира изпълнението** на одитния ангажимент, който е поела в своята Стратегия, а също така ще се установи и спазването на ЗОП за ефективност на разходваните средства. За тази оценка следва да се допълни методиката, по която се реализират действията на контролните органи.

*Второ*, при планирането на одитния ангажимент се използват два подхода – съществени проверки и системно-базирани. Тяхното приложение **не дава възможност** да се изследват причините за установените нарушения, което има като последица и предоставянето на неподходящи препоръки. В тази насока при извършването на одиторските процедури е необходимо да **намерят приложение** резултатно и проблемно-ориентираните подходи.

**Трето,** приложението на извадковия подход при одита има съществено значение, тъй като чрез него одиторът **определя** обществените поръчки, които да бъдат проверени и въз основа на тях се формират съответните констатации. Контролните действия, извършвани единствено върху поръчките с най-висока стойност, създават предпоставки за **неправилни заключения**, тъй като те са били обект на предварителен контрол от АОП. В тази насока следва да се прилага и критерият за най-ниска стойност.

**Четвърто,** извършваните **документални проверки** при одита върху обществените поръчки **не са достатъчни в областта по изпълнението на договорите, където са необходими фактически проверки.** Контролните листове, които се попълват, се отнасят единствено до процедурите и способите, посочени в ЗОП, **без да отчитат спецификите на видовете обществени поръчки.**

**Пето,** административнонаказателната отговорност, търсена от контролните органи на Сметната палата, **не е типична функция** за одита като конкретна форма на контрол. Тя е **присъща** за Агенцията за държавна финансова инспекция. Следва да се акцентира и на обстоятелството, че доказателствата, които се събират от одиторите, се различават от тези при административните преписки. Като косвен ефект би могъл да се отчете фактът, че вместо проверките да бъдат насочени към целесъобразността и законосъобразността, времето се разходва за съставяне на актове за установяване на административни нарушения, които впоследствие биват отменени.

**Шесто,** в докладите **не намират приложение установените добри практики при одитите върху обществените поръчки.** По този начин пред възложителите съществува ограничението да се запознаят с положителните констатации, до които са достигнали контролните органи. Ефектът, който би се получил от реализирането на подобна идея, е

намаляване на нарушенията и грешките, които се допускат при процедурите по обществени поръчки.

В заключение може да се обобщи, че одитът, осъществяван от Сметната палата на РБългария, заема съществена част в цялостното управление на сектора на обществените поръчки. Усъвършенстването на методиката предоставя положителна перспектива за осъществяваните одитни ангажменти, включващи обществени поръчки. В този смисъл резултатите от настоящата разработка са полезни за контролната практика и могат да намерят реално приложение.

#### IV. СПРАВКА ЗА НАУЧНИТЕ ПРИНОСИ В ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

По-важните приноси с *научно-приложен характер*, които биха могли да представляват интерес за експертите в областта обществените поръчки, са следните:

1. Въз основа на *теоретичен анализ, проучване в научната литература и действащото законодателство* е изведена дефиниция за понятието „обществена поръчка“, която обхваща специфичните му особености. Посочените характеристики са взети под внимание за обосновка на критерии за класифициране на видовете обществени поръчки, които допълват способите за възлагането им.

2. Извършен е *сравнителен анализ* между процедурите на органите, осъществяващи контрол върху обществените поръчки. На тази основа са обосновани организационните специфики на одита с обхват обществени поръчки. Аргументирано е приоритетното значение на одита на изпълнението поради взаимовръзката му с принципите на обществените поръчки. Изведено е ключовото значение на оценката за целесъобразност на действията на възложителите в контекста на Стратегията за развитие на Сметната палата.

Интерес за одиторите от Сметната палата биха представлявали следните *практикоприложни приноси* в дисертационния труд:

1. Въз основа на практическо проучване са *изведени методическите особености на одита върху обществените поръчки*. При анализа на резултатите е приложен процесният подход, съобразно логиката в досието на възложителите и са разработени методически насоки за одит на възлагането и изпълнението на обществени поръчки. Обосновани са съществуващи пропуски, и недостатъци в контролните процедури с обхват обществените поръчки при всеки етап от одита.

2. Извършен е статистически анализ на резултатите от проведено анкетно проучване, като са *изведени фактори, които оказват*

*съществено влияние върху приложението на методиката за одит върху обществените поръчки.* На тази основа са установени силата и посоката на корелационната зависимост между методическите подходи, регламентирани в Наръчника за одит за съответствието, и практическото им приложение в одитната дейност.

3. В резултат на изведените и анализирани проблеми са **формулирани предложения** за усъвършенстване на методиката за одит върху обществените поръчки. Обосновава се разширяването на обхвата на одиторските процедури относно оценката на законосъобразността и целесъобразността на действията на възложителите. Вземането под внимание на дадените предложения би довело до подобряване на обмена на информация, обособяване на функционалната независимост на контролните институции, синхронизиране на контролните практики и усъвършенстване на методическите подходи при одита върху обществените поръчки.

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

### **Студии (1):**

1. Костова, С., Крумов, Кр., Димитров, П., Терзиев, Л. Правни и методически аспекти на одита върху обществените поръчки // *Алманах научни изследвания СА „Д. А. Ценов”, Т24, Свищов, 2017 г., с. 92-120. ISSN:1312-3815.*

### **Статии (5):**

1. Терзиев, Л. Регулаторни механизми при обществените поръчки за специализираните предприятия и кооперации на хора с увреждания // *Годишен алманах „Научни изследвания на докторанти”, СА „Д. А. Ценов”, книга 10, Свищов, 2015 г., с. 592-605. ISSN:1313-6542.*

2. Терзиев, Л. Обхват на одита в публичния сектор върху възложителите на обществени поръчки // *Годишен алманах „Научни изследвания на докторанти”, СА „Д. А. Ценов”, Свищов, книга 11, 2016 г., с. 405-416. ISSN:1313-6542.*

3. Терзиев, Л. Приложение на извадковия подход при одита върху обществените поръчки // *Годишен алманах „Научни изследвания на докторанти”, СА „Д. А. Ценов”, книга 12, Свищов, 2017 г. ISSN:1313-6542 (под печат).*

4. Терзиев, Л. Роля на управлението на обществените поръчки за развитие вътрешния контрол на възложителите // *Научна конференция проблеми в теорията и практиката на контрола в България през втория програмен период 2014 – 2020 г., Равда, 2016 г., с.225-262. ISBN 978-954-644-956-6.*

5. Терзиев, Л. Връзка между принципите на одита на изпълнението и етапите на обществените поръчки // *Международен научен журнал „Перспективи”, Издание на институт Перспективи, София, 2016 г., с. 42-52. ISSN:2367-7708.*

### **Научни доклади (3):**

1. Терзиев, Л. Особенности на публично-частните партньорства и обществените поръчки // *Тринадесета международна научна конференция на младите учени на тема: Икономиката на България и Европейския съюз в глобалния свят, София, 2017 г., с. 490-497. ISBN: 978-954-8590-45-7.*

2. Terziev, L. Types of preliminary control over public procurement in the Republic of Bulgaria // *Ukraine-EU. Modern technology, business and law, Chernihiv, 2017, p. 66-68. ISBN: 978-966-2188-8.*

3. Terziev, L. Reporting of public procurement audit results in the Republic of Bulgaria // *Securitatea informatională, Chisinau, 2018, p. 122-127. ISBN: 978-9975-75-910-6.*



## **V. 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: „Методически проблеми на одита от Сметната палата върху обществените поръчки” 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., съответстват на обективната истина.

26.03.2018 г.

Декларатор:.....

Гр. Свищов

(Любомир Терзиев)