

ВЪЗМОЖНОСТИ ЗА ОЦЕНКА И ПОДОБРЯВАНЕ НА ЕФЕКТИВНОСТТА НА ВЪТРЕШНИЯ ОДИТ В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

Стефан Александров Белчев

Стопанска академия „Д. А. Ценов” – гр. Свищов
Катедра „Контрол и анализ на стопанската дейност“

Резюме: Качественият вътрешен одит повишава ефективността на управлението на организациите и допринася за добавянето на стойност и видимото подобряване на дейностите и услугите, на процесите и системите в една организация. Поради тази причина ефективната работа на вътрешния одит би трябвало да е един мощен и полезен инструмент на ръководството за по-добро управление.

Доброто взаимодействие между ръководството на организациите от публичния сектор и вътрешния одит допринася за постигане на този баланс, а това взаимодействие следва да бъде доказано чрез изготвянето на професионална оценка. Оценяването и представянето на стойността на вътрешния одит в повечето случаи не са количествено и времево измерими. За може да бъде измерена тази стойност, следва да се изгради ясна концепция за приноса на вътрешния одит, така че да може да се съпостави с установените норми и стандарти.

Съществуват различни опции за оптимизиране на функцията по вътрешен одит в публичния сектор в резултат на обективна оценка на неговата ефективност. Ефективността на дейността по вътрешен одит се предопределя от очакванията на заинтересованите страни. В настоящата студия е направен опит за поставяне на критерии за оценка и измерване на резултатите от тази важна функция.

Ключови думи: вътрешен одит, вътрешен контрол, публичен сектор, проблеми, COSO модел.

JEL: M 41.

POSSIBILITIES FOR EVALUATION AND IMPROVEMENT OF THE INTERNAL AUDIT EFFICIENCY IN THE PUBLIC SECTOR

Stefan Aleksandrov Belchev

D. A. Tsenov Academy of Economics – Svishtov
The Department of Control and Analysis of Economic Activities

Abstract: Quality internal audit increases the efficiency of the management of organizations and contributes to adding value and visible improvement of activities and services, processes and systems within an organization and therefore the efficient internal audit should give a powerful and useful tool for a better management.

Good interaction between management of public sector organizations and internal audit contributes to achieving this balance, and these relations should be demonstrated by a professional evaluation. Evaluation and presentation of the value of internal audit is a difficult task, since in most cases it is not quantifiable and time measurable.

To measure this value we need to develop a clear concept for the contribution of internal audit so that it can be compared with established norms and standards.

There are different options to optimize the internal audit function in the public sector as a result of an objective evaluation of its efficiency. The efficiency of the internal audit activity is determined by the expectations of stakeholders. In this paper an attempt is made to place the evaluation criteria and to measure the results of this important management function.

Keywords: internal audit, internal control, public sector, problems, COSO model.

JEL: M 41.

Увод

Актуалността на проблема зависи от важността на обекта на изследване. В последните години широко се дискутира необходимостта, вътрешните одитори да добавят повече стойност за операциите, които протичат в една организация и по този начин да допринесат за постигането на поставените стратегически цели. Тази перспектива насочва вниманието ни върху резултатите от дейността на вътрешния одит.

Съгласно дефиницията за вътрешен одит на Закона за вътрешен одит в публичния сектор (ДВ бр. 27 от 31.03.2006 г., посл. изм. бр. 51 от 5 юли 2016 г) и *The Institute of Internal Auditors (The IIA)*, целта и ролята на вътрешния одит е да бъде “независима и обективна дейност за предоставяне на увереност и консултации, предназначена да допринася за добавянето на стойност и подобряване дейността на организацията“. Подпомагането на организацията за постигане на нейните належащи цели се осъществява чрез използването на систематичен и дисциплиниран подход за оценяване на ефективността и управлението на риска, извършване на контролни дейности, проверки на информационните потоци и мониторинг на нейните финансови ресурси.

Измерването и представянето на стойността на вътрешния одит е сложна задача, тъй като в доста случаи липсват количествени и времеви показатели, с които да се направи. Поради тази липса е необходимо да се изгради ясна концепция за определяне стойността на вътрешния одит. За да се осигури нейното правилно измерване, е необходимо да се разработят норми и стандарти. Те могат да послужат като основа, с която да се съпоставят резултатите от вътрешния одит и по този начин ръководството да разбере какви са ползите от неговото функциониране.

Според Международните професионални практики (TheIIA.org) осъществяването на одита съобразно признатите стандарти предоставя на заинтересованите страни допълнителна увереност за ефективно изпълнение на работата и прилагане на подходящи методики. Изготвените оценки за качеството на одитната дейност, извършени на Звената за вътрешен одит в публичния сектор (ИСФУКВО), показват, че съответствието с нор-

мативната уредба, със Стандартите за вътрешен одит и с професионалните практики е само основа за оценка на стойността. Получените резултати дават основание да се прецени, че адекватното осъществяване на дейността не е достатъчно за правилното измерване на стойността на вътрешния одит. Оттук произтича необходимостта от изследване на очакванията на заинтересованите страни относно дейността по вътрешен одит, което може да допълни оценката за неговата стойност.

Целта на настоящото изследване е, въз основа на емпирично проучване на теорията в областта на вътрешния одит в публичния сектор да се предложи мотивирана система от индикатори за оценка на неговата ефективност. Въз основа на анализ на теоретични източници, резултати от емпирични проучвания, стандарти и методологии в настоящата студия се разкриват, изследват и подреждат по степен на значимост основните фактори, оказващи влияние върху ефективността на вътрешния одит.

За постигане на набелязаната цел, въз основа на проведено емпирично изследване, са потърсени решения на следните **задачи**:

1. Систематизирано и критично се изследва основната нормативна уредба, регламентираща дейността по вътрешен одит в публичния сектор на Република България.

2. Дефинира се вътрешният одит в публичния сектор според съвременните разбирания за неговата роля, място и функции от гледна точка на очакванията на вътрешните заинтересовани страни.

3. Анализират се и се оценяват ефикасността и ефективността на вътрешния одит и идентификаторите, които ги характеризират.

4. Изследват се зависимостите между компетентностите, които трябва да притежават вътрешните одитори, и техните индивидуални характеристики.

5. Извършена е оценка и анализ на основните индикатори за ефективност на вътрешния одит.

Тезата, която се защитава, е, че заинтересованите страни подценяват ефективността на вътрешния одит и не използват пълноценно неговите възможности да допринесе стойност на организациите. Това обуславя наличието на различни възможности за оптимизиране на функцията по вътрешен одит в публичния сектор. Обективната оценка на ефективността на вътрешния одит се предопределя от очакванията на ръководителите да бъдат подпомагани при постигане на набелязаните цели, което е и смисълът от неговото функциониране.

Направените от автора проучвания показват, че в страната не съществува ясна и точно разработена методология за определяне ефективността на вътрешния одит в публичния сектор. Всяка заинтересована страна може да разработи свой собствен модел, като в повечето случаи тези модели съдържат идентични индикатори и характеристики. В настоящата студия се предлага система от базисни индикатори, които могат да

послужат за правилно измерване на ефективността от дейността по вътрешен одит в следните направления:

- организационна среда на вътрешния одит в публичния сектор;
- компетентностите на вътрешните одитори и на приноса им в организацията, за която работят;
- преосмисляне на ролята и мястото на вътрешния одит и превръщането му от наблюдател и регистратор на минали събития, в генератор на нови идеи, свързани със стратегията на организацията и оценката на директните и индиректни рискове в организацията.

Обект на изследване е оценката на ефективността от дейността по вътрешен одит в публичния сектор на Република България. Вниманието се насочва към очакванията на висшите ръководители и други заинтересовани лица по отношение на дейността по вътрешен одит. Тези очаквания са важна предпоставка за формиране на изводите в настоящата студия и обвързването им с предложенията относно ролята и мястото на вътрешния одит в управлението на публичния сектор.

Предметът са ключовите индикатори за постигане на ефективността на дейността по вътрешен одит в организациите от публичния сектор. Набляга се върху изясняване на основните компетенции, които одиторите трябва да притежават, както и върху текущото подобряване на тяхната квалификация и умения за извършване на одитната дейност.

Основният подход, който е приложен за изследване на обекта и предмета на настоящата студия, е от общото към частното. Направено е систематизирано изследване на теоретични постановки на български и чуждестранни автори. Основните изводи са базирани върху анализ на данни, получени от проведено от докторанта емпирично изследване сред практикуващи одитори и висши ръководители от публичния сектор.

1. Нормативна уредба на вътрешния одит в Република България

Преди повече от тридесет години за първи път Съветът на директорите на Института на вътрешните одитори (ИВО) одобрява дефиниция за вътрешен одит и Рамка за професионалните практики по вътрешен одит. Историята на дейността по вътрешен одит търпи интензивно развитие през годините, включително и в нашата страна. Тази дефиниция е аналогична на определението, дадено в Закона за вътрешния одит в публичния сектор. Важно условие, което трябва да се уточни, е, че, считано от юли 2016 г. с направените промени в ЗВОПС (ДВ бр 27 от 31 март 2006г., посл изм. бр.51 от юли 2016 год.), бяха отменени Националните стандарти за вътрешен одит в публичния сектор. От този момент нататък се пристъпи към прилагане на Международните стандарти за професионални практики по вътрешен одит.

Тази промяна не беше много добре популяризирана, както и добре осъзната от одиторите в публичния сектор. Отмяната на Националните стандарти за вътрешен одит налага да се променят, както методологията, така и практиката, наложена през последните десет години. Възниква необходимостта да се повишат компетентността и уменията, практикуващите професията вътрешен одитор в публичния сектор. Това би позволило да отговорят пълноценно на изискванията на динамично развиващия се пазар за висококачествени услуги по вътрешен одит.

Институтът на вътрешните одитори в България периодично издава методически ръководства, с които подпомага дейността по вътрешния одит. През годините те търпят изменение както в наименованието си, така и в структурата и съдържанието си. За да отговорят на непрекъснато променящата се бизнес среда и технологии, в Международните стандарти за професионални практики по вътрешен одит (София, ИВОБ, 2009 г.) през годините от тяхното издаване до днес са направени осемнадесет актуализации. Последните промени в IPPF са приети от юли месец 2015 г. На база преоценка на действащите указания Глобалният институт публикува нови допълнения към IPPF на английски език (The IIA.org), които влязоха в сила от месец юли 2016 г.

Ключовите изменения на рамката включват:

- „Мисия на вътрешния одит“;
- „Основни принципи на професионалната практика по вътрешен одит“;
- Преминване от Практически ръководства (Practice Advisories) към Указания за прилагане (Implementation Guides).

Новата концептуална рамка включва в задължителните си указания (Mandatory guidance):

- Основни принципи (Core principles);
- Стандарти (Standards);
- Дефиниция (Definition) за вътрешен одит и ;
- Етичен кодекс (Code of Ethics).

Препоръчителните указания (Recommended guidance) включват нови Указания за прилагане (Implementation guidance) и Подпомагащи указания (Supplemental guidance). Те заместват част от методическите ръководства, които издава ИВО.

2. Характеристика и съдържание на вътрешния одит

Съгласно речника на термините в Международните стандарти за професионална практика по вътрешен одит от 2009 г. (The IIA.org), дейността по вътрешен одит е отдел, звено, консултантски екип или други специалисти, които предоставят независими, обективни услуги за даване на увереност на ръководството. Допълнително предоставят и консултантски услуги, предназначени да добавят стойност и да подобряват оперативната дейност на организацията. Според измененията на рамката от 2016 г. (The IIA.org) мисията на вътрешния одит включва неговата основна и всеобхватна цел – да повиши и да защити стойността на одитираната организация чрез осигуряване на рисково-базирани и обективни услуги по даване на увереност, консултации, съвет и проицателност.

Постигането на мисията се подпомага от цялата рамка на Международните стандарти за професионални практики по вътрешен одит (IPPF), която включва както задължителни, така и препоръчителни указания. Законодателните, регулаторните и пазарните изисквания за добър мениджмънт, управлението на риска и неговият контрол поставят все по-високи изисквания и очаквания към практикуващите вътрешен одит. Добрите практики показват, че тези допълнителни изисквания следва да се обнародват и да се проследи ефектът от тях върху професията. Влиянието, което биха имали те, може да доведе до запълване на някои празноти, които се откриват в съдържанието на IPPF.

Прилагането на Международните стандарти за професионални практики по вътрешен одит създава нуждата, ръководителите на вътрешния одит, началниците на звена по вътрешен одит, както и практикуващите тази професия да продължават да търсят високо качествени водещи практики. Това е пътят, по който вътрешните одитори трябва да вървят, за да могат да създават допълнителна стойност за организацията в краткосрочни времеви рамки.

Предоставянето на увереност е основата, която всяка вътрешно одитна функция предоставя на заинтересованите лица (висш мениджмънт, Борд на директорите, Одитен комитет и други). Даването на съвет е информационна дейност, с която вътрешният одитор подпомага ръководителите от неговата уникална позиция в организацията (като една независима функция, оценяваща състоянието на организацията). Проницателността е обективно и независимо предчувствие, което обуславя възможността, при извършване на вътрешен одит да се преценят рисковете и възможностите за развитие във всяка организация. Целта е да се оцени основателността на предположенията за сбъждане или несбъждане на определени събития и качеството на информацията, въз основа на която те са били направени.

Ефективните вътрешни одитори служат като „корпоративна съвест на организацията“ (Chambers R. What's on Your (Corporate) Conscience?) и съветват за постигане на оперативна ефективност, вътрешен контрол и

управление на риска. Тяхната задача обхваща и отговорност по обучение и предоставяне на препоръки към ръководството и Съвета на директорите (и/или друго надзорно управително тяло). Стремешът е да се подкрепи мениджмънта на организацията в постигане на целите и задачите, които са поставени пред нея. Ефективното изпълнение на тези отговорности изисква от вътрешните одитори да демонстрират професионализъм, компетентност, обективност, поверителност и лидерство.

Институтът на вътрешните одитори декларира, че ефективната дейност по вътрешен одит може да се окаже ценно средство на ръководството, Съвета, Одитния комитет или негов еквивалент. Значението му произтича от разбирането за организацията, нейната култура, операции и рисков профил. Обективността, уменията и познанията на компетентните вътрешни одитори могат да добавят значителна стойност на операциите, свързани с мениджмънта на организацията, управлението на риска и контролните процедури.

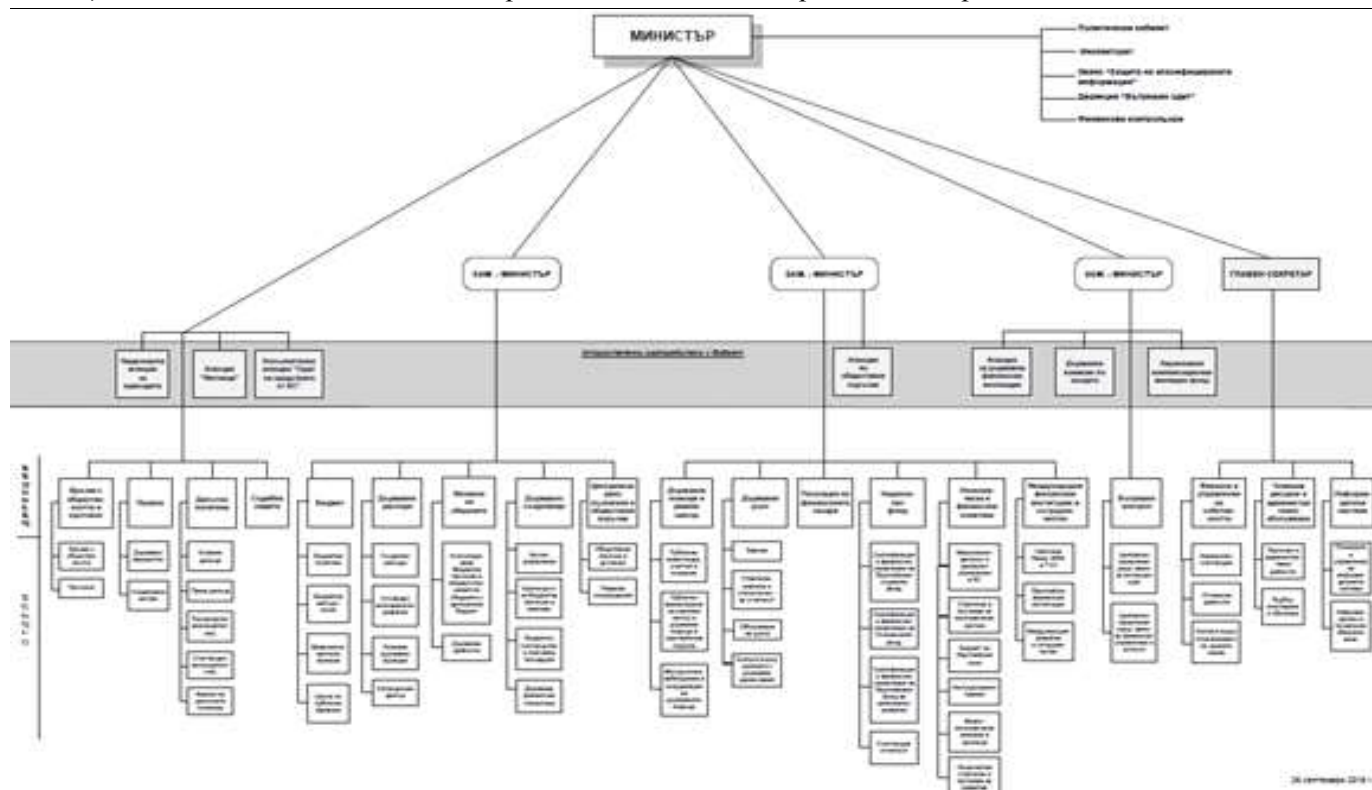
Ефективната дейност по вътрешен одит може да предостави увереност не само на ръководителите, но и на други заинтересовани лица, като регулатори, служители, доставчици, консултанти и акционери. За да бъде наистина резултатен вътрешен одит, трябва заинтересованите от него лица ясно да разбират ползите, които той носи за изпълнението на поставените пред организацията цели.

Принципите за ефективно управление имат много важно значение за правилното функциониране на публичния сектор. Именно поради тяхната значимост през 2006 година бяха приети и въведени двата основни закона в тази област – ЗВОПС и Закона за финансово управление и контрол в публичния сектор (ДВ, бр. 21 от 10.03.2006 г., посл. изм. бр. 43 от 07.06.2016 г.). Основен фактор за повишаване на ефективността на това управление е, всяка публична организация да изгради и поддържа функция по вътрешен одит с достатъчно правомощия, с изграден статут, с необходимата независимост, достатъчни ресурси и гарантиран достъп до ръководството.

Стандартно, звеното по вътрешен одит е подчинено на министър, кмет или изпълнителен директор, които представляват основните заинтересовани лица от неговата дейност. Ежегодно, при планиране на дейността, ръководителят на звеното за вътрешен одит съгласува със заинтересованите лица основните задачи, които ще бъдат изпълнявани през годината. Целта е да се постигне единство между функционирането на организацията и вътрешния одит. По този начин звеното по вътрешен одит може пълноценно да подпомогне ръководителите при реализацията на набеязаните цели.

На Таблица 1 е представено мястото на звеното по вътрешен одит в органиграмата на едно от министерствата в страната.

Таблица 1. Мястото на звеното за вътрешен одит в Министерството на финансите



3. Характеристики на ефективността на вътрешния одит в публичния сектор

Съгласно чл.29, ал.1 от ЗВОПС, както и на базата на Международните стандарти за професионална практика по вътрешен одит „Ръководителят на вътрешния одит трябва да създаде и поддържа програма за осигуряване на качество и усъвършенстване, която покрива всички аспекти на дейността по вътрешен одит“ (1300 – Програма за осигуряване на качество и усъвършенстване). Важно е да се има предвид, че за да бъде полезна една оценка на качеството на дейността, тя не трябва да търси единствено и само съответствие с изискванията, а се налага да покрива и индикатори за ефективност и ефикасност. Тяхното отчитане насочва развитието на звеното за вътрешен одит в правилна посока в съответствие с добрите практики. По тази причина тълкуването към стандарт 1300 определя **ефикасността и ефективността** като основни индикатори, посредством които се оценява дейността по вътрешен одит.

В зависимост от етапите на одитния процес и неговите резултати ефективността може да бъде разгледана по различен начин. Според Наръчника за вътрешен одит в публичния сектор ефективността се свързва само с осигуряване на съответствие с професионалните стандарти (електронна страница на МФ – ИСФУКВО). Този подход има сериозно ограничение, което се основава на схващането, че вътрешният одит е ефективен, когато процедурите се изпълняват правилно. Той не е съобразен с очакванията на заинтересованите страни (*висшето ръководство, Одитният комитет, външните одитори и одитираните лица*) към всеки конкретен отделен ангажимент. Именно в това се корени основната слабост на посочения подход, тъй като оценката на заинтересованите страни е един от ключовите индикатори за изпълнение и ефективността на вътрешния одит. Следователно неговата ефективност се намира в пряка връзка със способността му да отговори на потребностите от одитната дейност.

Съгласно §1, т.4 от Допълнителната разпоредба на Закона за Сметната палата (ДВ, бр. 12 от 13.02.2015 г.), „ефикасност“ е постигането на максимални резултати от използваните ресурси при осъществяване на дейността на одитирания обект. Разглеждана в този смисъл, тя е абсолютна величина, за която могат да се прилагат количествени измерители. Нейното използване предоставя количествени индикатори при оценката на стойността, която добавя вътрешния одит.

Според същия нормативен акт „ефективност“ е степента, до която са постигнати целите на одитирания обект при съпоставяне на действителните и очакваните резултати от неговата дейност. За разлика от ефикасността ефективността е относителна величина, която може да се използва като качествени измерители. Ефективността отразява качествена страна, която може да се използва в оценката на добавената стойност, предоставена на организацията от вътрешния одит.

Описанията за „ефективност“ и „ефикасност“ могат да се свържат със „степената и качеството, с която се постигат установените цели“ (IA Position paper: the role of Internal auditing in Enterprise-wide risk management). Ефективност означава да се вършат правилните неща, докато ефикасност е да се правят нещата по правилния начин. От гледна точка на управлението на времето някой, който работи усилено и е добре организиран, но изразходва цялото си време за неприоритетни (и често спешни) задачи, може да бъде ефикасен, но обикновено не е ефективен.

Същото описание може да бъде използвано и за вътрешно одитната ефективност и ефикасност. Вътрешният одит трябва да изгради измерими критерии, подходящи за средата, в която функционира. Следователно определянето на одитната ефективност и ефикасност е степента (включително и качеството на изпълнение), в която се постигат целите, за които е изградено вътрешноодитното звено. Оценката на ефикасността и ефективността на вътрешния одит е тясно свързана с използването на подходящи индикатори за това.

Индикаторите, които могат да се използват за оценка на ефективността и ефикасността, се базират на:

- професионалните стандарти, които прилага съответното звено;
- статута на вътрешния одит;
- приложимите нормативни изисквания;
- одитни стратегии и планове, в които се дефинират целите на звеното;

- очакванията на заинтересованите страни.

Вътрешно одитната ефективност и ефикасност трябва да се наблюдават и оценяват периодично, като част от вътрешно одитния процес. **Настоящото проучване разглежда проблемите, свързани с постигането на ефективността от дейността по вътрешен одит и не навлиза в дълбочина на проблематиката, свързана с ефикасността от дейността.** В този контекст проблематиката за повишаване на ефективността от изпълнението на функцията по вътрешен одит се свързва с намирането на един по-добър и уместен метод за измерването ѝ. Методът следва да олицетвори прогреса при постигането на целите и задачите, които са поставени за изпълнение от организацията. При създаването на подобен метод вътрешният одит трябва да открие отговорите на следните въпроси:

- Как тази функция в публичния сектор добавя стойност?
- Каква е ефективността от това звено?

Логиката на досегашното изследване показва, че най-важният критерий за съществуването на вътрешния одит в бъдеще може да се окаже добавянето на стойност. Именно това добавяне определя основанието за съществуване на професията. Ето защо е наложително да се идентифицират най-важните фактори, които оказват влияние при създаването на тази добавена стойност. Вътрешните одитори задължително трябва да се стремят да бъдат създатели на стойност. Ефективността на функцията по вът-

решен одит в публичния сектор произлиза от неговата основна цел, а тя е да добавя стойност като подпомага ръководството – дава му увереност, че по пътя на постигане на поставените цели се изпълняват адекватни, отговарящи на разумното ниво на управление действия и процеси.

Следователно, за да добавят стойност, ресурсите и уменията на вътрешните одитори в публичния сектор трябва да бъдат приведени в съответствие със следните индикатори:

- изискванията и очакванията на основните вътрешни заинтересовани страни по отношение на рисковете и добавянето на стойност;
- метрика относно количеството на основните рискове, които се одитират от вътрешния одит;
- измерители за резултатите от стандартните одитни ангажименти и нестандартните такива (бюджетираното време и срокът на изпълнение).

Според практическото ръководство на The PA ефективността и ефикасността на вътрешния одит трябва периодично да се наблюдават и оценяват като част от вътрешно одитния процес, а резултатите да се докладват на заинтересованите страни. По този начин ще може да се следи изпълнението на вътрешния одит и постигането на определените резултати. Според ръководството, за да се създадат ефективни индикатори за оценка на изпълнението, Ръководителят на вътрешния одит трябва да предприеме следните стъпки:

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

- **Определяне на индикатори за всяка категория и целеви стойности** за всеки или за повечето индикатори в съответствие с целите на звеното. Най-често се използват в една категория от 3 до 5 бр. индикатори. Залагането на целеви стойности е съществен елемент при отчитането на ефективност и ефикасност. Те предлагат информация за това, кога една цел се смята за постигната и какви отклонения от нормата са допустими, така че дейността да продължи да се счита за ефективна и ефикасна.

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

Индикаторите за изпълнение се оценяват в рамките на самооценката на дейността по вътрешен одит. Според Наръчника ръководителят на звеното за вътрешен одит трябва да направи следните стъпки, за да се дефинира ефективността на вътрешния одит:

- Преглед на всички относими ръководства на IPPF, включително Стандартите. В резултат на това ще бъдат определени основните категории, приложими за съответното звено по вътрешен одит.
- Преглед на стратегическия план на дейността по вътрешен одит и на организацията.
- Преглед на Статута на Съвета, Одитния комитет и на дейността по вътрешен одит.
- Оценка на основните, очакваните и целенасочени резултатите от дейността по вътрешен одит.
- Дефиниране на вътрешно одитна ефективност и ефикасност.
- Постигане на съгласие от страна на висшето ръководство и Съвета по отношение на определението на ефективност и ефикасност.

В зависимост от техния характер индикаторите за ефективност и ефикасност на вътрешната одитна дейност могат да бъдат разделени на количествени и качествени (Наръчник за вътрешен одит на Министерството на финансите – ИСФУКВО).

Количествените индикатори в повечето случаи са разработени на база информация, която вече съществува или може лесно да бъде набавена. Обикновено тя е лесна за интерпретация, а индикаторите могат да бъдат сравнявани с индикатори от други организации – например изпълнение на годишен план, т.е. процентно съотношение на изпълнени и планирани одити.

Качествените индикатори отразяват равнището на резултатите от дейността. Те се представят като отношения между различните количествени индикатори и отразяват техните изменения. За разработване на качествени индикатори обикновено се използва уникална информация, която изисква и прилагането на методи за събирането ѝ – например анкетни проучвания, интервюта и т.н.

Съгласно критериите, определени в Наръчника по вътрешен одит, издаден от МФ, количествените и качествените методи за измерване на вътрешно одитната ефективност съдържат следните индикатори:

Количествените методи дават възможност за измерване величината на различни индикатори. Към тях се отнасят:

❖ Определяне на **степента**, до която е изпълнен планът за вътрешен одит. За определен период се проверява дали дейността по вътрешен одит се реализира по утвърдения и предварително заложен план. Това може да се измери чрез броя на реализираните дейности, отчетени в определен период за всеки вид дейност.

❖ Определяне на необходимото **време** за издаване на окончателния одитен доклад по отделен ангажимент. Включва се времето от приключване на работата по съответния ангажимент до издаването на окончателния одитен доклад. Към него се отнася и периодът за изготвяне на план за действие за целите на управлението.

❖ **Мониторинг** на необходимия период, за предприемането на действия и разрешаването на одитните констатации. Този метод предполага да се осигури период, необходим за отстраняване на грешки, пропуски и нередности, констатирани от одиторите. Необходимо е да се проследи за определен времеви период броят на разрешените и предприети действия по одитните констатации със и без закъснение. Допълнително се изследва и броят на неразрешените и неприети действия, като се обобщи в статистическа база данни.

Най-често срещаните **качествени методи** за оценка на изпълнение на вътрешния одит в публичния сектор са свързани с осъществяването на проучвания (*въпросници или интервюта*) сред ръководството на организацията и одитираните обекти. Въпросниците могат да бъдат различни за всяка организация, според визията на отделния ръководител, но също така се влияят и от мнението на одитираните обекти, свързани с начина, по който вътрешният одит може да добави по-голяма стойност.

Базирайки се на професионалния си опит, редицата преминали обучения в международен и национален аспект, авторът изразява мнение, че няма правило, което да определя колко и какви индикатори да бъдат определени. Това зависи само от звеното по вътрешен одит, от обхвата на работата му, отговорностите, които са му възложени от ръководството, очакванията на заинтересованите страни и не на последно място нивото на зрялост на съответните служители.

4. Мониторинг на зависимостта между компетентностите, които трябва да притежават вътрешните одитори, и техните качества

За да се постигне комплексност на оценката на ефективността, е необходимо да се използва система от индикатори. Прилагането само на един индикатор ограничава възможностите за оценяване и крие риска от формирането на погрешни изводи. При изготвянето на оценка на представянето в организацията следва да се изгради и система за мониторинг на индикаторите. Информацията от тази система е съществена, защото чрез нея може да се определи кога възниква нужда от промени в организацията, методиките и цялостното функциониране на вътрешния одит.

Ръководителят на специализираното звено за вътрешен одит трябва да осигури представяне на организацията спрямо утвърдените стандарти, което ще послужи за основа на качествено подобрене на дейността. То следва да бъде докладвано, съгласно утвърдената честота на докладване от висшето ръководство и Съвета, например на тримесечие и по начин, който да удовлетвори желанието на заинтересованите лица (презентации, интерактивни табла, електронни съобщения). Базирайки се на Наръчника за вътрешен одит на Министерството на финансите, като измерители на работата се използват:

- процент на изпълнение на одитен план;
- брой одитни разкрития (констатации);
- бюджет на вътрешния одит;
- резултати от оценката на качеството на дейността по вътрешен одит;
- приети и изпълнени препоръки, постигнати резултати вследствие от одитни проучвания и др.

Ако се вземе за пример само измерителят „Процент на изпълнение на годишния одитен план“, ще се установи, че това е индикатор с особен характер. Ако той има високи равнища, това може да означава, че звеното се е придържало единствено към плана си. Докато в случаите, когато са възниквали рискове за организацията, които трябва да се идентифицират и оценят от вътрешния одит, това не е било сторено. По този начин звеното за вътрешен одит е пропуснало да провери съществени фактори, които действат в настоящия момент, но по някаква причина не са били включени в годишния план.

Ето защо показателят „Процент на изпълнение на най-скорошно актуализиран годишен одитен план“ е индикатор, чиято метрика би предоставила реален резултат. Възниква необходимостта от прилагането на гъвкав одитен процес на планиране. Той позволява, планът да се актуализира съобразно промените в рисковия профил на организацията. Оттук произтича изводът, че степента на завършеност на плана е незначителен индикатор.

Още един пример е показателят „брой на изпълнение на одитните препоръки“, който представлява метрика за ръководството, а не за вътрешния одит. Ако се гледат такива данни, трябва да се знае, че те са само доказателство за степента на увереност, но не доказват, че ефективността е по-голяма. Вниманието трябва да се насочи към резултатите от дадените одитни препоръки. Да се даде оценка, дали са настъпили положителни изменения във функционирането на организацията.

Други индикатори, които също могат да бъдат използвани за оценка на дейността по вътрешен одит в публичния сектор на Република България, са:

- брой издадени доклади;
- човечески часове за одитна работа;
- човечески часове за обучения;
- притежавани сертификати от вътрешните одитори;
- среден брой години опит на вътрешните одитори.

Всички тези индикатори са обобщени в Практическото ръководство на The PA. В него подробно се разглежда адекватността на всеки индикатор към ефективността или ефикасността, която постига звеното по вътрешен одит. Конкретните индикатори, които се използват във всеки отделен случай или звено, трябва да са обвързани с целите на самата организация. По този начин те стават полезни за потребителите, тъй като им позволяват да правят точни заключения за състоянието и тенденциите в развитието на организацията. Спазването на подобно изискване предоставя възможността да се направи ясна връзка между постигнатите резултати и да се оцени реално добавената стойност.

Таблица 2.

Индикатори за ефективност и ефикасност -The Institute of Internal Auditors, IPPF Practice Guide, Measuring Internal Audit - Effectiveness and Efficiency, December 2010

| КАТЕГОРИИ ЗА ИЗМЕРВАНЕ НА ЕФИКАСНОСТТА | ИЗМЕРВАНЕ НА ЕФИКАСНОСТТА | ИЗМЕРВАНЕ НА ЕФЕКТИВНОСТТА | ПРЕДПРИЕМАНЕ НА МЕРКИ ЗА ЕФИКАСНОСТ И ЕФЕКТИВНОСТ |
|--|--|---|--|
| <p>Освестени измерители</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Брой на планирани одити; • Брой завършени одити; • Срокове за получаване на обратна връзка • Степен на натоварване на персонала; • Брой завършени одити на одитор; • Действително отработен часове съотносими към бюджетирани часове; • Пълни процес на изготвяне на одитни доклади: изминато време от откриването средно до цялостно изпълнение на работната програма и изминало време от приключването на програмата до представянето на крайния доклад; • Брой на изготвените вътрешно одитни доклади съотносими към планирани вътрешни одити. | <ul style="list-style-type: none"> • Оценка на удовлетвореността на клиента • Оценка за удовлетвореността на персонала • Брой на значимите одитни открития • Процент на външни прегледачи • Брой на повторно констатиране открития • Брой отворени констатации с изминати дни за предприемане на корективни действия • Брой на незадоволителни мнения дадени от външните одитори | <ul style="list-style-type: none"> • Обучения/поддръжка на СРЕ часове • Текущо ниво на персонала/задръжка |
| <p>Услуги към управленските органи</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Отзивчивост към специални заявки на ръководството; • Средно време за отговор на молбата на ръководството; • Брой външни услуги свързани със съотносима на контрола; • Брой платени на 1 млн. долара приходи /1 млн. долара нетен • Съотношение на завършени към планирани одити; • Процент освестени разходи като част от бюджетиранияте разходи на звено. | <ul style="list-style-type: none"> • Представяне на услуги с висока качество • Управление на отзивчивостта на одиторите • Изграждане на силни взаимоотношения • Брой на жалбите, изключени от ръководството • Брой на допитванията и работните групи изключени в одит • Съществуването на идентифицираните системни разходи и процент на изпълняването. | <ul style="list-style-type: none"> • Получени резултати от приречване надръжката сред клиентите на вътрешен одит относно удовлетвореността и качеството на външните одит • Оценка за приречване на одити • Получени резултати от приречване надръжката сред клиентите относно удовлетвореността и качеството на външните одит • Резултати от приречване надръжката сред клиентите • Брой платени и не платени услуги връзки от време на одити/одитор. |

| | | | |
|-------------------------------------|--|---|---|
| Познание за бизнеса | | <ul style="list-style-type: none"> • Прилагане на тези знания при разрешаване на сложни въпроси при клиентите по ангажмента; • Развитие на дълбоки познания в индустрията; • Развитие и прилагане на добри практики, предприемане на смелни действия и насока на развитие на индустрията. • Най-добрите практики в бенчмаркинг. | |
| Технически умения и усъвършенстване | | <ul style="list-style-type: none"> • Развитие на умствени/подходящи технически умения по: <ol style="list-style-type: none"> 1. Вътрешен одит 2. счетоводство 3. регулации 4. бизнес. • Съответствие с правилата на одитната методология. | |
| Иновации | <ul style="list-style-type: none"> • Употребата на технологии в одита; • Креативност и ефикасност. • Брой на вътрешно одитните екипи създадени с цел подобрене на дейностите и време прекарано на всеки екип. | <ul style="list-style-type: none"> • Повишена стойност на одитните процеси. • Брой не идентифицираните и представените добри практики в организацията или в дейността по вътрешен одит. • Брой часове прекарани в изучаване на темата или в други специализирани обучения. • Участие в професионални организации (кръгли маси на The IIA). • Мисъл/отношение на лидер | |
| Развитие на човешкия ресурс | <ul style="list-style-type: none"> • Брой в годината на участие в обучителни сесии; • Следене плана на развитие; • Постигане на минимално изискуемия обем на часове на обучение. | <ul style="list-style-type: none"> • Средно месечно изпълнение на задълженията за дадена позиция. • Брой ротации на персонала в и извън дейността по вътрешен одит. • Средно годишен опит в одита. • Процент сертифицирани одитори (с професионални сертификати) • Процент на одитори с висши степени на образование. • Брой обучителни часове на одитор. • Текучество на одитори. • Брой/процент преанализирани или повишени на по-висшестояща длъжност в организацията съотнесени към брой напуснали одитори в организацията. | <ul style="list-style-type: none"> • Съдействие в набирането на членове на екипи (участие в презентации за автобиографии, интервюта и др.) |

Списъкът от индикатори според John Wiley & Sons се състои от следните категории индикатори, отнасящи се за:

- качество – Програма за осигуряване на качеството – вътрешни и външни оценки;
- стратегия и планиране;
- области на отговорност;
- статут на вътрешния одит;
- ресурси – бюджет, хора, аутсорсване;
- професионално развитие;
- политики и процедури;
- годишно планиране;
- планиране на одитен ангажимент;
- изпълнение на одитен ангажимент;
- комуникация;
- познания по управление;
- маркетинг на дейността по вътрешен одит.

От изложеното дотук могат да се направят следните **изводи** относно основните фактори, които влияят върху ефективността на вътрешния одит и по този начин допринасят за добавянето на стойност към дейността на всяка институция от публичния сектор:

► **Компетентността или индивидуалните характеристики на съвременния вътрешен одитор.** В тази област могат да бъдат следвани изготвените указания и методология на Института на вътрешните одитори като рамката на компетентностите на ИВО и други инструменти. Настоящата разработка има за приоритет хората и техните професионални знания, умения и очаквания.

► **Система от индикатори за оценка на дейността.** При направеното изследване се установи, че отсъстват ключови индикатори за дейността по вътрешен одит. Поради това измерването на ефективността и добавената стойност е трудно постижимо или невъзможно. Следователно възниква необходимостта от създаване на нова система, която да обхване всички важни индикатори за оценка на дейността по вътрешния одит.

► **В това се заключават значението и актуалността на тази и други разработки, като опит да се усъвършенства одитната методология в интерес на кредитните институции от публичния сектор и в интерес на обществото като цяло.**

За да могат да се определят обективни критерии и индикатори за измерване на ефективността в публичния сектор на база на посоченото дотук, е необходимо да се разгледат нагласите и състоянието както на вътрешните одитори, така и на лицата, заинтересовани от тяхната дейност. На изследване се подлага ролята на изпълнителите за състоянието и качеството на одита, прилаганата нормативна уредба и на тази база да се направят предложения за подобряването ѝ.

5. Анализ на състоянието на вътрешния одит в публичния сектор на Република България

На база на извършения преглед на организацията на дейността по вътрешен одит в публичния сектор и констатираната необходимост от настъпването на промени с цел повишаване на ефективността му, авторът на настоящия труд разработи кратка специализирана анкета относно перспективите за развитие на вътрешния одит при различните нива на компетентност и стойността, която одитът добавя. Излизайки от клишетото, професията „вътрешен одитор“ постоянно трябва да се развива и адаптира към нуждите на динамичната бизнес среда, в която е поставен силен акцент върху нововъзникващите рискове и икономическите предизвикателства.

Настоящият студиен труд се основава на извършено проучване, чиято цел е да допринесе, вътрешните заинтересовани страни да разберат по-добре перспективите на развитие на вътрешния одит в публичния сектор. Това би позволило по-често да вземат под внимание резултатите от дейността. Оценката на изпълнението и ефективността от работата на вътрешните одитори отразяват разбирането на ръководителите от функционирането на специализираните звена, което налага да се изследва тяхното становище. Процедурата, по която беше проведено емпиричното проучване, включи следните действия:

- съставяне и разпространение на анкетните карти (въпросници) сред външните заинтересовани лица;
- събиране и обобщаване на резултати;
- провеждане на интервюта с част от анкетираните лица;
- анализ на резултатите.

А) Съставяне и разпространение на анкетните карти сред заинтересованите лица

Въпросниците бяха разпространени до участниците в проучването чрез раздаване на предварително подготвени листове. Използването на въпросници дава възможност, чрез минимални разходи, спестено време и усилия да се получи полезна информация за състоянието на професията. Предимството на използването на анкетна форма е възможността да се разшири обхватът на дейностите – обект на преглед, спестява време на анкетираните, дава анонимност на запитваните с цел по-голяма обективност и не изисква никакви по-специални умения при попълване на анкетите. За сметка на това съществуват недостатъци на въпросниците, които съдържат колебание в истинността на отговорите, без проследяване на резултатите, липса на възможност предварително да се разясни въпросът или да се проучат данните, както и съществуващата опасност, малко от анкетираните да са заинтересувани да отговорят на въпросите. Въпреки предимствата и недостатъците на тази форма на проучване, бяха достиг-

нати определени изводи на база получените резултати от анкетните форми, които ще бъдат изложени в настоящата студия.

Б) Събиране и обобщаване на резултати

Анкетите бяха попълнени от различни участници в две обучения, проведени в Школата по публични финанси към Министерството на финансите през 2016. За да се гарантира обективността на проучването анкетираните лица бяха помолени да изразят свободно личното си мнение. Резултатите от изследването (общо 21 отговора от респонденти – одитори) бяха събрани от автора, обобщени чрез Excel и представени в съответните таблици по-долу.

В) Провеждане на интервюта с някои анкетирани лица

За да бъдат валидирани резултатите от анкетите, след попълването им се проведеха интервюта с някои от представителите на респондентите. Някои възможности за неформални дискусии на резултатите от настоящото проучване бяха използвани и на проведените срещи на професионалисти от практиката, които бяха организирани от Института на вътрешните одитори в България. Въпросите бяха структурирани в три раздела, които позволяват да се групират становищата на анкетираните и правят по-лесна обработката им:

- Раздел 1: Самооценка
- Раздел 2: Обучение
- Раздел 3: Разни

Всеки от разделите съдържа определен кръг от насочени мнения, на които анкетираните одитори трябваше да дадат един от следните четири отговора:

- вярно;
- по-скоро вярно;
- по-скоро невярно;
- невярно.

В Таблица 3 са представени и самите 24 твърдения за потвърждение/отхвърляне от респондентите.

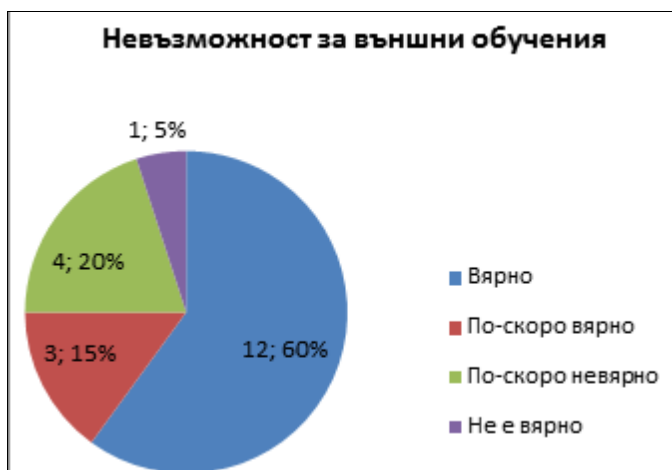
Г) Анализ на резултатите

Вследствие на анализ на получените отговори бяха екстрактирани тези, с отговори в които имаше най-голяма неувереност от страна на респондентите, които пряко влияят както на професионалния климат във всяко едно ЗВО в ПС, така и върху продуктивността и качеството на предоставяните услуги. Видно от представените резултати положението с обученията на одиторите продължава да е в недобри условия и близо половината отговорили имат общо негативни впечатления от предоставената възможност за такива (Вж. Фигура 1).

Таблица 3.

Анкетен лист

| |
|---|
| Раздел 1: Самооценка /Как ще оцените своите знания, умения или разбиране по следните аспекти: |
| Притежавам знания и умения, които допринасят за качеството на одитните доклади |
| Последните 12 месеца работих под моите възможности |
| Запознат/а съм с оперативните дейности и процеси в организацията, както и с мисията и целите на ЗВО |
| Разполагам с достатъчно правомощия и отговорности |
| Участвам активно в планирането на одитната дейност |
| Тази година не допринесох видима полза от моята персонална годишна дейност за ЗВО |
| Мисля, че притежавам добри умения за провеждане на интервю и за комуникация с проверяваните |
| Последните 12 месеца бях недооценен от РВО |
| Мисля, че притежавам способността да работя под напрежение и в кратки срокове |
| Участвам активно в одитната дейност на ЗВО като цяло |
| Раздел 2: Обучение/Предоставя ми се достатъчна възможност за обучение посредством: |
| Вътрешни обучения/самообучения |
| Външни обучения |
| Специализирано обучение за международни одиторски сертификати |
| Членство/ участие в професионални организации |
| Раздел 3: Разни /Моля, оценете следните аспекти: |
| Бих напуснал/а ЗВО за работа на същата позиция и заплата другаде |
| В ЗВО има колеги, склонни на недопустими компромиси в одитите |
| Налична е добра комуникационна среда за консултиране и сътрудничество с ръководството |
| В ЗВО има хора, които не отговарят на останалите като мотивация и качества |
| Средномесечното ми възнаграждение е по-високо от това на сходни позиции от проверяваните ресори |
| РВО се справя със своите задължения и отговорности |
| Мога да разчитам на всеки един колега за помощ и подкрепа |
| Колективът и етичният климат в ЗВО са на добро ниво |
| Останалите колеги са толерирани за разлика на мен |
| Удовлетворен/а съм от кариерното си развитие |



Фигура 1.

Данните от Фигура 1 показват, че вътрешните одитори имат ограничени възможности за външно обучение. Липсата на продължаващо специализирано обучение са отразява върху квалификацията на кадрите. Те не са в състояние да следват новите тенденции, поради което се влошава качеството на извършваната от тях дейност. Характерът на работа и натовареният им график не позволяват да се отдели време за пълноценна подготовка извън специализираното звено. До голяма степен това състояние се дължи на факта, че повечето звена за вътрешен одит в организациите от публичния сектор у нас са окомплектовани до 60–70 % от полагащите им се щатни бройки.



Фигура 2.

Изнесените във Фигура 2 данни показват, че по-голямата част от анкетираните лица получават възможности за специализирано обучение, в

резултат на което да получат международен одиторски сертификат. За целта обаче те трябва да използват за подготовка само свободното си време, тъй като рядко техните ръководители се съгласяват да им дадат отпуск.



Фигура 3.

Според изнесените във Фигура 3 данни повече от 40 % от анкетираните лица считат, че не могат да участват в професионални организации. На обратното мнение са около 30% от проучените лица. Това показва, че ИВОБ се ползва с ниска степен на доверие сред лицата, които практикуват професията вътрешен одитор.



Фигура 4.

От данните във Фигура 4 става ясно, че по-голямата част от анкетираните лица – 40% са убедени в ефективността на звената за вътрешен одит. На обратното мнение са 20 %. Те заявяват, че биха напуснали, за да работят при съща позиция и условия, но на друго място.

Налага се изводът, че престижът на професията вътрешен одитор не е много висок.



Фигура 5.

Според данните във Фигура 5 42% от анкетираните смятат, че заплатите им са по-ниски от на тези, на които осъществяват съответните одитни ангажименти, докато едва 15 % са доволни от получаваното възнаграждение. Следователно одиторите считат, че тяхната работа не е подobaващо оценена.



Фигура 6.

Видно от данните във Фигура 6 около една трета от анкетираните смятат, че сътрудничеството с ръководството е на съответното равнище. 44% приемат, че комуникацията е на почти добро равнище. Следователно $\frac{3}{4}$ от ръководителите създават добри условия и си партнират успешно с

вътрешните одитори. Само 7% приемат, че работят в лоша комуникационна среда.



Фигура 7.

30% от анкетираните лица считат, че в звената за вътрешен одит работят мотивирани служители с високи професионални качества. Други 40 % приемат, че това е по-скоро вярно. Изводът е, че преобладаващата част от вътрешните одитори са компетентни и мотивирани за работа. На противоположното мнение са 15 %.

Заклучение

Висшето ръководство, като отговарящо за цялата изпълнителна дейност на организацията, не е необходимо да познава в детайли законите разпоредби на ЗВОПС, които регламентират етапите от дейността по вътрешен одит. Но от друга страна, е необходимо и трябва да знаят каква е същността на вътрешния контрол и вътрешния одит, а вътрешният одитор трябва да може да я обясни пред тях.

Разясняването и популяризирането на вътрешния одит, както и на вътрешния контрол е първостепенна задача. Тя е валидна при всяка комуникация с клиентите на тази дейност. Вътрешните одитори следва да помагат на организацията си да погледнат в перспектива, идентифицирайки тенденциите и обръщайки внимание на новите предизвикателства, преди те да се превърнат в кризисни ситуации. Чрез оценката за адекватност и ефективност на процесите в организацията, чрез своите детайлни тестове и поглед в перспектива, вътрешните одитори от публичния сектор следва спомогат за получаването на разумна увереност. Тя касае увереността на ръководителите и служителите че дейностите в публичния сектор са управлявани прозрачно, честно и почтено, справедливо и отговорно.

Анализирайки ефективността на дейностите, се разбира, че могат да се повишат успехите, професионализмът, добрата репутация на организацията и нивото на мотивираност на одиторите. Също така могат да бъдат намалени разходите за вътрешен одит. Търсейки отговор на въпроса за ефективността на професията, не трябва да се забравя, че основният двигател на дейността по вътрешен одит е човешкият фактор. Добре сработените вътрешни одитори са най-значимият индикатор за успех на една система. За да могат да добавят стойност, звената за вътрешен одит трябва да разполагат с висококвалифициран, добре обучен, опитен и мотивиран персонал.

Използвани източници:

- Глейм, Ървин. (2006). *Роля на вътрешния одит в управлението, риска и контрола*. София, Сиела.
- Йорданов, Красимир. (2005). *Основи на одита*. София,
- Константинова, Десислава. (2013). *Как да подобрим ефективността на вътрешния одит*. // В ъ т р е ш е н одитор, бр 6.
- Радков, Б. (2010). *Самооценка на дейността по вътрешен одит*. // В ъ т р е ш е н одитор, бр.6.
- Търнър, Брус. (2013). „А, Б, В” в добавянето на стойност. // В ъ т р е ш е н одитор, бр 5.
- Цветков, Цветан. (2007). *Вътрешният одит като инструмент за подобряване на финансовото управление и контрол в бюджетната организация*. София, ИВОб.
- Chambers, Richard. (2008). *What's on Your (Corporate) Conscience?*, CIA, CGAP, CCSA ex IIA President and CEO.
- Internal Audit Quality: Developing a Quality Assurance and Improvement Program, First Edition, Sally-Anne Pitt.,by John Wiley & Sons, Inc. Published 2014.
- Pickett, K., Spencer, H. and Pickett, Jennifer, M. (2003). *The Internal Auditing Handbook*, second edition. West Sussex, England: John Wiley and Sons.
- Ramamoorti, Sridhar . *Chapter 1 Internal auditing: History, Evolution, and Prospects*.

Закон за вътрешния одит в публичния сектор. // Д ъ р ж а в е н вестник бр.27 от 31 март 2006г., посл изм. бр.51 от юли 2016 год.

Закон за Сметната палата. // Д ъ р ж а в е н вестник бр. 12 от 13 февруари 2015 г.

Закон за финансово управление и контрол в публичния сектор // Д ъ р ж а в е н вестник, бр. 21 от 10.03.2006 г., посл. изм. бр. 43 от 7 юни 2016 г

Международни стандарти за професионалната практика по вътрешен одит. София, ИВОБ, 2013.

Наръчник за вътрешен одит в публичния сектор, София, Министерство на финансите, 2007 г.