

УПРАВЛЕНИЕТО НА ВЪНШНИЯ ОДИТ В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

Доц. д-р Красимир Йорданов
*Департамент „Икономика“
Нов български университет*

Резюме: В студията се прави анализ на управлението на външния одит в публичния сектор, осъществяван от Сметната палата.

Обект на внимание са особеностите на организационната и функционалната структура на управлението на външния одит.

Изследването обхваща както правомощията на отделните нива на управление на одита, така и на дейностите по планиране, организиране, ръководство и контрол.

Открити са отделни проблеми, решаването на които би подобрило ефективността на дейността на върховната одитна институция. Представени са възможности за усъвършенстване на одита. Отделено е внимание на организацията на контрола на качеството, както и на взаимодействието в рамките на действащия институционален модел.

Формулиран е изводът, че само комплексното разработване на проблемите в управлението на одита може да осигури постигането ефективни концептуални виждания за институционално съвършенство.

Ключови думи: външен одит, управление, публичен сектор, Сметна палата, Международни одиторски стандарти.

EXTERNAL AUDIT MANAGEMENT IN THE PUBLIC SECTOR

Assoc. Prof. Krasimir Yordanov, Ph. D.
*Department of Economics
New Bulgarian University*

Summary: In a study has been accomplished an analysis of the external audit management, realized by the National Audit Office.

The attention object are the peculiarities of the organizational and functional structure of the external audit management.

The study of the audit activity management encompasses the powers of the separate governance levels as well as the activities of planning, organizing, management and control.

Separate problems have been pointed out and their solution would improve the efficacy of the Supreme Audit Institution's activity. Some possibilities for audit improvement have been presented. The

attention was drawn to the quality control organization as well as the interaction in the frame of the functioning institutional model.

It has been formulated a conclusion that only a complex development of the audit management problems can assure an achievement of efficacy conceptual visions of the institutional excellence.

Key words: external audit, management, public sector, the National Audit Office, International audit standards.

В съвременните условия чувствителността на обществото към резултатите от одитната дейност постоянно нараства. Това води до засилване отговорността на одитиращите органи.

Бързите темпове на развитие на дейностите в публичния сектор налагат нови изисквания към управлението на външния одит. Неговото управление трябва да бъде съобразено с различните условия, породени от приоритетите, целите, големината и структурата на одитираните обекти. Външният одит в публичния сектор е сложна система, включваща не само дейности, процеси и процедури за осъществяването на отделните одитни задачи, но и комплекс от правила и изисквания към факторите и условията осигуряващи предпоставките за ефективното му управление.

В тази връзка целта на настоящия доклад е да представи особеностите на управлението на външния одит в публичния сектор и визираща отделни проблеми, решаването на които би подобрило ефективността на дейността на върховната одитна институция.

Одитът като специфична форма на контрол, която намира самостоятелно място в системата на всяко управление

Правилата за осъществяване на отделните фази на управление на външния одит в публичния сектор извършван от Сметната палата са регламентирани в комплекс от законови и подзаконови източници и приложими одиторски стандарти. Външните правни източници и стандарти не фиксират конкретен модел на управление, но определят общата му рамка, регламентирайки правомощията, мандатността,

задълженията, функциите и общите отговорности, както и други въпроси и правила за неговото разработване и функциониране.

В параграф 1 от Допълнителната разпоредба на Закона за Сметната палата одитът се определя като проверката, която включва действията по събиране и анализиране на финансова и нефинансова информация за оценка на управлението на бюджетните и другите публични средства и дейности и на отчетността в одитирания обект с цел подобряването им.[5] От гледна точка на управлението на одита определението може да бъде доразвито, като се допълнят процедурите по докладване, проверка на изпълнението на препоръките и реализация на резултатите от одита. В Декларацията от Лима /МСВОЙ 1/ се посочва, че „одитът не е самоцел, а необходим елемент от контролната система, целяща своевременно да разкрие отклоненията от установените норми и нарушаването на принципите за законосъобразност, ефикасност, ефективност и икономичност при финансовото управление, за да може да се вземат корективни мерки във всеки отделен случай, като бъдат задължени съответните страни да поемат отговорност, да се получи обезщетение, или да се предприемат действия за предотвратяване или поне затрудняване на извършването на подобни нарушения в бъдеще“.[3]

В методически аспект одитът може да се разглежда като процес за целево получаване и обективно оценяване на достатъчни и уместни доказателства за установяване степента на съответствие на дадена информация или действителни условия с предварително определени критерии. Тези критерии могат да се приемат като стандарти за сравнение, използвани за оценка или измерване на предмета на одита. За да бъдат подходящи, те трябва да отговарят на изискванията за пълнота, уместност, надеждност, неутралност и разбираемост.

В технологичен аспект одитът може да се разглежда като процес, който се реализира в рамките на отделни последователни етапи, като всеки етап включва система от процедури и подходи за осигуряване

на доказателства в подкрепа на констатирани отклонения от предварително определени критерии.

Параметрите на управлението на външния одит в публичния сектор се обуславят от мисията, принципите, задачите, правомощията, мандатност и отговорности на ръководството и служителите на върховната одиторска институция.

Мисията на Сметната палата е да работи за осигуряване на качествен външен одит в публичния сектор, с цел осигуряване на адекватен финансов контрол върху публичните средства и още с цел подобряване управлението на публичните средства и на качеството на обществените услуги, чрез извършване на одит по ефективен, ефикасен и икономичен начин.

Визията на Сметната палата през стратегическия период 2013 – 2017 г. е да се утвърди и да бъде разпознаваема и възприемана като институция, която работи в защита на обществения интерес и за укрепване доверието на данъкоплатците към публичния сектор, чрез утвърждаване на принципите за добро финансово управление.

Основна задача на Сметната палата е да контролира надеждността и достоверността на финансовите отчети на бюджетните предприятия, законосъобразното, ефективно, ефикасно и икономично управление на публичните средства и дейности, както и да предоставя на Народното събрание надеждна информация за това.[5]

Съгласно чл. 4. от Закона за Сметната палата, дейността на институцията се осъществява въз основа на следните принципи:

1. независимост, обективност и добросъвестност;
2. професионализъм, почтеност и безпристрастност;
3. последователност и предвидимост;
4. публичност и прозрачност;
5. доверие, сътрудничество и конструктивност.

На независимостта на върховните одитни институции е посветена Декларацията от Мексико.[4]

Управлението на одитната дейност на отделните нива се осъществява, както следва:

- ☐ на ниво одитни екипи – от ръководителите на одитни екипи;
- ☐ на оперативно ниво – от началниците на отдели;
- ☐ на ниво дирекции – от директорите на дирекции;
- ☐ на висше управленско ниво – от председателя и заместник – председателите;

Действащият Закон за Сметната палата регламентира състава на институцията, състоящ се от председателя и двама заместник-председатели. Те осъществяват управленските функции на висшето ниво.

Правомощията на председателя са регламентирани в чл. 20 от закона. Той ръководи, организира и контролира дейността на Сметната палата. Председателят определя правомощия по ръководство, организация и контрол на одитната дейност на заместник-председателите. По отношение на финансовото управление председателят упражнява правомощия на първостепенен разпоредител с бюджета на институцията.

Той оповестява Международно признатите одитни стандарти на интернет страницата на Сметната палата. Тези стандарти са:

а) Одитните стандарти, издадени от Комитета за одитни стандарти на Международната организация на върховните одитни институции - ИНТОСАЙ (ISSAI);

б) Международните одиторски стандарти (International Standards on Auditing), издадени от Борда на Международната федерация на счетоводителите (International Federation of Accountants - IFAC), подходящи за финансов одит при ангажменти с включени допълнителни въпроси, специфични за предприятията в публичния сектор.

Заместник-председателите на Сметната палата осъществяват ръководство, организация и контрол на одитната дейност в области,

определени със заповед на председателя на Сметната палата. Те отговарят и за дейността на одитните дирекции в съответствие с определената им област.

Заместник-председателите на Сметната палата, в областите които им е възложено да ръководят, упражняват следните правомощия:

1. във връзка с годишното планиране предлагат одитните задачи от обхвата на дейност на съответните одитни дирекции за включване в проекта на Годишна програма за одитната дейност на Сметната палата;

2. осъществяват планирането и разпределението на времевите, финансовите и човешките ресурси, необходими за изпълнение на одитните задачи от обхвата на дейност на съответните одитни дирекции;

3. издават заповедите за възлагане на одитите като определят ръководителите на одитни екипи въз основа на предложения от директорите на съответните одитни дирекции;

4. утвърждават програмите за изпълнение на одитни задачи;

5. при необходимост, по време на одита, могат да уведомяват съответния компетентен орган за предприемане на мерки за спиране на действия, които дават възможност за незаконосъобразно събиране или разходване на бюджетни или други публични средства, както и за увреждане на имуществото на отделния одитиран обект;

6. разглеждат възраженията на ръководителите на одитни екипи срещу решенията на директорите на одитни дирекции, в случаите, когато с тях се дават указания за доработване и за отстраняване на допуснати пропуски в проектите на одитни доклади;

7. при необходимост, предприемат подходящи действия за своевременно уведомяване на бившите ръководители на одитираните организации за връчването на проект на одитен доклад;

8. произнасят се по постъпили писмени искания от ръководители на одитирани организации за удължаване на срока за

представяне на писмено становище по връчен проект на одитен доклад;

9. изготвят мотивирани заключения по възраженията на ръководителите на одитираните организации, съдържащи се в становищата им по връчените проекти на одитни доклади, като могат да предлагат изменения на констатации, изводи, оценки или препоръки;

10. внасят за разглеждане на заседание при председателя на Сметната палата връчените проекти на одитни доклади, постъпилите по тях становища, изготвените заключения, както и проекти на разпореждания за издаване на окончателен одитен доклад;

11. осъществяват мониторинг върху упражняването на функцията по административно наказване в съответната област;

Заместник-председателите могат да изпълняват и други правомощия, възложени им и по силата на закон, вътрешен акт или заповед на председателя на Сметната палата.

Редът, по който се осъществяват ръководството, организацията и контрола на одитната дейност в областите, определени от председателя на Сметната палата, се регламентира със заповед на съответния заместник-председател.

Важно правомощие на заместник-председателят, който е определен за отговорен в област финансови одити, е да одобрява и одитните доклади и одитните становища от извършен финансов одит на годишните финансови отчети.

Действащият Закон за Сметната палата определя модел на висше управление на институцията, които се доближава до този на генералния одитор. В действителност управленските решения налагат търсенето на колегиално начало в работата на институцията. Съгласно чл. 7, ал. 1 от устройствения закон, Сметната палата приема с общо съгласие годишната програма за одитната си дейност. С общо съгласие на палатата се утвърждава бюджетът и отчетът за неговото изпълнение и вътрешните актове предвидени в чл. 19, т. 2 от Закона

за Сметната палата. Вътрешните актове по чл. 19, т. 2 от Закона за Сметната палата са правилник за устройство и организация на дейността на Сметната палата, Етичен кодекс на работещите в Сметната палата, наръчник за прилагане на международно признатите одитни стандарти и одитната дейност на Сметната палата, правилник за подбор, назначаване, обучение, оценка на трудовото изпълнение и професионалното развитие на одиторите и служителите, стратегии, политики, указания и други вътрешни актове, уреждащи дейността на институцията. В чл. 4, ал. 1 от Правилника за устройството и организацията на дейността на Сметната палата се регламентира изцяло колегиалният модел на управление на институцията.[7] Съгласно този текст Сметната палата е колегиален орган в състав председател и двама заместник – председатели. В ал. 2 на същия член са определени следните правомощия на институцията - като колективен орган:

1. приема Правилник за устройството и организацията на дейността на Сметната палата и утвърждава организационната структура;
2. приема Етичен кодекс на работещите в Сметната палата;
3. приема Наръчник за прилагане на международно признатите одитни стандарти и одитната дейност на Сметната палата;
4. приема Правилник за подбор, назначаване, обучение, оценка на трудовото изпълнение и професионалното развитие на одиторите и служителите в Сметната палата;
5. приема вътрешни правила за работната заплата;
6. приема стратегии, политики, указания и други вътрешни актове, уреждащи дейността на институцията;
7. приема годишната програма за одитната дейност;
8. приема отчета за дейността на Сметната палата;
9. утвърждава годишния бюджет на Сметната палата и приема отчета за неговото изпълнение;

10. обсъжда проекта на становище по доклада на комисията от Народното събрание за одит на отчета на Сметната палата, ако такова ще бъде изразявано;

11. приема докладите със становища по отчетите за изпълнението на държавния бюджет, бюджета на Националния осигурителен институт, Националната здравноосигурителна каса и по отчета за бюджетните разходи на Българската народна банка и ги представя в Народното събрание;

12. приема становища с предложения до Народното събрание или Министерския съвет за промени в закони и подзаконови актове с цел подобряване на бюджетната дисциплина и управлението на бюджетните и/или другите публични средства и дейности;

13. обсъжда проекти на съвместни споразумения за сътрудничество с други институции;

14. приема програма за международната дейност на Сметната палата;

15. приема стратегия и годишни планове за обучение на служителите в Сметната палата, както и отчети за тяхното изпълнение;

16. приема доклада за състоянието на финансовото управление и контрол и вътрешния одит в Сметната палата;

17. приема становищата на Сметната палата по докладите по чл. 20, ал.2 и 3 от Закона за финансовото управление и контрол в публичния сектор;

18. взема решения за присъждане на отличия и награди на служителите на Сметната палата. Решенията се обсъждат и приемат на заседания, които се провеждат, ако присъства целият ѝ състав (на палата). Сметната палата приема решенията си с общо съгласие (единодушие).

На етапа на докладване право на председателя или оправомощен от него заместник-председател, различен от този, който изготвя мотивирано заключение по възраженията на ръководството на

одитирания обект по връчения проект на одитен доклад, издава окончателен одитен доклад въз основа на цялостна оценка на доказателствата и на възраженията и обясненията на лицата. Председателят може да:

1. приеме или отхвърли напълно или частично заключението и направените към него предложения за изменения и в резултат на това приеме, измени, отмени изцяло или частично констатации, изводи, оценки и препоръки в одитния доклад;

2. отхвърли изцяло одитния доклад поради неотстраними пропуски и нередности в него.

Когато промените в одитния доклад водят до изводи за нарушения, за които се търси по-тежка отговорност, председателят трябва да уведоми за това ръководителя на одитираната организация.

Предвидена е правна възможност, ръководителят на одитираната организация да представи допълнително писмено възражение по промените в констатациите, оценките и изводите в 14-дневен срок от получаване на уведомлението, след което председателят се произнася окончателно по допълнително представеното възражение. Процедурата по изпращане на одитния доклад на одитирания обект е ангажимент на председателя. Той изпраща на ръководителя на одитираната организация окончателния одитен доклад, в 7-дневен срок от издаването му.

Тук трябва да се отчита обстоятелството, че когато одитираната организация е второстепенен или от по-ниска степен разпоредител с бюджетни кредити, докладът се изпраща и на първостепенния разпоредител с бюджетни кредити за сведение или за предприемане на конкретни действия в съответствие със законовите му правомощия.

Председателят може да изпрати доклада и на други органи, които имат отношение към извършения одит, за сведение или за предприемане на съответни действия.

Председателят или оправомощен от него заместник-председател, различен от този който изготвя мотивираното заключение по

възраженията на ръководителя на одитирания обект, издава окончателен одитен доклад въз основа на цялостна оценка на доказателствата и на възраженията и обясненията на лицата, ръководили одитирания обект. На тази фаза на докладването председателят може да:

1. приеме или отхвърли напълно или частично заключението по възражението и направените към него предложения за изменения и в резултат на това приеме, измени, отмени изцяло или частично констатации, изводи, оценки и препоръки в одитния доклад;

2. отхвърли изцяло одитния доклад, поради неотстраними пропуски и нередности в него.

В случаите когато промените в одитния доклад водят до изводи за нарушения, за които се търси по-тежка отговорност, председателят уведомява за това ръководителя на одитираната организация. Законът предвижда възможност ръководителят на одитираната организация може да представи допълнително писмено възражение по промените в констатациите, оценките и изводите в 14-дневен срок от получаване на уведомлението.

Ако бъде получено допълнително писмено възражение, председателят се произнася окончателно по него.

Задължение на председателя е да изпрати на ръководителя на одитираната организация окончателния одитен доклад в 7-дневен срок от издаването му.

Когато одитираната организация е второстепенен или от по-ниска степен разпоредител с бюджетни кредити, докладът по се изпраща и на първостепенния разпоредител с бюджетни кредити за сведение или за предприемане на конкретни действия в съответствие със законовите му правомощия.

Председателят може да изпрати доклада и на други органи, които имат отношение към извършения одит, за сведение или за предприемане на съответни действия.

Важна управленска дейност осъществявана от председателя или оправомощен от него заместник-председател е да организира осъществяването на навременен контрол за изпълнението на препоръките, дадени в одитните доклади и редовно информира за това Консултативния съвет на Сметната палата.

От своя страна ръководителят на одитираната организация е длъжен да предприеме мерки за изпълнение на препоръките и да уведоми писмено за това председателя в определен в доклада срок, който трябва да бъде съобразен с характера на препоръките.

При неизпълнение на препоръките, председателят изпраща доклад с предложения за предприемане на действия - съответно на Народното събрание, на Министерския съвет, или на Общински съвет.

При констатирани нарушения на процедурите за възлагане на обществени поръчки, в 7-дневен срок от приемането на одитния доклад, в частта му за нарушенията на процедурите се изпраща на Агенцията по обществени поръчки за предприемане на съответните действия. Слабост на закона е, че не предвижда уведомителен режим при констатирани нарушения при изпълнението на договорите сключени в резултат на проведена процедура по Закона за обществените поръчки.

Правомощие на председателя е на базата на одитния доклад да поиска освобождаване от длъжност на лице, което носи управленска отговорност и вследствие на негово действие или бездействие са допуснати нарушения на закон или не са изпълнени дадени от Сметната палата препоръки.

След издаването на окончателния одитен доклад, както и при отказ от заверка на финансов отчет, председателят може да предложи на министъра на финансите ограничаване на разходите по бюджета на одитирана организация, която нарушава закона или системно не изпълнява дадените препоръки, до отстраняване на нарушенията. Трябва де се има предвид, че предложението не може да съдържа

мерки, които водят до преустановяване дейността на засегнатата организация.

Оперативното управление е организирано на функционален и териториален признак. Одитната дейност се организира в дирекции, към които са обособени отдели. Дирекциите се ръководят от директори, а отделите от началници.

Директорът на одитна дирекция ръководи, организира и контролира дейността на съответната одитна дирекция, като:

1. изготвя мотивирано предложение до съответния заместник-председател за одитни задачи от обхвата на дейност на одитната дирекция за включване в проекта на Годишна програма за одитната дейност на Сметната палата;

2. прави предложения до съответния заместник-председател във връзка с планирането и разпределянето на времевите, финансовите и човешки ресурси, необходими за изпълнение на одитните задачи от обхвата на дейност на одитната дирекция;

3. прави предложение до съответния заместник-председател за определяне на ръководителите на одитни екипи;

4. прави предложения пред отговорния заместник-председател за уведомяване на съответните компетентни органи, в случаите по чл. 42 от ЗСП;

5. упражнява контрол върху проектите на одитни доклади, преди връчването им на ръководителите на одитираните организации, като:

а) преценява съответствието им с изискванията на ЗСП, международно признатите одитни стандарти и утвърдената одитна програма;

б) оценява събраните доказателства относно тяхната надеждност и достатъчност, както и относно връзката им с направените констатации, оценки, изводи и препоръки;

б. произнася се с мотивирано писмено решение по проектите на одитни доклади, с което ги одобрява или връща за доработване с указание за отстраняване на допуснатите пропуски;

7. организира своевременното връчване на проектите на одитни доклади след тяхното одобряване;

8. отчита дейността на одитната дирекция пред отговорния заместник-председател и пред Сметната палата;

9. изпълнява и други задачи, възложени му от председателя или от заместник-председател на Сметната палата.

Важно правомощие на директора на одитна дирекция „Финансови одити“ е да проверява и одобрява одитните доклади и одитните становища от извършените финансови одити, преди тяхното одобряване от отговорния заместник-председател.

На териториален признак са създадени изнесени работни места, които функционално принадлежат към съответните отдели. Одитните дирекции са пряко функционално подчинени на определен със заповед на председателя на Сметната палата отговорен заместник-председател. Те са изградени на функционален признак в зависимост от видовете одити, които извършва Сметната палата. Този подход позволява всяка дирекция да специализира в осъществяването само на един вид одит.

Сметната палата извършва:

1. финансови одити;
2. одити за съответствие при финансовото управление;
3. одити на изпълнението;
4. специфични одити.

Тя може да извършва документални и фактически проверки и други контролни действия по отношение на юридически лица, възложени ѝ със специални закони, само в рамките на одитната си дейност и по реда на този закон.

Финансовият одит се извършва на:

1. годишните финансови отчети на бюджетните организации - първостепенни разпоредители с бюджетни кредити, на бюджетните организации - второстепенни разпоредители с бюджетни кредити,

които упражняват самостоятелни бюджети по силата на специални закони;

2. годишните финансови отчети на общините, чиито бюджети надхвърлят 10 млн. лв., както и на други финансови отчети, когато това е предвидено в закон.

Финансовите одити на годишни финансови отчети на общини, чиито бюджети не надхвърлят 10 млн. лв., се извършват въз основа на оценка на риска и при периодичност, определена от Сметната палата. При необходимост, общините които попадат в тази група, могат да възлагат одитни ангажименти за изразяване на увереност на годишните финансови отчети на дипломирани експерт-счетоводители. Това налага промяна на обхвата на независимия финансов одит, регламентиран в чл. 38 на Закона за счетоводството. [7] В ал. 1, т. 4 на този член бюджетните предприятия се изключват от обхвата на независимия финансов одит.

Сметната палата осъществява текущ контрол на периодичните отчети за изпълнението на бюджетите и извънбюджетните сметки и фондове на организациите, на които попадат в обхвата на финансовия одит, за оценка на риска и предварително проучване във връзка с одитите. Уместно би било текущият контрол да се осъществява при спазване на правилата на международен стандарт, ангажимент за преглед 2400 и МОС 2410 Преглед на междинна финансова информация. [10]

Процедурите за преглед на финансов отчет обикновено включват:

- Придобиване на разбиране за бизнеса на предприятието и за отрасъла, в който то работи.
- Проучващи запитвания, относно счетоводните принципи и практики на предприятието.
- Проучващи запитвания, относно процедурите на предприятието за отчитане, класифициране и обобщение на сделки и операции,

събиране на информация, която да бъде оповестена във финансовите отчети и за изготвянето на финансови отчети.

- Проучващи запитвания относно всички съществени твърдения за вярност, направени в съответния финансов отчет.

- Аналитични процедури, разработени с цел установяване на връзки и отделни обекти, които изглеждат необичайни. Подобни процедури Въпроси, които са възникнали в процеса на прилагане на процедурите, упоменати по-горе.

- Получаване на писмени изявления от ръководството, в случаите когато това се счете за необходимо.

Недостатък на текущия контрол на периодичните финансови отчети е ограничените възможности за своевременното му извършване. На практика често текущият контрол се извършва в края на четвъртото тримесечие или след датата на годишния финансов отчет, което ограничава възможностите за изпълнение на дадените препоръки.

Уместно отбелязва проф. Динев, че одитът на изпълнението трябва да бъде съпътстващ на финансовия одит. [2] Финансовият одит трябва да бъде съпътстван и от одит на съответствието, на съответствието при финансовото управление.

Всяка одитна дирекция изпълнява следните функции:

1. извършва одитите, включени в годишната програма за одитната дейност на Сметната палата, в съответствие със ЗСП и приложимите актове;

2. образува административнонаказателни производства за нарушения от компетентността на Сметната палата, при наличие на основания за това;

3. извършва и документира контрол на качеството на одитите;

4. извършва проверки за изпълнение на дадени препоръки по одитни доклади и докладва резултатите от тях;

5. подготвя връчените проекти на одитни доклади за разглеждане на заседание за издаване на окончателен одитен доклад;

6. поддържа текущите и постоянни одитни досиета;

7. подготвя становища по проекти на документи и актове, свързани с одитната дейност;

Одитна дирекция „Финансови одити“ отговаря и за осъществяването на текущ контрол, оценка на риска и предварително проучване на периодичните отчети за изпълнението на бюджетите и извънбюджетните сметки и фондове на лицата по чл. 53, ал.1 от ЗСП.

Одитна дирекция „Специфични одити“ отговаря и за изготвянето на проекти на доклади със становища за отчетите за изпълнението на държавния бюджет, на бюджета на държавното обществено осигуряване, на бюджета на Националната здравноосигурителна каса и по бюджетните разходи на БНБ.) Важна част в нейния обхват наред с одита на политическите партии заема одита на държавните предприятия по чл. 62, ал. 3 от Търговския закон и на търговските дружества с над 50 на сто държавно и/или общинско участие в капитала;

Недостатък на възприетия функционален модел е трудната комуникация и обмен на информация между дирекциите, във връзка с констатирани отклонения в одитираните обекти, които са от компетенцията на друга дирекция. Това затруднява годишното планиране на одитните задачи в обекти, за които се предвижда повече от един одит. Ръководството на Сметната палата не трябва да допуска всяка дирекция да работи сама за себе си. Важен елемент в кумулативните изискванията за заемане на длъжността директор, освен висше образование с образователно-квалификационна степен "магистър", и трудов и/или служебен стаж, не по-малко от 7 години в областта на одита, финансовия контрол, финансите или счетоводството и спечелен конкурс е: притежаването на опит като ръководител не по-малко от три години. Уместно би било изискванията за управленски опит да бъдат съблюдавани при назначаването на ръководителите на това управленско ниво.

Първото ниво в системата на управление на външния одит в публичния е отредено на ръководителите на одитни екипи. На това ниво се реализира връзката с одитирания обект. Спазването на принципите за поведение, определени в Етичния кодекс и на професионалните задължения от служителите на Сметната палата е само част от факторите за ефективност на управлението. Служители на Сметната палата са директорите на дирекции, одиторите и служителите от администрацията. Те са длъжни да спазват изискванията на Етичния кодекс на работещите в Сметната палата и наръчника за прилагане на Международно признатите одитни стандарти и одитната дейност на Сметната палата. При неизпълнение на тези изисквания на служителите на Сметната палата могат да бъдат налагани дисциплинарни наказания при условията и по реда, определени в Кодекса на труда. На това ниво аналозите между отделните одити са излишни.

Одиторите извършват одити в одитни екипи. Ръководителите на одитните екипи се определят от съответния директор на дирекция и носят отговорност за професионалното ръководство и качествено извършване на одитите.

Одитите се изпълняват в съответствие със ЗСП, международно признатите одитни стандарти, Наръчника за прилагане на международно признатите одитни стандарти и одитната дейност на Сметната палата, Етичния кодекс на работещите в Сметната палата и другите приложими актове, уреждащи одитната дейност.

Ръководителят на одитния екип реализира комплекс от управленски функции на всеки от етапите на одита. Той трябва да умее да управлява не само времето и ресурсите за изпълнение на одитната задача, но и да постига приемливо ниво на взаимоотношенията с одитирания обект и избягване на конфликтни ситуации.

Важно място в управленския модел на одитната дейност на Сметната палата заема Консултативният съвет. Той включва

председателя на Сметната палата и петима членове с професионален опит в областта на одита, финансовия контрол, финансите или счетоводството не по-малко от 15 години. За членовете на консултативния съвет, в закона, също не е предвидено изискване за притежаване на управленски опит. Съветът е колегиален консултативен орган, като заседанията му се председателстват от председателя на палатата. Статутът и правомощията на съвета са сравними с тези на одитните комитети по чл. 18 от Закона за вътрешния одит в публичния сектор.[1] Неговите функции се реализират най-общо чрез даване на становища и препоръки, както и чрез извършването, два пъти в годината, на преглед на качеството на приключили одити, подбрани на извадков принцип, и на одитите, възложени с решение на Народното събрание. Консултативният съвет дава становища по:

а) одитните доклади за резултатите от одитите, възложени от Народното събрание;

б) доклада на комисията за заверка на годишния финансов отчет на Сметната палата до Народното събрание;

в) отчета за изпълнението на бюджета на Сметната палата;

г) отчета за дейността на Сметната палата;

д) отчетите за изпълнение на стратегията и плана за обучение на служителите в Сметната палата;

е) оценките на трудовото изпълнение и професионалното развитие на одиторите и служителите в случаите на подадено до Консултативния съвет възражение или в случаите на прекратяване на трудово правоотношение на служител може получил две последователни най-ниски годишни оценки.

ж) случаи на неспазване на нормите на Етичния кодекс на работещите в Сметната палата;

з) назначаване и освобождаване на ръководителя на звеното за вътрешен одит в Сметната палата, както и по статута, стратегическия

и годишен план за дейността на звеното за вътрешен одит, както и по одитните му доклади;

и) други въпроси, възложени от Народното събрание.

Консултативният съвет дава препоръки по:

а) проекта на бюджет на Сметната палата;

б) проекта на годишна програма за одитната дейност на Сметната палата;

в) проектите на стратегия и планове за обучение на служителите в Сметната палата;

г) промени в приетите от Сметната палата актове по чл. 19, т.2 от ЗСП;

д) организационната структура на Сметната палата;

е) подобряване на ефективността на контрола по изпълнение на препоръките на Сметната палата.

Доклад с обобщените резултати от прегледите се изпраща на Народното събрание за сведение и се публикува на интернет страницата на Сметната палата.

Управлението на Сметната палата се подпомага от Звеното за вътрешен одит. Дейността му може да обхване всички структури, програми, дейности и процеси в институцията. Вътрешният одит играе съществена роля за постигане целите на организацията, чрез различни подходи за оценяване и подобряване ефективността на процесите по управление на риска, контрол и управление.[9]

От управленска гледна точка, одитът може да се разглежда като съвкупност от функции и свързаните с тях дейности. В теорията по управление най-често се приемат следните управленски функции.

- стратегическо и годишно оперативно планиране;
- организиране;
- ръководство;
- координиране;
- контролиране.

Ако одитът се възприеме като функция на управлението, то тогава посочените функции трябва да се разглеждат като фази.

Управленските функции се реализират на всяко ниво на управление.

Функцията по планиране може да се разглежда в тесен и в широк смисъл. В тесен смисъл планирането се ограничава в рамките на всяка одитна задача, като технологичен етап. В широк смисъл към тази функция могат да бъдат отнесени стратегическото и годишното планиране на цялостната дейност на институцията.

Планирането на стратегическо ниво се реализира чрез Стратегията за развитие на Сметната палата за съответния петгодишен период. Действащата стратегия е за периода 2013 – 2017 г. Тя е основен документ, с който се определят приоритетите на Сметната палата за посочения период. Със Стратегията се цели:

1. да послужи като основа за средносрочно и годишно планиране на дейността на Сметната палата, като набележи основни приоритети;

2. да осигури приемственост и доразвиване на резултатите от стратегията за предишния период;

3. да се фокусира върху новите предизвикателства към дейността на Сметната палата, като предвиди в дългосрочен план подходящи мерки за предприемане на адекватни действия.[8]

Изпълнението на стратегията се осигурява чрез годишни оперативни планове и система от индикатори за измерване степента на постигане на поставените цели. Наблюдението върху изпълнението на стратегията се осъществява от ръководството на Сметната палата с подкрепата на Консултативния съвет.

Сред основните приоритети на Сметната палата, определени в стратегията, наред с тези за съответствие на дейността на институцията с Международните стандарти на Върховните одитни институции, укрепване на административния капацитет, избор на приоритетни сфери за одит, публичност и прозрачност на дейността е

отделено място на Институционалното развитие. Този приоритет се свързва с утвърждаването на Сметната палата като независима институция и като модел за добро управление в публичния сектор

Годишното планиране се реализира чрез Годишна програма за одитната дейност. Регламентирана е възможност Народното събрание, със свое решение, да възлага на Сметната палата да извършва до пет одита годишно, извън предвидените в годишната програма. Сроктът за приемането на програмата е обвързан с обнародването на Закона за държавния бюджет за съответната година. Тя се приема след обнародване на държавния бюджет за съответната година в "Държавен вестник", но не по-късно от 31 декември на предходната година. В 7-дневен срок от нейното приемане или изменение Годишната програма за одитната дейност се предоставя на Народното събрание, а частта за одита на средства от фондове и програми на Европейския съюз се изпраща на Европейската сметна палата и на Европейската комисия за сведение.

Уместно би било при планирането, отделните дирекции да координират одитите в един и същ обект с цел взаимното им подпомагане и недопускане, по едно и също време, присъствието на повече от един одитен екип в одитирания обект. Координацията може да се извърши и с други контролни органи. Тази функция се реализира чрез сътрудничество с национални и международни органи и организации. Сътрудничеството с държавни органи е осъществява на база сключени съвместни споразумения. Целта е повишаване на ефективността на контролната система и борба с престъпността и корупцията. Сметната палата сътрудничи с Европейската сметна палата и с върховни одитни институции на други страни в областта на външния одит и представлява Република България в международните организации на върховните одитни институции. Законово регламентирана е възможността Сметната палата да извършва съвместни одити с Европейската сметна палата на средствата от фондове и програми на Европейския съюз, включително управлението

им от съответните органи и крайните ползватели на средствата. На основата на подписани споразумения могат да се извършват съвместни одити с върховни одитни институции на други страни по изпълнението на международни спогодби, договори, конвенции или други международни актове, когато това е предвидено в съответния международен акт или е възложено от оправомощен орган. Сътрудничеството с професионални и неправителствени организации позволява обмен на добри практики и професионално развитие.

Съществена функция на управлението на одита е контролът на качеството на одитната дейност. Той се осъществява от ръководителите на всички нива на управление в институцията всяко в рамките на своята компетентност, както и от консултативния съвет, съответно от:

- ръководител на одитен екип;
- началник на отдел;
- директор на дирекция;
- зам. председател;
- председател;
- Консултативен съвет.

Звено за вътрешен одит, в рамките на извършваните одитни ангажименти, също може да има отношение към контрола на качеството на одитната дейност;

Взаимоотношенията с Народното събрание са важна област на управлението:

Председателят на Сметната палата внася в Народното събрание следните доклади:

1. доклади със становища по отчетите за изпълнението на държавния бюджет, бюджета на държавното обществено осигуряване, бюджета на Националната здравноосигурителна каса и по бюджетните разходи на БНБ за предходната година;

2. доклади със становища за извършени одити на бюджетни системи или със значими резултати за съответните бюджети и другите публични средства и дейности;

3. одитните доклади за извършените одити по решение на Народното събрание.

При поискване от Народното събрание или от негова комисия, Сметната палата предоставя конкретни одитни доклади. Консултативният съвет на Сметната палата, както и председателят могат да правят предложения до Народното събрание и неговите специализирани комисии за разглеждане на одитни доклади с важно значение за подобряване на бюджетната дисциплина и управлението на бюджетните и/или другите публични средства и дейности. Отчет за дейността на Сметната палата

Председателят на Сметната палата, в срок до 30 септември на текущата година, внася в Народното събрание отчет за дейността ѝ за предходната година.

Докладът на комисията по Годишния финансов отчет на Сметната палата - също се представя в Народното събрание заедно с отчета за дейността на Сметната палата за съответната година.

Председателят на Сметната палата може да дава писмено становище по доклада, което се прилага към него и се представя в Народното събрание.

В заключение следва да се отбележи, че само чрез комплексното разработване на проблемите в областта на управлението на одита може да осигури постигането на ефективни концептуални виждания за институционално съвършенство.

Управлението на одита не е изцяло рутинна дейност. То изисква адекватни решения и премерени действия в унисон с мотото на институцията - **"Ние защитаваме парите на данъкоплатците"**. Само комплексното разработване на проблемите в управлението на одита може да осигури постигането на ефективни концептуални виждания за институционално съвършенство.

Използвана литература

1. Димитров, В. Новият Закон за Сметната палата – равносметката на една продължителна реформа, Одитът в България, С. 2012.
2. Динев, М. Кризата, одитът и другите, Годишник на ИДЕС, 2009, с. 25.
3. МСВОЙ 1 Декларация от Лима, <http://www.intosai.org>
4. МСВОЙ 2, Декларация от Мексико за независимостта на ВОЙ, <http://www.intosai.org>
5. Закон за Сметната палата, ДВ, бр. 98 от 14.12.2010 г., изм., бр. 1 от 4.01.2011 г., в сила от 4.01.2011 г., бр. 99 от 16.12.2011 г., в сила от 1.01.2012 г.
6. Закон за счетоводството, ДВ, бр. 98 от 16.11.2001 г.
7. Правилник за устройството и организацията на дейността на Сметната палата, www.bulnao.government.bg
8. Стратегия за развитие на Сметната палата за периода 2013-2017 г., www.bulnao.government.bg
9. Статут на звеното за вътрешен одит на Сметната палата на Република България, www.bulnao.government.bg
10. МОС 2410 Преглед на междинна финансова информация