

РЕФОРМАТА ВЪВ ВЪНШНИЯ ОДИТ В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

Доц. д-р Красимир Йорданов

Департамент „Икономика“

Нов български университет

Резюме: Развитието на външния одит в публичния сектор трябва да бъде съобразено с приоритетите и особеностите на публичния мениджмънт. Въпросите, свързани с конституирането на одита, винаги са предизвиквали оживени дискусии и коментари от политици и експерти. Целта на настоящата статия е да се анализират новите моменти в организацията на мениджмънта и дейността на Сметната палата, регламентирани в последния устройствен закон от 2015 г. Продължаването на реформата в областта на външния одит е закономерен процес, който заслужава научно осмисляне и оценка на отделните му аспекти.

Ключови думи: одит, публичен сектор, законодателство, Сметна палата.

THE REFORM IN THE PUBLIC SECTOR EXTERNAL AUDIT

Assoc. Prof. Krasimir Yordanov, Ph. D.

Department of Economics

New Bulgarian University

Abstract: The development of the external audit in the public sector has to be conformed with the priorities and distinctions of the public management. The issues, linked with constituting of the audit, have always instigated lively discussions and comments by politicians and experts. The aim of the present article is to analyse the new moments in the organisation of management and the activity of the National Audit Office, regulated in the last constituting law from 2015. The continuation of the reform in the field of external audit is a law-governed process which deserves a scientific rationalization and evaluation of its separate aspects.

Key words: audit, public sector, legislation, National Audit Office

Независимо от политическите ракурси на динамиката на законотворчеството в областта на външния одит в публичния сектор, породено от честата смяна на устройствения закон за Сметната палата, позволява да се апробират различни модели за мениджмънт на върховната одиторска институция.

Изминаха 20 години от приемането на първия Закон за Сметната палата от 1995 г. С него се възстанови върховната одиторска институция след ликвидирането и през 1948 г. и се въведе колективния модел на управление – председател и десет членове. [5]

Този модел се утвърди и доразви със Закона за Сметната палата от 2001 г., като продължи да съществува до 2010 г., когато с нов закон беше конституиран състав на палата от председател и двама заместник-председатели. Новият модел на управление на институцията се доближи до този на генералния одитор. Но на практика, въпреки че всеки от състава имаше отделни правомощия, тримата формираха колегия за вземане на определени решения. Одитната дейност в Сметната палата се организира в дирекции. Към дирекциите бяха обособени отдели, както и изнесени работни места на територията на страната, а териториалните поделения бяха закрити. По този начин управлението на одитната дейност се централизира. Нов орган в този модел на управление беше консултативният съвет. Той беше сравняван по статут и правомощия с одитен комитет по смисъла на чл. 18 от Закона за вътрешния одит в публичния сектор.[1] Одитният комитет беше съставен от експерти в областта на финансовия контрол, финансите и счетоводството с цел подпомагане работата на Сметната палата като даваше съвети и препоръки по широк кръг въпроси, но най-вече в областта на качеството на одита. С този закон беше разширен обхвата на одитната дейност. В него се включиха държавните предприятия и търговските дружества с над 50 на сто държавно и/или общинско участие в капитала, както и приватизирането, концесионирането и предоставените публични средства и публични активи на лица извън публичния сектор.

В началото на 2014 г беше приет нов Закон за Сметната палата. С него Сметната палата се конституира отново като класически колективен орган в състав от 9 членове, включително председател. Основният мотив за смяната на модела на управление беше, че едноличният модел противоречи на нормата на чл. 91, 1 от Конституцията.[2] Друг мотив беше, че при вземането на решения от колективен орган много по-трудно може да се оказва политическо или друго влияние.

Всеки член на Сметната палата беше ръководител на отделение и изцяло отговорен за качеството на одитната дейност. Беше премахнато правомощието на Сметната палата, свързано с налагането на административни наказания за нарушения на Закона за обществените поръчки. Консултативният съвет беше закрит, а с решение на Сметната палата беше създаден съвет за контрол на качеството на одита. Възложените му функции се доближаваха до тези на одитния комитет.

Честата смяна на закона за Сметната палата стана предпоставка в обществото да се насади недоверие и впечатление, че приемането на всеки нов закон не е продиктувана от мотиви за усъвършенстване на външния одит в публичния сектор, а единствено от политическото желание на управляващите партии или коалиции да изберат номинирано от тях ръководство на Сметната палата.

Основните моменти в управлението на Сметната палата, въведени с влизането в сила на новия Закон за Сметната палата от 2015 г. [3], се основават на утвърдени вече модели в световната практика. Този закон е усъвършенстван вариант на закона от 2010 г. В него е регламентирана нова структура на институцията. Тя се състои от председател, двама заместник-председатели и двама членове, които се избират от Народното събрание. В съответствие с принципите за публичност и прозрачност се проведе информиран избор на състава на ВОИ след проведена публична процедура. В тази връзка Народното събрание със свое решение прие процедурни правила за условията и реда за предлагане на кандидати за председател, заместник-председатели и

членове на Сметната палата, представяне и публично оповестяване на документите и изслушването на кандидатите в Комисията по бюджет и финанси. Парламентът прие и процедурата за избор на състава на институцията. Предложение за кандидат за председател на Сметната палата се прави от парламентарните групи или от народни представители, нечленуващи в парламентарна група, в писмена форма до Комисията по бюджет и финанси чрез председателя на Народното събрание. Кандидатите за заместник-председатели се предлагат от председателя на Сметната палата. Предложението за заместник-председатели и членове се внася в писмена форма от председателя на Сметната палата до Комисията по бюджет и финанси чрез председателя на Народното събрание. За аргументиране на добрата професионална репутация на кандидатите за председател за заместник-председатели и за членове на Сметната палата, към предложението са прилагат писмени мотиви. Предложението, заедно с приложените към него документи, се публикува на специализирания тематичен сайт на интернет страницата на Народното събрание не по-късно от 7 дни преди изслушването.

Предоставена е възможност на юридически лица с нестопанска цел, регистрирани за осъществяване на общественополезна дейност, и професионални организации да представят на Комисията по бюджет и финанси становища за кандидата, включващи и въпроси, които да му бъдат поставени при изслушването. Представители на медиите също могат да изпращат въпроси в парламентарната комисия, които да бъдат поставени на кандидата при неговото изслушване.

Становищата и въпросите се публикуват на специализирания тематичен сайт на интернет страницата на Народното събрание при спазване изискванията на Закона за защита на личните данни и Закона за защита на класифицираната информация.

При представянето на кандидата от вносителя на предложението се излагат данни за специфичната подготовка, мотивацията, публичната репутация и обществената подкрепа за него.

Изслушването на кандидата се провежда в открито заседание на Комисията по бюджет и финанси, което се излъчва в реално време в интернет чрез интернет страницата на Народното събрание. Тези правила утвърждават публичността като водещ принцип при избора на кандидатите.

Принос за укрепване на професионализма и въвеждане на добрите одитни практики е изискването един член да бъде предложен от Управителния съвет на Института на дипломираните експерт-счетоводители, и един член, предложен от Управителния съвет на Института на вътрешните одитори. С това решение се премахва определяния като „многолюден“ колективен орган и се въвежда по-малка численост на състава на Сметната палата при запазване на колегиалния модел повишаване на възможностите за по-голяма оперативност и ефективност във висшия мениджмънт на институцията. Регламентирано е изискване Сметната палата да приема решенията си с явно гласуване и мнозинство от 4 гласа, като не се допуска въздържане от гласуване /чл. 20, ал.2./ Начинът на гласуване на всеки гласувал и мотивите на всеки гласувал против се отразяват в протокол и се публикуват на интернет страницата на Сметната палата заедно с одитния доклад.

Одитната дейност отново се организира в дирекции, специализирани в извършването на конкретен вид одит, вместо досегашната практика на профилиране на отделенията спрямо одитираните организации.

С последния закон се въвеждат нови моменти в областта на финансовия одит. Отменени са задължителните ежегодни финансови одити на годишните финансови отчети (ГФО) на всички общини. Всяка година ще се одитират ГФО на общини, за които общата сума на отчетените разходи по бюджета, сметките за средствата от Европейския съюз и сметките за чуждите средства за предходната година надхвърля 10 млн. лв. Отчетите на общините, които попадат под този стойностен

праг за предходната година, се одитират при периодичност, определена от Сметната палата или на основата на оценка на риска.

Като междинен етап от изпълнението на финансовия одит на годишния финансов отчет се възстановява предварителното проучване, оценка на риска и текущия контрол на периодичните (тримесечните отчети) за изпълнението на бюджетите, на сметките за средства от Европейския съюз и на сметките за чужди средства на бюджетните организации чиито ГФО се одитират ежегодно. Погледнато по-скептично текущият контрол ангажира не малък ресурс на институцията. Но на практика той осигурява възможност за отстраняване на констатирани грешки и отклонения в рамките на отчетния период от една страна и подпомага финансовия одит на годишните финансови отчети, от друга страна.

Текущата форма на контрол не е новост за институцията. Още 2002 г. едно от отделенията на Сметната палата осъществяваше сходна функция, която беше наречена текущи одити. Тя обхващаше консолидирания държавен бюджет, неразплатените разходи на общините и обществените поръчки.[4]

В съответствие с международно признатите одитни стандарти¹ са регламентирани видовете доклади и становища със заключение за заверка, на отказ за заверка или на отказ от изразяване на становище по съответния отчет. Одитното становище за заверка на финансов отчет може да бъде:

¹ Бел.авт. Съгласно параграф 1, т.13 от допълнителната разпоредба на Закона за Сметната палата „Международно признати одитни 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 Standarts on Auditing), издадени от Борда на Международната федерация на счетоводителите (International Federation of Accountants – IFAC), подходящи за финансов одит при ангажименти с включени допълнителни въпроси, специфични за бюджетните организации в публичния сектор.

1. одитно становище за заверка без резерви (немодифицирано становище);
2. одитно становище за заверка без резерви с обръщане на внимание (немодифицирано становище);
3. одитно становище за заверка с резерви (квалифицирано становище).

Процедурата по докладване при финансовия одит се доближава до тази на другите видове одити. Проектът на одитен доклад и на одитното становище се връчват на ръководителя на одитираната организация или на оправомощени от него лица. Предвидена е възможност ръководителят на одитираната организация и/или оправомощени от него лица да дадат писмени становища по връчените проект на одитен доклад и одитно становище, както и да предоставят допълнителни доказателства и/или допълнителни писмени обяснения в 14-дневен срок от връчването. При писмено искане на ръководителя на одитираната организация и/или на оправомощени от него лица отговорният заместник-председател може да удължи срока със 7 дни. По този начин се осигурява правна възможност на одитираната организация да предоставя становище, допълнителни доказателства и обяснения, с което се спазват едни от основните принципи на административния процес и при финансовия одит.

В закона се регламентирани две процедури за одобряване на окончателния одитен доклад и становище в зависимост от вида на становището. Когато одитното становище е немодифицирано, т.е. за заверка без резерви и за заверка без резерви с обръщане на внимание, ресорният заместник-председател на Сметната палата, както при другите видове одит, изготвя мотивирано заключение по становищата в 14-дневен срок от получаването им, с което одобрява окончателния одитен доклад и одитното становище, които се изпращат в 7-дневен срок на одитираната организация.

Втората процедура се прилага когато одитното становище е за заверка с резерви, за отказ от заверка или на отказ от изразяване на

становище. В този случай заместник-председателят изготвя също мотивирано заключение по становищата, след което внася за разглеждане на заседание на Сметната палата доклада, одитното становище, становищата на одитираната организация, както и мотивираното заключение. Сметната палата със свое решение може да приеме или отхвърли напълно или частично заключението и направените към него предложения и да приеме, измени или отмени изцяло или частично констатации, изводи, оценки и препоръки в одитния доклад и формата на одитно становище.

Сметната палата изпраща на ръководителя на одитираната организация окончателния одитен доклад и одитното становище в 7-дневен срок от приемането им.

Регламентиран по този начин, чрез втората процедура, ще се засили обективността и безпристрастността на върховната одитна институцията при осъществяване на финансов одит в случаите на изразяване на модифицирано мнение и ще се предотврати възникването на конфликтни ситуации със заинтересованите страни.

С новия закон се възстанови административно-наказателната компетентност на председателя на Сметната палата за нарушения по Закона за обществените поръчки (ЗОП), констатирани от органи на Сметната палата. Това правомощие на Сметната палата и се възлага в качеството и на орган, който осъществява, заедно с Агенцията за държавна финансова инспекция, контролът по изпълнение на ЗОП, както и контролът по изпълнение на договорите за обществени поръчки и на рамковите споразумения /параграф 9 от преходните и заключителните разпоредби на Закона за Сметната палата, с който се възстановява чл. 127в от Закона за обществените поръчки./ Актовете за установяване на нарушенията се съставят от оправомощени одитори, а наказателните постановления се издават от председателя на Сметната палата или от оправомощени от него длъжностни лица. Контролът на качеството на одитната дейност е определен като отговорност на заместник-председателите.

Безспорно всяка реформа предполага развитие. То вдъхновява и скептиците и оптимистите. Но наистина, необходимо е прилагането на комплекс от научнообосновани подходи, плод на усилия на учени, практики и политици за издигане авторитета на Върховната одитна институция и без съмнение обществото да приема одита като висша форма на доверие.

БИБЛИОГРАФИЯ

[1] *Димитров, В.* Новият закон за Сметната палата-равносметка на една продължителна реформа. Одитът в България, С.с 2012 г.

[2] *Конституция на Република България*

[3] *Закон за Сметната палата* – обн. ДВ. бр. 12/2015 г.

[4] *Йорданов, К.* Текущият одит в публичния сектор, Сборник научни доклади от юбилейна международна научна конференция „50 години Финансово-счетоводен факултет при Университета за национално и световно стопанство, УНСС, София 2002.

[5] *Йорданов, К.* Институционални особености на Сметната палата, Годишник на СА „Д. А. Ценов“ – Свищов. Том 94. Свищов, 1998 г.