



УНИВЕРСИТЕТ ЗА НАЦИОНАЛНО И СВЕТОВНО СТОПАНСТВО

КАТЕДРА „ФИНАНСОВ КОНТРОЛ“

ДЕСИСЛАВА АЛЕКСАНДРОВА ЯНКУЛОВА

**МЕТОДОЛОГИЧНИ ПРОБЛЕМИ И НАСОКИ ЗА ПОВИШАВАНЕ НА
ЕФЕКТИВНОСТТА НА СМЕТНАТА ПАЛАТА ЧРЕЗ ОДИТ ЗА
РЕДОВНОСТ**

АВТОРЕФЕРАТ

на дисертационен труд

за присъждане на образователна и научна степен “доктор” в професионално направление 3.8. Икономика, научна специалност „Счетоводна отчетност, контрол и анализ на стопанската дейност (Финансов контрол)”.

Научен ръководител:

гл. ас. д-р Тома Маринов Дончев

Дисертационният труд е обсъден от катедра “Финансов контрол” при Университета за национално и световно стопанство – София и е насочен за публична защита към Научно жури.

Авторът на дисертационния труд е задочен докторант към катедра “Финансов контрол” при УНСС.

Дисертационният труд е с общ обем от 302 страници и е структуриран в увод, изложение в три глави, заключение, списък с използвана литература и приложения. Използваната литература включва 74 източника, от които 47 на български език, 26 на английски език и 1 на македонски език.

Материалите по защитата ще бъдат на разположение на интересуващите се в сектор “Научни съвети и конкурси” в УНСС – София

I. ОБЩА ХАРАКТЕРИСТИКА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

1. Актуалност и значимост на проблема

Приемайки, че актуалните проблеми на човечеството се поставят, разглеждат и разрешават чрез обединението на всички държави – ООН, то мястото на върховните одитни институции в утрешния свят е сигурно! В своя Резолюция 69/228 от 19.1.2014 г.¹ Общото събрание на ООН признава важната роля на върховните одитни институции (ВОИ) за насърчаване на ефикасността, отчетността, ефективността и прозрачността на публичната администрация за постигане на националните и международните цели за развитие. За да препотвърди същността и пътя на развитие на ВОИ, ООН насърчава държавите да прилагат принципите заложи в Декларацията от Лима², относно принципите на одита и Декларацията от Мексико, относно независимостта на ВОИ³. Така ВОИ са призвани непрекъснато да изпълняват отредената им роля във вечно променящата се среда. ВОИ, чрез своята международна организация ИНТОСАЙ, в която членуват над 200 държави, осъзнават своята роля. Приоритет в Стратегическия план 2023-2028 г. на ИНТОСАЙ⁴ е ВОИ да допринасят за постигането на Целите на ООН за устойчиво развитие 2030.

Одитът е основният инструмент за въздействие на ВОИ. Одитът е и старо, и ново понятие в съвременни условия. Историята показва, че корените му са векове назад и са свързани с управлението на държавата. Понастоящем одитът е широко застъпен, както в публичния, така и в частния сектор. Одитът е претърпял значителни промени, докато достигнем до днешните разбирания за същността му. Еволюирало е разбирането за него, като форма на контрол – от гледна точка на обхват, предмет, технология, съответно обособиха се нови подвидове одит. Информационните технологии оказват съществено влияние на одитната функция.

¹ <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N14/713/64/PDF/N1471364.pdf?OpenElement>

² ИНТОСАЙ-П1, Декларация от Лима, <https://www.bulnao.government.bg/media/documents/issai-1.pdf>

³ ИНТОСАЙ-П10, Декларация от Мексико за независимостта на ВОИ, https://www.bulnao.government.bg/media/documents/issai-10_cG3s53u.pdf

⁴ https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/news/2022/10/2023-2028_Strategic_Plan_INTOSAI_ENGLISH_10-05-2022.pdf

От началото на XX век, е налице стремеж одита да се подчинява на общоприети правила, които да осигурят постигане на целите му. В световен мащаб са водещи няколко групи стандарти за одит:

- ✓ Международни одиторски стандарти (МОС), разработени от Международната федерация на счетоводителите (МФС);
- ✓ Международни стандарти на Върховните одитни институции (МСВОИ), издадени от Международната организация на Върховните одитни институции (INTOSAI);
- ✓ Международни стандарти за професионални практики по вътрешен одит (МСППВО), разработени от Международния институт на вътрешните одитори (The IIA);
- ✓ Международен стандарт за одит на системи за управление на качеството, издадени от Международната стандартизираща организация (ISO).

Прилагат се и национални стандарти за одит, силно повлияни от изброените групи международни стандарти. Върховните одитни институции имат „на разположение“ МСВОИ, които както беше споменато са оценени високо от ООН, така и МОС, които са инкорпорирани в МСВОИ за финансов одит и приети за водещи от някои национални ВОИ⁵.

МСВОИ дават обща рамка, която залага основните принципи и механизми за осъществяване на одитната дейност във всяка ВОИ. В МСВОИ 12 „Ползи от работата на Върховните одитни институции - насочена към подобряване на живота на гражданите“ е заложена идеята за ползата и за ефекта от дейността на институцията – „Одитът в публичния сектор, извършван с подкрепата на Върховните одитни институции (ВОИ), е важен фактор, допринасящ за промяна в живота на гражданите. Одитът на държавното управление и организациите от публичния сектор, осъществяван от ВОИ, влияе положително върху доверието на обществото, защото кара разпоредителите на публичните средства да се разпореждат с тях разумно, знаейки че подлежат на контрол. Подобно осъзнаване на значението на ВОИ, подпомага постигането на желаните ползи и засилва механизмите на отчетност, което пък на свой ред води до вземането на по-добри решения.“⁶

⁵ <https://www.idi.no/elibrary/global-sai-stocktaking-reports-and-research/global-sai-stocktaking-report-2020/1476-idi-global-sai-stocktaking-report-2020-v0104/file>

⁶ МСВОИ 12 „Ползи от работата на Върховните одитни институции- насочена към подобряване на живота на гражданите“, стр. 4.

МСВОИ 100 въвежда основни принципи на одита в публичния сектор и дефинира трите основни вида одит в публичния сектор - финансов одит, одит на изпълнението и одит за съответствие. Предвидено е ВОИ да могат да извършват и комбинирани одити, които съдържат аспекти на два или трите основни вида одити. Това не е необичайно в практиката на ВОИ⁷. Комбинацията от финансов одит и одит за съответствие е прието да се нарича одит за редовност. Интерес към него проявяват Върховни одитни институции. в Румъния, Македония, Турция, Хърватия, Нидерландия, държави от Африка и други. В работата си, техните ВОИ са разработили индивидуален модел на одит за редовност и го прилагат на практика, но без утвърден одиторски стандарт или насока, който изчерпателно да разглежда методологията на одита за редовност – дефиниране на неговата цел, подход, етапи, стъпки, финализиране на резултатите от него и други. В научната литература малко автори са работили по темата. Това, обаче, не бива да поставя под съмнение полезността, която би донесъл на одитните институции и заинтересованите лица.

2. Обект на изследването

Обект на изследване е ефективността на одита, осъществяван от Сметна палата. Обектът е избран поради:

- очаквания на заинтересовани страни от одита, осъществяван от Сметна палата и способността за добавяне на стойност в одитираната организация и подобряване живота на гражданите;
- необходимостта от критичен анализ за начина, по който традиционната одитна дейност създава полезността за обществото;
- потенциалните възможности от подробно описание на нов модел за одит, който обективизира одитни практики комбиниращи два утвърдени вече типа одита и в същото време подходящ за мисията, визията и затвърждаване на авторитета на одитната институция.

3. Предмет на изследването

⁷ 48 % от ВОИ участвали в IDI Global SAI Stocktaking Report 2020 посочват, че изпълняват одити, в които комбинират цели от финансов одит и одита за съответствие, стр.54, <https://www.idi.no/elibrary/global-sai-stocktaking-reports-and-research/global-sai-stocktaking-report-2020/1476-idi-global-sai-stocktaking-report-2020-v0104/file>

Предмет на изследването са настоящата организация, методи, техники, процедурите на одитния процес в Сметната палата, резултатите и ползите от него. Както и влиянието върху тях от прилагането на нов модел за одит, чрез съчетаване на два класически вида одит комбинирайки индивидуалните ползи от тях, очаквайки одита за редовност да добави допълнителна ползност за заинтересованите лица.

4. Цел на изследването

Целта на настоящото изследване е да се проучи съществуващата практика и анализират методологичните и практически проблеми на одита, осъществяван от Сметна палата (СП) по отношение на отчетността и законосъобразността на дейността в публичния сектор и да се направи оценка на потенциалните ползи от разработването и въвеждането на нов модел на одит комбиниращ финансов одит и одит за съответствие.

5. Основни задачи

Основни задачи на изследването са:

- Да се изследват същността, методите и подходите на одитната дейност на Сметна палата.
- Да се дефинират проблемните области при осъществяване на финансов одит и одит за съответствие от Сметна палата;
- Да се дефинира ефективността от одита и показатели за ефективност , според заинтересованите лица и върховната одитна институция;
- Да се анализират и оценят съществуващи модели и добри практики при прилагането на одит за редовност;
- Да се разработи модел за одит за редовност;
- Да се оценят възможността за въвеждане на одита за редовност в дейността на Сметната палата и ползността му.

6. Изследователска теза

Изследователската ни теза е, че одита, осъществяван от Сметна палата, би могъл да бъде усъвършенстван и от методологична гледна точка, и по отношение на приносите и ползите за заинтересованите страни. Това може да се осъществи чрез модел за нов

комбиниран одит, представляващ съчетание между финансов одит и одит на съответствието - одит за редовност.

Прилагането на такъв нов модел е свързано с решаване на проблеми в следните направления:

➤ **Методология**

Съчетаването на двата одита изисква разработването на единна методология обхващаща оценката на риска, съществеността, одитните доказателства, техниките и процедурите за събиране на доказателства, формата и съдържанието на доклада и т.н.

➤ **Организационни промени**

Обединяването на двата вида одит - финансов и съответствие, ще изисква организационно взаимодействие или обединяване на съществуващите одитни дирекции, специализирани само в един вид одит.

➤ **Компетентност на персонала**

Компетентността на персонала е ключова за постигане на целите на одита. Конкретните потребности са динамични и еволюиращи във времето. Създаването на екипи, които да осъществяват одит за редовност, изисква разнородна подготовка на членовете - юридическа, икономическа, финансово-счетоводна.

➤ **Демонстриране на ефективност от одита пред заинтересовани лица**

За да бъде ефективна одитната дейност, то получените от нея резултати и информация трябва да бъдат полезни и да допринасят за подобряване на отчетността, законосъобразността и доброто управление в публичния сектор. Още при планиране на одитните задачи, било то на годишна база или в стратегически план, заложените цели са насочени към подобряване на дейността на одитираната организация и за обществото като цяло. Конкретните и обобщените резултати от одитите са важни за Народното събрание. Новостите често се възприема с недоверие, което може да се случи и одит за редовност. Информация, представена по неподходящ начин и в неподходящ момент, би довела именно до предубеденост и отхвърляне. Заинтересованите лица трябва да бъдат убеждавани в полезността на идеята, че създаването на такъв модел ще допринесе за постигане на мисията и визията на Сметната палата с ново средство.

7. Методология и методика на изследването

Методиката на настоящото изследване е свързана с дефинираните обект, предмет, цели и задачи на дисертационния труд. В изследването се прилагат системния подход, сравнителният и аналитичният метод, сравнителен анализ на наши и чуждестранни практики одита. Анализът на добрите практики, установени на международно ниво, изчерпателно проучване на одитните доклади на Сметната палата, заедно с проведена анкета сред ръководители на одитни звена в Сметната палата играят важна роля в процеса на изследване

Емпиричната част на настоящото изследване включва:

- Анализ на всички одитни доклади от финансови одити и одити за съответствие на Сметната палата за периода 2019-2021 г.;
- Анкета сред ръководителите на одитни дирекции в Сметната палата относно тяхното разбиране за полезността и възможностите за осъществяване на одит за редовност.

8. Ограничителни условия

Изследването е направено при следните основни ограничения:

- В рамките на изследването се анализират същността, обхвата, принципите и нормативното регламентиране на одита за редовност, осъществяван от Върховна одитна институция, но не и подобен одит от вътрешните одитори в публичния сектор;
- Изследвана е съвременната практика на Сметната палата функционираща в настоящите условия в публичния сектор, тъй като липсва достатъчно обективна и пълна информация за прилаганата методология и резултатите от одитите в предишни периоди (2004-2010 г.), когато са комбинирани аспекти на финансов одит и одит за съответствие. По същата причина са анализирани настоящите добри практики сред Върховните одитни институции. За одитната дейност е използвана предимно публично достъпната информация от сайта на Сметната палата на Република България, тъй като достъп до одитните досиета е ограничен;
- Изследването в методологически план се ограничава до базисните концепции за одит, заложили в международните стандарти, издадени от Международната организация на Върховите одитни институции (INTOSAI);

- Анализът на одитния процес не включва пълен анализ на управлението на качеството, което, според актуалните виждания се възприема⁸ като синергично взаимодействие на осем компонента: процес за оценка на риска за качеството, общо управление и ръководство, етични изисквания, приемане на нова одитна задача, изпълнение на одита, ресурси, информация и комуникации и процес по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците.

II. СТРУКТУРА И СЪДЪРЖАНИЕ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

СЪДЪРЖАНИЕ

ВЪВЕДЕНИЕ

ГЛАВА ПЪРВА

СЪЩНОСТ И ОРГАНИЗАЦИЯ НА ОДИТА В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

1. Теоретични основи на одита

1.1 Исторически сведения за одита

1.2 Основни теоретични характеристики на одита

1.2.1 Вътрешен контрол

1.2.2 Вътрешен одит

1.2.3 Външен одит

1.2.3.1. Финансов одит

1.2.3.2. Одит на изпълнението

1.2.3.3. Одит за съответствие

2. Българската Сметна палата - цели, отговорности и предизвикателства пред ефективното им постигане.

2.1. Върховни одитни институции

2.2. Дейността на българската Сметна палата

2.2.1. Устройство и управление и организация на дейността

2.2.2. Проблеми и възможности за подобряване на ефективността на одитната дейност

ГЛАВА ВТОРА

⁸ Международен стандарт за управление на качеството 1, Международна федерация на счетоводителите, <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-1-quality-management-firms-perform-audits-or-reviews>

ЕФЕКТИВНОСТ НА ОДИТНАТА ДЕЙНОСТ НА СМЕТНА ПАЛАТА

1. Показатели за ефективност на одитната дейност
 - 1.1. Рамката за измерване на изпълнението на ВОИ
 - 1.2. Показатели за ефективност на финансов одит и одит за съответствие
 - 1.3. Показатели за ефективност на одита за редовност
2. Изследване на очакванията на гражданите и одитираните организации
3. Одита за редовност – средство за повишаване на ефективността на одитната дейност
 - 3.1. Планиране на одита за редовност
 - 3.1.1. Планиране на финансов одит
 - 3.1.1.1. Общи положения при планиране на финансов одит
 - 3.1.1.2. Получаване на разбиране за организацията и средата, в която функционира
 - 3.1.1.3. Определяне на съществеността
 - 3.1.1.4. Оценка на риска
 - 3.1.1.5. Програма за одита и план за изпълнение на одитните задачи
 - 3.1.2. Планиране на одита за съответствие
 - 3.1.2.1. Общи положения при планиране на одита за съответствие
 - 3.1.2.2. Получаване на разбиране за организацията и средата, в която функционира
 - 3.1.2.3. Определяне на съществеността
 - 3.1.2.4. Оценка на риска
 - 3.1.2.5. Програма за одита и план за изпълнение на одитните задачи
 - 3.1.3. Планиране на одита за редовност
 - 3.1.3.1. Общи положения при планиране на одит за редовност
 - 3.1.3.2. Получаване на разбиране за организацията и средата, в която функционира
 - 3.1.3.3. Определяне на съществеността
 - 3.1.3.4. Оценка на риска
 - 3.1.3.5. Програма и план за одита при одита за редовност
 - 3.2. Изпълнение на одита за редовност
 - 3.2.1. Изпълнение на финансов одит
 - 3.2.2. Изпълнение на одита за съответствие
 - 3.2.3. Изпълнение на одита за редовност
 - 3.3. Докладване на одита за редовност

- 3.3.1. Докладване при финансов одит
- 3.3.2. Докладване при одит за съответствие
- 3.3.3. Докладване при одит за редовност

ГЛАВА ТРЕТА

ВЪВЕЖДАНЕ НА МОДЕЛ НА ОДИТ ЗА РЕДОВНОСТ В СМЕТНАТА ПАЛАТА НА РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ

1. Преглед на практиката в други ВОИ
2. Преглед на резултатите от финансов одит и одит за съответствие в Сметната палата
 - 2.1. Резултати от финансовите одити на Сметната палата за периода 2019-2021 г.
 - 2.2. Резултати от одите за съответствие на Сметната палата за периода 2019-2021 г.
 - 2.3. Детайлен анализ на одитните доклади от финансови одити и одити за съответствие за периода 2019-2021 г.
3. Анкетно проучване сред ръководители на одитни звена относно въвеждане на одит за редовност в сметна палата.
4. ВЪВЕЖДАНЕ НА МОДЕЛ НА ОДИТ ЗА РЕДОВНОСТ В ДЕЙНОСТТА НА СМЕТНАТА ПАЛАТА
 - 4.1. Промени в структурата на Сметна палата
 - 4.2. Методологията на работа при одит за редовност в Сметна палата
 - 4.2.1. Планиране на одитната дейност на Сметна палата с включване на одит за редовност
 - 4.2.1.1. Стратегическо планиране на одитната дейност с включване на одит за редовност
 - 4.2.1.2. Годишно планиране на одитната дейност на Сметна палата през призмата на одита за редовност
 - 4.2.1.3. Определяне на съществеността при одита за редовност
 - 4.2.1.4. Особености на оценката на риска при одит за редовност
 - 4.2.2. Особености в модела за одит за редовност на етап „Изпълнение“
 - 4.2.2.1. Прилагане на одитната извадка
 - 4.2.2.2. Прилагане на одитни процедури
 - 4.2.2.2.1. Тестове на контрола
 - 4.2.2.2.2. Процедури по същество

4.2.2.2.2.1. Тестове на детайлите

4.2.2.2.2.2. Аналитични процедури

4.2.2.3. Особенности на одита за редовност при конкретни обекти

4.2.2.3.1. Дълготрайни активи

4.2.2.3.2. Разходи за издръжка

4.2.2.3.3. Приходи

4.2.2.4. Софтуерен анализ на информация

4.2.3. Особенности на модела за одит за редовност на етап „Докладване“190

4.2.4. Управление на качеството

4.2.4.1. Процес по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците

4.2.4.2. Документация

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

ИЗПОЛЗВАНА ЛИТЕРАТУРА

ПРИЛОЖЕНИЯ

III. КРАТКО ИЗЛОЖЕНИЕ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

ВЪВЕДЕНИЕ

Във въведението е представена актуалността на темата на изследването. Дефинирани са целта, задачите, обекта, предмет и теза на дисертационния труд. Показана е методиката на научно изследване.

ПЪРВА ГЛАВА

СЪЩНОСТ И ОРГАНИЗАЦИЯ НА ОДИТА В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

В Първа глава се представят теоретичните основи на одита, в частност на одита в публичния сектор. Направен е исторически преглед, като подробно е описано развитието на одита през годините. Също така е пояснено, че същността на одита не може да бъде изяснена и разбрана в пълнота без описание на връзката между одита и контрола, поради което са разгледани и представени теоретичните характеристики на контрола и одита. Разграничени и представени са вътрешния контрол, вътрешния одит и външния одит.

Припомня се, че появата на контрола е свързана с най-ранните дни на човешката съзнателност, развива се и се усъвършенства до степени, които отговарят на достиженията

на човешкия гений. Контролът е критическо обществено отношение, основаващо се на зависимостта “господство-подчинение”, което има за цел ограничаването на свободата на един/и социален/и субект/и с оглед реализирането на интересите на друг/и социален/и субект/и. Несъмнено човечеството, обществото, неговите структури се нуждаят от контрол. Това е контрол, който съдейства да се усъвършенстват обществените отношения, да се укрепват социалните структури, контрол, който защитава интересите на всички, насочвайки своето въздействие върху поведението на личността, на групата личности, обединени в постигането на определена цел. Контролът е междуличностно отношение, което утвърждава обществените норми и правила за поведение. Под въздействието на контрола отделната личност изгражда свои вътрешни критерии и норми на поведение, утвърждава своите ценностни ориентации, които съответстват на обективните изисквания на общественото развитие.”⁹

Контролната функция може да се разглежда като процес, в който се проявяват няколко елемента. Проф. Динев счита, че основните елементи са пет: оценка на нормата на поведение на дадена система; установяване на очакваното състояние на системата; измерване и оценка на фактическото състояние на системата; съпоставка между нормата, фактическото и очакваното състояние, анализ на факторите и условията за отклоненията; регулиране на поведението на системата, създаване на коригираща програма.¹⁰ Според други автори, елементите на контролната функция са шест, като се добавя още един елемент- „определяне на стандарти за допустими отклонения“¹¹

Проф. М. Динев, разглежда **одитът** като процес, чиято цел е да се изрази мнение за достоверност на определено твърдение. В този смисъл одитът може да обхване не само финансово-счетоводните процеси, но и да бъде свързан с законосъобразността, ефикасността и ефективността на процесите в една организация.¹² Одитът се определя като процес, при който компетентен и независим експерт събира и оценява информация, подлежаща на количествена и качествена оценка и се отнася към съответна система, за да

⁹Динев, М., „Контрол в социалнотоуправление”, „Тракия-М”, София, 1999 г., стр.17

¹⁰Динев, М., „Контрол в социалното управление”, „Тракия-М”, София, 1999 г., стр. 18-30

¹¹Симеонов, О., „Концептуални аспекти на съвременното развитие на управленския контрол”, ВУЗФ, София, 2010 г., стр.14

¹²Динев, М., „Контрол в социалнотоуправление”, „Тракия-М”, София, 1999 г., стр.158.

определи и изрази в своето заключение степента на съответствие на тази информация с предварително определени критерии и норми.

Вътрешният одит представлява независима и обективна дейност за предоставяне на увереност и консултиране, предназначена да носи полза и да подобрява дейността на организацията. Вътрешният одит помага на организацията да постигне целите си чрез прилагането на систематичен и дисциплиниран подход за оценяване и подобряване ефективността на процесите на управление на риска, контрол и управление.¹³ Вътрешният одит се осъществява чрез изпълнение на конкретни одитни ангажименти за даване на увереност или консултиране. Съвременният вътрешен одит се развива като управленски инструмент, който има мисията да добавя стойност не само чрез последващо докладване на факти, но и чрез превенция; чрез идентифициране на области за подобрения и чрез насърчаване на добрите практики. Вътрешният одит е независима оценителска функция, създадена от ръководството на една организация за проверка на системата за вътрешен контрол в услуга на организацията. Задачата му е да направи обективна проверка, оценка и отчет за адекватността на вътрешния контрол, допринасяйки за правилното, икономичното, ефикасното и ефективното използване на ресурсите. Като оценъчна дейност, вътрешният одит служи на ръководството за обратна връзка относно адекватността и ефективността на системите за контрол, управление на риска и управлението като цяло.¹⁴

Външният одит е дейността по осъществяване на одит от независима спрямо одитирана организация или обект институция. Потребителите на информацията от одита разчитат на външния одитор да представи компетентна, независима, обективна, добросъвестна, почтена и безпристрастна оценка. При осъществяването на този одит, не се търси само разкриването на слабостите и недостатъците, отстраняването на грешките, а се изразява безпристрастно и компетентно мнение за верността и точността на информацията, съдържаща се във финансовите или други отчети и документи и се отправят препоръки за подобряване на дейността в съответствие с критериите за оценка – нормативни или основани на относими за дейността цели. Обектът на одит, всъщност е информацията или дейността, които се измерват или оценяват спрямо определени критерии. Той може да има различни форми и характеристики в зависимост от целта на одита. Подходящият обект на

¹³ http://www.iiabg.org/index.php?option=com_content&view=article&id=438&Itemid=271&lang=bg

¹⁴ „Финансов контрол“ - Издателски комплекс УНСС, София, 2015г., стр.41

одит позволява последователно оценяване или измерване спрямо определените вече критерии, по начин, който включва процедури за събиране на достатъчни и уместни одитни доказателства в подкрепа на одитното становище.¹⁵

Одитът в публичния сектор е сложен процес, включващ в себе си не само дейности и процедури за осъществяването на отделните одитни задачи, но и система от правила и изисквания към условията, осигуряващи ефективното му управление. Одитът в публичния сектор е нормативно регламентиран в комплекс от законови и подзаконови източници и приложими одиторски стандарти. Най-общо одитът в публичния сектор може да бъде описан като систематичен процес на целево получаване и обективно оценяване на доказателства за установяване дали дадени информация или действителни условия съответстват на установените критерии. Одитът в публичния сектор е съществено важен, тъй като предоставя на законодателя и надзорните органи, на лицата, натоварени с общо управление и на обществеността информация и независими и обективни становища по отношение на управлението и изпълнението на държавните политики, програми или дейности.

В Първа глава е представена и ролята на Върховната одитна институция, заедно с принципите на функционирането ѝ. Разгледана е дейността на българската Сметна палата-устройство, управление, цели, отговорности, както и предизвикателствата пред ефективното им постигане. Представени са проблеми и възможности за подобряване на ефективността на одитната дейност в българската ВОИ.

Главата завършва с представянето на **проблеми и възможности** за подобряване на ефективността на одитната дейност:

- Дефиниране на показатели за ефективност на одитната дейност

Отчитайки основната задача от ЗСП и МСВОИ 12, предназначен да насочи дейността на ВОИ в посока подобряване живота на гражданите, става видно, че фокус на одитната дейност са не само разпоредителите с публични средства, но и получателят на публични услуги - обикновеният данъкоплатец, гражданите. Измерване на степента на постигане на

¹⁵ „Одит“ Академичен учебник- Георги Иванов, Силвия Костова - В. Търново, изд. „Фабер“ 2012

цели, като „контрол на надеждност и достоверност на финансовите отчети“, „контрол за законосъобразност“, „контрол на ефективно, ефикасно и икономично управление“, „отчитане на очакванията на гражданите“ е предизвикателство заради широкият обхват на организациите и дейностите в публичния сектор, както и поради субективизма при измерване на качествени категории като „очаквания на гражданите“.

Давайки разумна увереност относно достоверността на финансовия отчет, одиторите трябва така да представят информацията във своите доклади, че тя да е разбираема и полезна за всеки потребител. При одита на финансовите отчети докладите не трябва да са просто констатирани счетоводни факти и данни, а и коментар на полезността и ефекта от изразходваните бюджетни средства.

Предложения за показатели за ефективност са направени в дисертационния труд, проучвайки практиката на различни ВОИ.

- Разширяване на одитното покритие на Сметната палата

Очакван подход за повишаване на ефективността е количеството завишаване на одитираните организации и процеси в публичния сектор. Не считаме, че количественото разрастване на дейността на Сметната представлява научно предизвикателство и по тази причина не е разглеждано в дисертацията.

- Насочване на одитното въздействие на Сметната палата

Фокус на одитната дейност върху важни организации и публични дейности би повишило ефективността на одитната дейност чрез идентифициране, анализ и препоръки за преодоляване на значими проблемни области. В сравнение с подход, залагащ механично на покритието, а не на възможността за добавяне на стойност от Сметната палата.

Класическо средство за постигане на това намерение е рисково-базирания подход при стратегическо, годишно и на ниво одитна задача планиране на одитната дейност. Рисково-базираният подход е разгледан в дисертацията.

- Прецизиране на одитното въздействие на Сметната палата

Определянето на публични организации и дейности с най-висок риск не е достатъчно, ако не се прилага подходящия инструментариум на одита. Класическите видове одит оценяват дейността по различни критерии – ниво на отчетност и публичност, законосъобразност, добро управление на дейността. Очаквано всеки има своите предимства и недостатъци, всеки е регулиран по различен начин в дейността на Сметната палата.

Дейността на организациите от публичния сектор често се възприема цялостно от граждани, Народно събрание, медии. Така достоверността на финансовия отчет и влиянието на някои нормативни актове върху тази достоверността еволюира в очакване на цялостна оценка за законосъобразност, в отговор на широкоразпространения скептицизъм и съмнения за това.

Затова считаме, че е подходящо да се комбинират и допълват основните видове одит, за да се компенсират недостатъците на един с предимствата на друг. „ВОИ също така могат да извършват комбинирани одити, съдържащи аспекти на финансовия одит, одита на изпълнение и/или одита за съответствие“¹⁶. Комбинираните одити съчетават подходите за извършване трите вида одит като поэтапно обвързват методологичните насоки на всеки един от тях. Например, одитите за съответствие могат да бъдат извършвани като: отделни одитни задачи, одити, свързани с финансовите отчети или одити, свързани с одита на изпълнението.

Възможност пред българската Сметна палата, която би допринесла за подобряване на ефективността на одитната дейност, е въвеждането на нов модел за одит, който да носи едновременно разумна увереност, че финансовите отчети на одитираните организации са изготвени в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане и едновременно с това дали операциите са извършени в съответствие със законовата уредба и нормативните актове - т.нар. „одит за редовност“. Осъществяването на тази идея изисква редица усилия като приемане на методология, както и организационни промени в Сметната палата, но би дала една ползност, към която именно се стреми институцията.

16 МСВОИ 100 Основни принципи на одита в публичния сектор, т. 23.

Одитът за редовност може да се определи като съчетание между финансов одит и одит на съответствието. Редовността е залегнала в това, че надлежно утвърдените дейности, операции и информация, свойствени за одитирания обект, са в съответствие с приложимата правна рамка и други съответстващи нормативни актове и споразумения, включително бюджетните закони. Редовността е израз за съответствието на дейностите, операциите и информацията, отразени във финансовите отчети на одитирания обект, с регламентиращите ги законови актове, подзаконовите актове за тяхното прилагане и другите приложими законодателни норми, разпоредби и споразумения, включително закони за бюджета, както и за наличието на издадено одобрение по надлежния ред. Редовността се изразява в установяване на степента на съответствие на управленските решения, дейността и/или системите за финансово управление и контрол с правната рамка, която ги регламентира, в рамките на поетия ангажимент.

Дисертационният труд разглежда подробно същността и възможността за осъществяване на одит за редовност в Сметната палата.

- Качествените и достатъчни ресурси повишават ефективността

Ако приемем, че са налице удовлетворителни решения относно инструментариума за измерване на ефективността от одитната дейност, насочена е където е най-необходима и се планира да се извърши по най-подходящия начин, ключов момент е наличието на време, хора и технологии за достигане до крайните резултати. Въпросът с ресурсите е извън обхвата на дисертационния труд.

ВТОРА ГЛАВА

ЕФЕКТИВНОСТ НА ОДИТНАТА ДЕЙНОСТ НА СМЕТНА ПАЛАТА

Глава Втора е фокусирана върху ефективността на одита осъществяван от върховните одитни институции. Разгледани са показатели за ефективност и тяхната относимост към одита за редовност и дейността на Сметната палата.

Рамката за измерване на изпълнението на ВОИ(Рамката или SAI PMF) е създадена, за да подпомогне ВОИ в техните усилия за постигане на целите, очертани от МСВОИ 12

Ползи от работата на Върховните одитни институции, насочена към подобряване на живота на гражданите, който постановява как трябва да работи ВОИ така, че:

- да засили отчетността, прозрачността и интегритета на държавното управление и организациите от публичния сектор;
- непрекъснато отчитане на очакванията на гражданите и другите заинтересовани страни; и
- да бъде модел организация за пример.¹⁷

Рамката покрива едновременно одитната дейност, вътрешното управление и етиката, връзките с други заинтересовани лица, независимостта и законовата рамка. Според създателите, това е признание на факта, че ВОИ представляват сложни институции и че изпълнението в различни области е взаимозависимо.

Рамката е основана на МСВОИ и други добри практики на ИНТОСАЙ, която е приложима върху всички ВОИ и може да бъде използвана в различен контекст и за различни цели. Създателите посочват¹⁸, че Рамката е предназначена за установяване на ефективността на ВОИ въз основа на международните добри практики, както и за определяне на нейните силни и слаби страни. Оценяването не предлага препоръки за бъдеща реорганизация, но може да бъде последвано от процес за стратегическо планиране на ВОИ и/или идентифициране и определяне по важност и срок на изпълнение на предложените инициативи за развиване на капацитета.

Целите на оценката с Рамката включват:

- като стъпка към прилагане на МСВОИ: набелязване на най-големите нужди от промени, за да се следват ключовите принципи на МСВОИ, като се анализира задълбочено както означават добрите практики за ВОИ
- демонстриране на напредъка и ползите за обществото: измерване на постигнатото във времето и представянето му пред външните заинтересовани лица, за да се покаже как ВОИ допринася за подобряване на управлението на публичните финанси, за насърчаване на доброто управление, прозрачността и отчетността, както и на борбата с корупцията.

¹⁷ Supreme Audit Institutions Performance Measurement Framework, IDI, 2016, <https://www.idi.no/work-streams/well-governed-sais/sai-pmf>, page 6

¹⁸ Supreme Audit Institutions Performance Measurement Framework, IDI, 2016, <https://www.idi.no/work-streams/well-governed-sais/sai-pmf>, стр.10

- стратегическо планиране: оценяване на нуждите в рамките на цялата организация, което да бъде използвано от ВОИ за събиране на данни, необходими за разработване на стратегически план
- измерване на вътрешното изпълнение / годишно докладване: подобряване или въвеждане на процедури за измерване на вътрешното изпълнение
- постигане и поддържане на усилията за развитие на капацитета: демонстриране на решимост за промяна и установяване на базово ниво на изпълнението.

Рамката съдържа набор от 25 показатели (всеки от които с от 2 до 4 измерения) за остойността на изпълнението на ВОИ по отношение на международните добри практики в шест области:

- А. Независимост и законова рамка
- Б. Вътрешно управление и етика
- В. Качество на одита и докладване
- Г. Финансово управление, активи и помощни структури
- Д. Човешки ресурси и обучение
- Е. Комуникация и управление на заинтересованите лица

Целта на всеки показател е да измери изпълнението на ВОИ в ключова област по петобална скала от 0 до 4 . Създателите посочват, че показателите са разработени, така че да позволяват обективно измерване, въпреки че се изисква и професионална преценка от страна на оценителите.

Важно е да се отбележи, че измерването на изпълнението на дейността е преди всичко управление на крайния резултат и една от главните му цели е да се съкратят или елиминират колебанията в работния процес или продукт. Функцията работи, следвайки принципите на МСВОИ (равнища 1-3) и ВОИ осъществява дейностите по начин, който ѝ позволява да оценява и систематично да усъвършенства изпълнението.

Създателите на рамката отчитат, че някои ВОИ обединяват няколко вида одит в своите одитни ангажименти. Тогава, екипът от оценители може да реши да оцени изпълнението според различни показатели на основата на същата извадка от одитни досиета. Независимо от това, показателите за двата вида одит трябва да бъдат оценявани отделно.

Представени са критерии за оценка, повлияни от одита за редовност. Отчитайки съществуващите показатели и критерии в Рамката, считаме, че кумулативното въздействие на одита за редовност би било положително в сравнение с самостоятелно извършени финансов одит и одит за съответствие в една и съща организация. Одитът за редовност ще влоши единствено показателя за навременност, тъй като изисква одиторски процедури върху по-голям обхват и повече и по-качествени одиторски доказателства. Но очакваме, че използването на комбинирано знание в одитния екип за нормативната рамка и за отчетността ще подобри оценката на риска от неправилни отчитания, ще подобри качеството на оценката на вътрешния контрол и ефективността на тестовете на контрола. По-детайлната информация в одиторския доклад е възможно да бъде представена ясна и да повиши полезността от одита и доверието в дейността на организациите от публичния сектор.

Във Втора глава от дисертационния труд продължава с изследване на очакванията на гражданите. Липсващото в Рамката за измерване на изпълнение може да бъде набавено чрез класически инструмент - социологическо проучване. Такова е провеждано от Сметната палата през 2016 и 2022 г.¹⁹ Проучването през 2022 г. обхваща близо 1000 граждани от една страна, а от друга – подлежащи на одит от Сметната палата 80 организации – министерства, държавни агенции и комисии, висши училища, политически партии, предприятия с държавно участие, областни администрации и общини. Показателите, които са изследвани са:

- разпознаваемост на Сметната палата;
- запознатостта на обществото с дейността на Сметната палата;
- доверие на гражданите в одитите;
- очакванията на гражданите от Сметната палата;
- оценка на одитираните организации за взаимодействието си с екипите на Сметната палата;
- оценка на одитираните организации за одитните доклади.

Интерес представляват очакванията на гражданите още по-често да научават за резултати от дейността на Сметната палата и тя да налага по-големи санкции при

¹⁹ <https://www.bulnao.government.bg/bg/novini/pressyobshteniq/visoko-doverie-na-grazhdanite-i-oditiranite-v-smetnata-palata-pokazva-sociologichsko-prouchvane-na-alfa-risrch/>

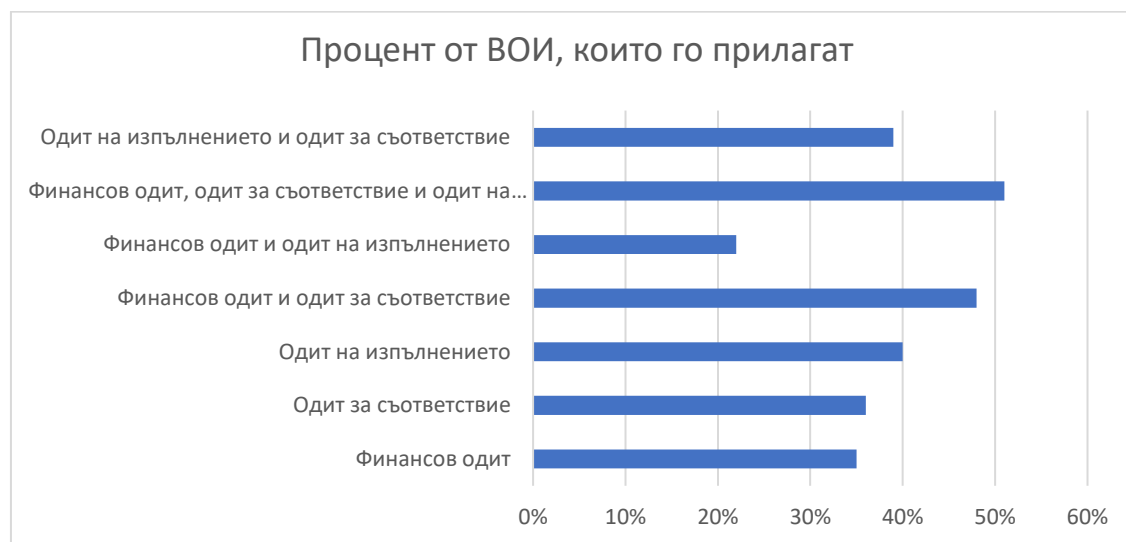
незаконното и неефективното използване на бюджета. Те искат също Сметната палата да извършва още одити на държавни предприятия и в областите на правосъдието, социалната политика, местното развитие и образованието.

Към универсални показатели за измерване на ефективността на одитната дейност на Сметната палата, включително за одита за редовност, може да добавим:

- запознатостта на гражданите с дейността на Сметната палата;
- доверие на гражданите и одитираните организации в одитите;
- оценка на одитираните организации за одитните доклади, включително относно полезност, убедителност, обективност, яснота, навременност, пълнота;
- оценка на одитираните организации, относно подобренията настъпили след одити на Сметната палата;
- брой области, в които се очакват допълнителни одити.

Преглед на световната практика откроява одита за редовност като средство за повишаване на ефективността на одитната дейност. Обективна информация за практиката на ВОИ по света се набира чрез IDI Global SAI Stocktaking Report, като последният е от 2020 г.²⁰ В него се съдържа информация за одитната практика на ВОИ - Фигура № 1:

Фигура № 1: Одити осъществявани от върховните одитни институции



²⁰ Global SAI Stocktaking Report 2020, <https://www.idi.no/elibrary/global-sai-stocktaking-reports-and-research/global-sai-stocktaking-report-2020/1476-idi-global-sai-stocktaking-report-2020-v0104/file>

Данните биха могли да се интерпретират по следния начин:

- Намалява извършването на класическите видове одити за сметка на комбинирани одити;
- Предпочитано е комбинирането на финансов одит и одит за съответствие, като още ВОИ (допълнителни 3 %) добавят и цели, свързани с одита на изпълнението;
- Значителен дял от ВОИ комбинират одит за съответствие и одит на изпълнението;
- Слабо е застъпена комбинацията финансов одит и одит на изпълнението.

Видимо предпочитаната световна практика за комбинирание на финансов одит и одит за съответствие, допълнена с общите изисквания в двата вида одит за изследване на спазването на законодателството, очакванията на обществото за налагане на санкции, видно от социологическото проучване на Сметната палата ни дава основание да считаме, че одита за редовност съдържа висок потенциал за по-ефективно постигане на целите на ВОИ. Комбинирането на трите класически вида одит също е привлекателна идея, но вероятно нейното реализиране минава през успешното комбинирание на два вида одит и след установяване на добри практики и крайни резултати да бъде надградена.

Съществена част от Глава Втора е детайлният анализ на стъпките и етапите на финансовия одит и одита за съответствие, към който се добавя концепцията на одита за редовност. Одитът за редовност може да бъде съществен елемент на одита в публичния сектор. Целта, която можем да дефинираме за този вид одит е ВОИ да се увери, че дейността на организациите в публичния сектор е в съответствие със закона и е правилно отчетена във финансовия отчет. Или пък целта е да се потвърди, че представеното във финансовия отчет е законосъобразно? Кое да бъде водещото – дейността или представянето в отчета? Въпросът ще остане дискуссионен вероятно дълго време или най-малко практиката по осъществяване на одита за редовност ще остане разнообразна, заради различните мандати на ВОИ и очаквания на обществото в съответната държава.

Считаме, че предмет на одита за редовност следва да бъде и дейността на организацията, и финансовия отчет, съответно да се анализират дейността за съответствие с нормативната уредба, а финансовия отчет с рамката за отчетност. Но това не следва да се възприема като механично приложение на два вида одит. Синергията между тях може да се получи в няколко насоки – по-добро разбиране за организацията и рисковете, определяне на

по-адекватна за заинтересованите лица същественост, изпълнение на одиторски процедури, с които се получават по-уместни одиторски доказателства и не на последно място по-цялостно докладване за дейността на организацията.

Въвеждането на нов вид одитна задача предполага проектиране, анализ и въвеждане на нов модел за одит, който да работи в полза на обществото и да се извършва в съответствие с международните одиторски стандарти, националното законодателство и етичните правила. Одитът за редовност като комбиниран вид одит притежава характеристиките на финансов одит и одит за съответствие. Очертават се следните разлики между финансов одит и одита за редовност – липса на ограничение при одита за редовност по отношение на относимото законодателство, преобладаваща същественост в качествен аспект при одита за редовност, по-голяма уместност и надеждност при оценка на одиторски доказателства от членове на одитния екип с юридическа компетентност, по-информативно докладване. Разликите между одита за съответствие и одита за редовност са - оценка за достоверно представяне на незаконосъобразни действия чрез финансовия отчет при одита за редовност, допълнителна количествено измерима същественост, по-голяма уместност при оценка на одиторски доказателства от членове на одитния екип с финансово-счетоводни познания, по-информативно докладване.

ТРЕТА ГЛАВА

ВЪВЕЖДАНЕ НА МОДЕЛ НА ОДИТ ЗА РЕДОВНОСТ В СМЕТНАТА ПАЛАТА НА РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ

Въвеждането на нова дейност или процес, обикновено е предшествано от изследване на силните и слабите страни на модела, включително на добри практики и приложимост в други държави. С цел анализ на етапите, стъпките и характеристиките на модела на одита за редовност, идентифициране на предизвикателства при практическото му прилагане в настоящия дисертационен труд е разгледана приложимостта на одита за редовност в други държави. Вярваме, че това обогати предложения от нас модел за одит за редовност и улесни интегрирането му в методологията и одитната дейност на върховната одитна институция в България.

Прегледът започна с дейността на ВОИ в Европейския съюз²¹. Със съдебни функции са 6 ВОИ (Белгия, Франция, Гърция, Италия, Испания и Португалия) и тяхната практика не е предмет на нашия анализ. Мандатът на всички ВОИ обхваща целия публичен сектор, с някои малки изключения. Приблизително поравно са ВОИ с еднолично управление и тези ръководени от колегиален орган. В 15 ВОИ се изпълняват отделно основните видове одит (България, Хърватска, Кипър, Чехия, Дания, Естония, Финландия, Ирландия, Латвия, Литва, Люксембург, Малта, Нидерландия, Швеция, Великобритания). Комбиниран финансов одит и одит за съответствие се декларира, че се прави в 3 ВОИ (Полша, Румъния, Словения). Комбиниран финансов одит и одит на изпълнението – в 4 ВОИ (Австрия, Германия, Унгария, Полша). Комбиниран одит на изпълнението и одит за съответствие – в 3 ВОИ (Германия, Унгария, Полша).

Задълбочихме проучването отвъд декларираното от самите ВОИ с търсене на детайли за тяхната методология. Бяха установени наръчници за одита за редовност на AFROSAI-E (регионално обединена на ВОИ от Африка)²³, Румъния²⁴, Хърватска²⁵ и Северна Македония²⁶. Наръчниците на AFROSAI-E и Хърватска са остарели и реферират към отменени постановки на МСВОИ 100 и МСВОИ 1200²⁷, които слагат знак за равенство между финансов одит и одит за редовност. Интерес представляват наръчниците на Северна Македония, който е от 2017 г. и наръчника на ВОИ на Румъния, който е остарял, но все пак включва някои специфични аспекти на одита за съответствие във финансовия одит.

В Глава Трета продължихме с детайлен анализ на българската одитна практика. Направен е подробен преглед на всички одитни доклади на Сметна палата за периода 2019 г. - 2021 г. Сметната палата на Република България е изпълнила между 252 и 286 финансови одита и между 29 и 35 одита за съответствие за последните години, за които са налични данни – 2019-2021 г.²⁸. Обобщените резултати от тези одити се представят в годишни отчети

²¹ Public Audit in the European Union, The Handbook on Supreme Audit Institutions in the EU and its member States, 2019, European Court of Auditors

²² <https://op.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/bg/> 2022 г.

²³ AFROSAI-E Regularity Audit Manual

²⁴ Financial and Regularity Audit Manual, The Romanian Court of Accounts

²⁵ Financial Audit Manual, Croatia

²⁶ Прирачник за ревизия на регулярност, ДЗР, Македония.

²⁷ Повече информация в Глава Втора

²⁸ Отчети за дейността на Сметната палата, <https://www.bulnao.government.bg/bg/oditna-dejnost/otcheti/>

за дейността. Обобщени са резултатите от извършените финансов одити и одити за съответствие за този период.

Прегледът обхваща всички 625 одитни доклада от финансов одит приети през периода 2019-2021 г. и налични на интернет страницата на Сметната палата.

Таблица № 1 Анализ одитни доклади при финансов одит за периода 2019-2021 г.

Нарушен нормативен акт установен при финансов одит	Брой констатации
Закон за публичните финанси	163
Закон за вътрешния одит в публичния сектор	66
Закон за финансово управление и контрол в публичния сектор	45
Закон за счетоводството	38
Закон за общинската собственост	2
Закон за търговския регистър	2
Закон за обществените поръчки	1
Закон за геодезията и кадастъра	1
Закон за концесиите	1

Прегледът обхваща и всички 37 одитни доклада от одити за съответствие приети през периода 2019-2021г. и налични на интернет страницата на Сметната палата. Идентифицирани са 318 констатации в тях, разграничени са дали показват риск от неправилно отчитане във финансовия отчет, разграничени са дали представляват уместно одиторско доказателство и за кое твърдение за вярност се отнасят. Използват се комбинирани твърдения за вярност, т.е. близки по същността си твърдения за вярност се използват независимо, дали става въпрос за операции или салдо. Например, „пълнота“ е приложимо и за операции, и за салда. Друг пример е твърдението за вярност „точност“ при операции е много близко смислово до „оценка“ при салда. Използването на комбинирани твърдения за вярност е с цел по-лесно класифициране на констатациите при одита за

съответствие и групирането им, вместо по-сложно и прецизно класифициране с по-голямо разсейване на резултатите.

Таблица № 1 Анализ одитни доклади при одит за съответствие

Твърдение за вярност	Брой констатации показващи риск
Пълнота	48
Точност	35
Класификация	26
Права и задължения	82
Настъпване/Възникване	129
Отграничаване	12
Общо	332

Изводите, които правим от направения анализ на констатациите в одитни доклади на Сметната палата са:

➡ одитите за съответствие извършвани от Сметната палата съдържат огромен брой рискове за неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност(средно по 10 на доклад), т.е. изследването им през призмата на достоверността на финансовия отчет ще повиши качеството и обективността на одита за изразяване на мнение върху финансовия отчет;

➡ нормативните актове, които са идентифицирани като неспазени във финансовия одит се различават значително от нормативните актове, изследвани в одитите за съответствие посочени в отчетите за дейността на Сметната палата, т.е. констатациите за незаконосъобразност относно обществени поръчки, управление на имущество, местни данъци и такси са потенциален източник на рискове за неправилни отчитания

➡ съпадението при изследването във финансовия одит и одита за съответствие на нормативни актове касаещи вътрешния контрол и вътрешния одит и бюджета вероятно има ограничен потенциал за повишаване на ефективността на одита с одит за редовност. Но това „съпадение“ на изследвани нормативни актове може да е „моста“, по който да се преминат и да се сблизат практиката и одиторите, които биха осъществявали одит редовност, тази

група закони може да са свързващо звено между настоящата и бъдещата одиторска практика в Сметната палата.

Потърсихме експертно становище, дали одита за редовност ще повиши ефективността на Сметната палата. Направихме анкетно проучване сред ръководители на одитни звена относно въвеждане на одит за редовност в българската ВОИ. Обобщените резултати показаха:

- Повечето анкетирани лица познават добре същността на одита за редовност, което придава тежест на дадените от тях отговори;
- Първоначалното виждане, без да им бъде представен детайлен модел за одит за редовност в Сметната палата, показва приемане на този комбиниран одит, стига да станат ясни ползите от него;
- Сред ползите от одита за редовност се посочват представеното в настоящата разработка комбинирано изследване на представяне на дейностите и процесите в отчет и изследване на тяхната законосъобразност, което би отговорило на очакванията на обществото;
- От двама анкетирани се споделят положителни впечатления от прилагането на одит за редовност в Сметната палата през периода 2006-2010 г., но те следва да се приемат с ограничения, тъй като тогава са се прилагали национални стандарти за одит, а и действащите тогава МСВОИ 100 и МСВОИ 1200 вече са отменени;
- Основният проблем, идентифициран от анкетираниите, е ограничената компетентност и липсваща методология за одита за редовност. На второ място се посочва необходимостта от добро информиране на заинтересованите лица, така че да се получи обективно разбиране за целите на одита за редовност и одиторския подход при изпълнението му. Повдига се въпроса и с навременното завършване на одите за редовност, които основателно се очаква да се по-дълги от финансовите одити в момента, което би било в противоречие с очакванията на заинтересованите лица становищата за достоверността на финансовия отчет да бъде изразени през календарната година, следващата отчетния период
- Налице е съгласие да бъдат комбинирани съществуващите критерии за избор на одитни задачи, за да се подберат обекти за одит за редовност - Размер на публичния ресурс, Изразено отрицателно одиторско мнение или отказ от изразяване на мнение

относно последния одитиран годишен финансов отчет, Интерес и очаквания на обществото, Информация за несъответствие, сигнали от трети страни, Промени в последните 2 години в правната рамка, регламентираща предмета на одит или основната дейност на организациите. Интересно предложение е да има задължителни за одит за редовност организации – министерствата, които да бъдат „покрити“ за период 3-5 години, а не ежегодно.

- Няма преобладаващо мнение следва ли да има водещ предмет на одита. Някои анкетираните считат, че трябва да се стартира от оценката на финансовия отчет и да се задълбочат някои проверки, други изследването за законосъобразност трябва да бъде подкрепяно със счетоводни данни, както и третото мнение да бъдат равнопоставени, но взаимодействащи си одита за изразяване на мнение относно финансовия отчет и одита за законосъобразност
- Избрани са ключовите компетентности, на които следва да отговарят одиторите, както следва:
 - ✓ Демонстрира способност за оценка на организационната структура, процесите, операциите и системите на предприятието. (Тук се включват и системата за вътрешен контрол на предприятието, дейностите по вътрешен контрол и контролите, намиращи се в предприятието.) - 6 отговора
 - ✓ Показва по-широко разбиране за средата в публичния сектор, което би довело до генерирането на допълнителни одиторски цели при одита. Тези допълнителни цели на одита могат да произтичат от парламентарни директиви, очаквания на заинтересованите страни, специфични въпроси и т.н. - 6 отговора
 - ✓ Може да обясни и съобщи одиторското мнение и всички необходими ключови коригиращи действия на ръководството и на лицата, натоварени с общото управление. - 6 отговора
 - ✓ Демонстрира разбиране, че одита е насочен към създаване на прогноза, като изследва минали събития и предоставя бъдещи ефективни препоръки за подобряване на управлението на публичните финанси. - 5 отговора

- Демонстрира се желание одита за редовност да дава разумна увереност и за съответствие на финансовия отчет с рамката за отчетност и за законосъобразност на дейността. Но в същото време се отчита реалността, че е много вероятно становището за законосъобразност да бъде с ограничена увереност. Повечето анкетирани предпочитат изразяването на становище пред директното докладване, но две от мненията припомнят ползите от детайлно описание на констатациите при одита и полезността от отправянето на препоръки към одитираната организация.
- Разнообразни са отговорите, по отношение на структурата в Сметната палата, която да осъществява одита за редовност. Няма преобладаващо мнение сред възможностите да се зарази настоящата структура без специализирано звено, осъществяване на одита за редовност от съществуващите звена за одита за съответствието. Но се подчертава ролята на доброто взаимодействие и комбиниране на юридическа и счетоводна експертиза от страна на одиторите в екипите за одит за редовност.

Може да се заключи, че отчитайки професионалното мнение на ръководителите на одитни звена в Сметната палата се приема идеята за осъществяване на одит за редовност, стига да бъде ясно как и от кои одитори ще бъде изпълняван.

В Трета глава на дисертационния труд е представен модел на одит за редовност, който би могъл да бъде внедрен в дейността на Сметна палата, с цел повишаване ефективността на одитната дейност на институцията. Всичко това, разбира се, е свързано с редица промени - както в структурата на палатата, така и промени в методологията. Представени са и са открити особеностите в модела за одит за редовност на всеки един етап от одитния процес - „планиране“, „изпълнение“, „докладване“, „управление на качеството“.

Прегледът на международната практика, анализирането на одитни доклади на Сметна палата, заедно с проведеното анкетно проучване сред ръководители на одитни звена в глава Трета представляват емпиричната част на изследването. Потвърди се тезата, че одитът, осъществяван от Сметна палата, би могъл да бъде усъвършенстван и от методологична гледна точка, и по отношение на приносите и ползите за заинтересованите страни, като се възприеме одита за редовност. Формулирахме цялостен нов модел на одит в Сметната палата - „одит за редовност“. Считаме, че одита за редовност за приложим и за

необходим в дейността на Сметната палата. Установената практика за извършване на финансов одит и одит за съответствие, очакваната повишена ефективност за Сметната палата допълнено с наличната методология са достатъчни аргументи за прилагането на този вид одит.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Върховните одитни институции са призвани от обществото, както и от световни организации като ООН да контролират и допринасят за прозрачността, доброто управление и законността при управлението в публичния сектор. Одитът е основният инструмент за въздействие на ВОИ, чийто корени са назад в миналото и са свързани с еволюцията на разбирането за управление на държавата.

Многообразието от организации в публичния сектор на централно, регионално и местно ниво, широката палитра от публични дейности, както и стремежа за отговаряне на очакванията на гражданите създава предизвикателства пред формулирането на индикатори за постигане на целите на ВОИ, т.е. за ефективността на одитната дейност.

Сред предизвикателства пред ВОИ са:

- Да се дефинират и измерват показатели за ефективност, които да позволят анализ на степента на съответствие на одитната дейност на ВОИ с целите поставени в законодателството и международните стандарти;
- Приоритизиране на организациите, дейностите и процесите, към които се насочва одитното въздействие, предвид ограничените ресурси на ВОИ;
- Прецизиране на вида на одитно въздействие, за да се отговори в най-висока степен на очакванията на заинтересованите страни и мандата на Сметната палата.

Прилагайки сравнителен анализ с утвърдените видове одит достигнахме до същността на етапите и стъпките при одита за редовност. Очертават се следните разлики между финансовия одит и одита за редовност – липса на ограничение при одита за редовност по отношение на относимото законодателство, преобладаваща същественост в качествен аспект при одита за редовност, по-голяма уместност и надеждност при оценка на одиторски доказателства от членове на одитния екип с юридическа компетентност, по-информативно докладване. Разликите между одита за съответствие и одита за редовност са - оценка за достоверно представяне на незаконосъобразни действия чрез финансовия отчет при одита

за редовност, допълнителна количествено измерима същественост, по-голяма уместност при оценка на одиторски доказателства от членове на одитния екип с финансово-счетоводни познания, по-информативно докладване.

Анализирахме и формулирахме показатели и критерии за ефективност на одита за редовност на база на международната практика – „Рамка за измерване на изпълнението на ВОИ“, включително показатели заимствани от проучвания след гражданите и одитираните организации на Сметната палата от 2022 г. Анализирайки показателите за ефективност, считаме че, въпреки увеличаването на срока за извършване на одита за редовност, ще се повиши ефективността на одитната дейност, поради по-доброто разбиране за организацията, по-прецизното насочване към рисковете при одита, по-обективната същественост, вълнуваща заинтересованите лица, по-комплексните и уместни одитни доказателства, по-информативния одитен доклад.

Анализирахме международната практика при прилагане на одита за редовност, с цел по-добро разбиране на теоретичните постановки на одита за редовност и възможността за адаптирането им в практиката. Детайлно се запознаехме с одитната практика на Сметната палата, като анализирахме одитните доклади за финансов одит и одит за съответствие за достатъчно дълъг период от време – 2019-2021 г. Отчитайки спецификите на одита за редовност, представени в Глава Втора, оценихме резултатите от одитната дейност „кръстосвайки“ критериите. Констатациите при финансов одит бях разгледани през призмата на законосъобразността, а констатациите при одит за съответствие – през призмата на твърдения за вярност. Потърсихме и експертна оценка чрез анкетно проучване сред ръководителите на одитни звена в Сметната палата. Полученото пълно покритие на качествено изследване считаме за надежден аргумент за нашия извод.

Потвърди се тезата, че одитът, осъществяван от Сметна палата, би могъл да бъде усъвършенстван и от методологична гледна точка, и по отношение на приносите и ползите за заинтересованите страни, като се възприеме одита за редовност. Формулирахме цялостен нов модел на одит в Сметната палата - „одит за редовност“. Считаме, че одита за редовност за приложим и за необходим в дейността на Сметната палата. Установената практика за извършване на финансов одит и одит за съответствие, очакваната повишена ефективност за Сметната палата допълнено с наличната методология са достатъчни аргументи за прилагането на този вид одит.

IV. СПРАВКА НА ПРИНОСИТЕ В ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

Дисертационният труд постига следните приноси:

1. На основата на теоретичното проучване са изяснени задължителните елементи, които описват цялостно даден вид одит. Получено е разбиране за същността им и са надградени съществуващите характеристики на класическите финансов одит и одит за съответствие до специфични цели, предмет, подходи и методи на одит за редовност.

2. След анализ на набора от показатели на Рамката за измерване на изпълнението на ИНТОСАЙ - SAI PMF и социологическо проучване проведено от Сметната палата през 2022 г., е доразвита методология за оценка на ефективността в контекста на одита за редовност, включително с показатели за удовлетвореността на гражданите.

3. Проведеното емпирично изследване на одитните доклади от финансови одити и одити за съответствие, извършени от Сметна палата, за периода 2019-2021 г. през призмата на критериите на одит за редовност доказва тезата, че одита за редовност ще подобри оценката на риска при одита, добави надеждност и уместност към одиторските доказателства, което неминуемо ще подобри информационната стойност на одитния доклад за потребителите.

4. Развит е авторски модел за извършване на одит за редовност в Сметната палата основан на теоретичните формулировки на одит за редовност, на показателите за ефективност на дейността на Сметната палата и на практическата приложимост на одита за редовност обоснована чрез емпиричното изследване на одитни доклади на Сметната палата за периода 2019-2021 г.

V. ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМАТА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

1. Доклад на тема "Промени в дейността по вътрешен одит през втория програмен период 2014-2020 год. ", във връзка с участие в конференция „Проблеми в теорията и практиката на контрола през втория програмен период 2014-2020 год. “, Равда, 2016 г.

2. Доклад на тема: "Някои особености на одита за редовност в публичния сектор", във връзка с участие в международна научна конференция „70 години Финансово-счетоводен факултет на УНСС “, 2022 г.

VI.ДЕКЛАРАЦИЯ ЗА ОРИГИНАЛНОСТ

Декларирам, че настоящият дисертационен труд е изцяло авторски продукт и в неговото разработване не са ползвани, в нарушение на авторските им права, чужди публикации и разработки.