
ЕТИЧНИ НОРМИ ЗА ПОВЕДЕНИЕ ПРИ ОДИТ В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

Гл. ас. д-р Пламен Илиев
Нов Български Университет
Департамент „Икономика“

Резюме: Етичните норми за поведение в публичния сектор са регламентирани в множество нормативни актове на националното законодателство, а спецификата им зависи до голяма степен от организационните, институционалните и законовите характеристики на съответната структура. В доклада се разглеждат етичните норми за поведение при одит в ПС, които са залегнали в Закона за Сметна палата, Закона за финансово управление и контрол в ПС и Закона за вътрешен одит в публичния сектор.

Наред с посоченото задължително се съобразяваме с Етичните кодекси на одиторите от СП и вътрешните одитори, съдържащи се в съответните международни одиторски стандарти. В МСВОИ 30 /Етичен кодекс на ВОИ/, се разглеждат почтеност, независимост и обективност, компетентност, професионално поведение, поверителност и прозрачност. В МСППВО 1010, 1100, 1200 и т.н. се разглеждат независимостта, обективността, компетентност и професионална грижа, като етични норми, задължителни за вътрешните одитори в ПС.

Ключови думи: одит, публичен сектор, стандарти, одитори, независимост, етични норми.

ETHICAL BEHAVIOR STANDS IN AUDIT IN THE PUBLIC SECTOR

*Chief Assistant Plamen Iliev, PhD
NBU - Department of Economics*

Summary: *Ethical standards of behavior in the public sector are regulated in a number of normative acts of the national legislation, and their specifics depends largely on organizational, institutional and legal characteristics of the corresponding structure. The report examines the ethical norms for auditing behavior in the CC, which are laid down in the Audit Act, the Law on Auditing Financial Management and Control and the Internal Audit in the Public Sector Act.*

Along with this, we also have to comply with the Code of Ethics auditors from the SP and internal auditors contained in the relevant international ones auditing standards. In the ICAO 30 (Ethical Code of SAI), integrity is considered, independence and objectivity, competence, professional conduct, confidentiality and transparency. In MLSP 1010, 1100, 1200, etc. the independence, objectivity, competence and professional care, such as ethical norms mandatory for internal auditors in the PS.

Keywords: *audit, public sector, standards, auditors, independence, ethics norms.*

Публичният сектор (ПС) може да се дефинира като система от държавни и общински институции, които управляват публичната собственост, осъществяват данъчното облагане, произвеждат /на база преразпределение на публични финанси/ и предлагат публични блага за ползване от членовете на обществото. В тесен смисъл ПС може да се разгледа и като част от икономиката на страната, която произвежда и предлага публични блага и услуги на населението.

Публичният сектор има почти производствен характер в пазарното стопанство, защото получава средства от частният/реалния сектор, с помощта на които се финансират производството на публичните блага за населението

В условията на пазарна икономика в редица области с голямо стопанско и социално значение държавата не коригира действието на пазара, а изцяло го замества с помощта на изградения и функциониращ ПС, т.е. подчертава се мястото и ролята на ПС в развитието на обществото и страната.

Многообразната дейност на държавата в ПС създава представата, че тя може да реши проблемите, които изпитва пазарното стопанство, но в това отношение тя има подчинено място и роля – коригира, допълва и обогатява действието на пазара, но не го измества. ПС акумулира средствата и ресурсите от частните/реални стопански фирми и домакинствата, за да изпълни социално-икономическите функции на обществото.

ПС изпълнява следните по-важни задачи:

- Гарантира сигурността и отбраната на страната;
- Произвежда и осигурява стоки и социални услуги на гражданите;
- Преразпределя финансовите ресурси чрез данъци, так-

си, трансферни плащания за пенсии, социални помощи, предоставяне на безплатни публични услуги и др.

- Осигурява условия за устойчиво развитие на икономиката и ограничаване на негативните икономически и социални последици;

Особености на ПС:

- Удовлетворяване на публичните потребности и интереси на гражданите;

- Охраняване на частната собственост и личните интереси на индивидите, което е обществена потребност

- Обединяване и сплотяване на гражданите;

- Решенията, вземани в ПС за извършването на публични услуги, не трябва да се определя само от пазара на стоките и услугите, като не се пренебрегват и механизмите му.

Целта на финансовия одит е получаване на разумна степен на сигурност, че финансовият отчет не съдържа съществени неточности, отклонения и несъответствия, дължащи се на грешки или измама, за да бъде изразено независимо одиторско мнение дали този финансов отчет е изготвен във всички съществени аспекти на съответствие с приложимата за предприятието счетоводна база.

За общите рамки за финансово отчитане, приети като приложима счетоводна база, одиторското мнение е дали финансовият отчет е представен достоверно, във всички съществени аспекти, и дали дава вярна и честна представа за финансовото състояние, резултатите от дейността и паричните потоци на одитираното предприятие към датата на финансовия отчет, в съответствие с приложимата счетоводна база.

Одит в Публичния сектор се извършва от Сметната палата като външен одитор и от Вътрешни одитори, които се назначават и са подчинени на ръководителя на организацията от ПС. Това се регламентира в ЗСП и в ЗВОПС, който указва и задължителното изграждане на Одитни комитети в организациите от ПС.

Съгласно Закона за независим финансов одит от 2016 г., се изисква задължителен финансов одит на ГФО и на предприятията от Обществен интерес, освен на посочените в чл. 37/ЗС предприятия от реалния сектор. Регистрираните оди-

тори прилагат и спазват принципите и изискванията на Етичен кодекс на професионалните счетоводители, приет от ИДЕС.

Сметната палата осъществява контрол за изпълнението на бюджета и на други публични средства и дейности съгласно този закон и международно признатите одитни стандарти. Основна задача на Сметната палата е да контролира надеждността и достоверността на финансовите отчети на бюджетните организации, законосъобразното, ефективно, ефикасно и икономично управление на публичните средства и дейности, както и да предоставя на Народното събрание надеждна информация за това.

Сметната палата е независима при осъществяването на своята дейност и се отчита пред Народното събрание.

Сметната палата извършва: финансови одити; одити за съответствие; одити на изпълнението; специфични одити.

Сметната палата одитира: държавния бюджет; бюджета на държавното обществено осигуряване; бюджета на Националната здравноосигурителна каса; бюджетите на общините; други бюджети, приемани от Народното събрание.

Сметната палата одитира и: бюджетите на разпоредителите с бюджет по бюджетите и управлението на тяхното имущество; бюджетите на бюджетни организации по Закона за публичните финанси; бюджетните средства, предоставяни на лица, осъществяващи стопанска дейност; сметките за средствата от Европейския съюз и по други международни програми и договори по Закона за публичните финанси, включително управлението им от съответните органи и крайните ползватели на средствата; бюджетните разходи на Българската народна банка (БНБ) и тяхното управление; формирането на годишното превишение на приходите над разходите на БНБ, дължимо към държавния бюджет, и другите взаимоотношения на банката с държавния бюджет; други публични средства, активи и дейности, когато това ѝ е възложено със закон.

Сметната палата извършва одити на: държавните предприятия по чл. 62, ал. 3 от Търговския закон; търговските дружества с 50 и над 50 на сто държавно и/или общинско участие в капитала; юридическите лица, които имат задължения, гарантирани от държавата, или задължения, гарантирани с държавно и/или общинско имущество.

Сметната палата изготвя доклади със становища за изпълнението на държавния бюджет, на бюджета на държавното обществено осигуряване, на бюджета на Националната здравноосигурителна каса и по бюджетните разходи на БНБ, които внася в Народното събрание.

Сметната палата е юридическо лице на бюджетна издръжка със седалище София. Бюджетът на Сметната палата е самостоятелна част от държавния бюджет.

Сметната палата се състои от председател, двама заместник-председатели и двама членове, които се избират от Народното събрание. Председателят, заместник-председателите и членовете се избират за срок от 6 години. Сметната палата организира, ръководи и контролира одитната дейност по закон.

Сметната палата извършва финансов одит на:

- годишните финансови отчети на бюджетните организации - първостепенни разпоредители с бюджет, на бюджетните организации - второстепенни разпоредители с бюджет, които упражняват самостоятелни бюджети по силата на специални закони;

- годишните финансови отчети на общини, за които общата сума на отчетените разходи по бюджета, сметките за средствата от Европейския съюз и сметките за чуждите средства за предходната година надхвърля 10 млн. лв.;

- други финансови отчети, когато това е предвидено в закон.

Сметната палата извършва финансови одити на годишни финансови отчети на общини, за които общата сума на отчетените разходи по бюджета, сметките за средствата от Европейския съюз и сметките за чуждите средства за предходната година не надхвърлят 10 млн. лв., при периодичност, определена от нея или на основата на оценка на риска.

Одиторите на Сметната палата в своята работа са длъжни да спазват и прилагат в своята работа, МСВОИ - 30 ЕТИЧЕН КОДЕКС

Етичният кодекс е изчерпателно оповестяване на ценностите и принципите, които трябва да ръководят ежедневната работа на одиторите. Независимостта, правомощията и отговорностите на одиторите в публичния сектор поставят високи етични изисквания към ВОИ и персонала, който е назначен или ангажиран в одитната дейност.

Етичният кодекс на ИНТОСАЙ е насочен както към отделния одитор, така и към ръководителите на ВОИ, отговорните служители и персонала, работещи за или от името на ВОИ, които са включени в одитната дейност. Кодексът, обаче, не трябва да се разбира като документ, който оказва влияние върху организационната структура на ВОИ.

- Поведението на одиторите трябва да бъде безупречно по всяко време и при всякакви обстоятелства. Всеки недостатък в професионалното им поведение или каквато и да е слабост в личния им живот накърнява почтеността на одиторите, на ВОИ, която те представляват, и представя в неблагоприятна светлина качеството на одитната им работа.

- От съществена важност е заинтересованите лица и институции да се отнасят към ВОИ с доверие, уважение и убеденост в качеството на работата ѝ. Одиторите допринасят за това чрез приемането и прилагането на етичните изисквания, съдържащи се в ключовите думи почтеност, независимост и обективност; конфиденциалност и компетентност.

- Законодателната и изпълнителната власт, широката общественост и одитираните обекти са в правото си да очакват поведението и подходът на ВОИ да са извън съмнение и да са достойни за уважение и доверие.

- Законодателната и изпълнителната власт, широката общественост и одитираните обекти трябва да са напълно убедени в справедливостта и безпристрастността на цялата дейност на ВОИ. Затова е важно ВОИ да има национален етичен кодекс или подобен документ, който да регламентира правилата при осъществяването на нейната дейност.

- Почтеността е сърцевината на ценностите в Етичния кодекс. Одиторите са длъжни да спазват високи стандарти на поведение (например честност и откровеност) в процеса на своята работа и във взаимоотношенията си с персонала на одитираните обекти. Почтеността може да бъде разглеждана от гледна точка на честност и коректност. Почтеността изисква одиторите да съблюдават не само формално, но и смисъла и същността на одитните и етичните стандарти.

- Задължително е одиторите да са независими от одитираните обекти и от други външни заинтересовани групи. По-

ведението на одиторите трябва да бъде такова, че да не дава основания за съмнение в тяхната независимост. Одиторите трябва не само да се стремят да са независими от одитираните обекти и от други външни заинтересовани групи, но и да бъдат обективни по отношение на проверяваните въпроси и теми.

- Обективността и безпристрастността следва да се проявяват в цялата дейност на одиторите, особено в техните доклади, които трябва да са точни и обективни. Затова заключенията в докладите и становищата следва да се основават изключително на получените и събраните доказателства в съответствие с одитните стандарти на ИНТОСАЙ.

- Важно е да бъде възприет и да се отстоява на практика политически неутралитет от ВОИ. Затова одиторите трябва да са независими от политическо влияние, за да изпълняват одитните си задължения по безпристрастен начин.

- Одиторите трябва да защитават своята професионална независимост и да избягват възможни конфликти на интереси. Те следва да отказват подаръци или възнаграждения, които могат да повлияят или да бъдат възприети като влияние върху тяхната независимост и почтеност.

- Одиторите не трябва да разгласяват получената в процеса на одита информация на трети лица нито устно, нито писмено, с изключение на регламентираните процедури за целите на ВОИ или на други компетентни органи, установени със закон.

- Одиторите са длъжни да се държат винаги по професионален начин и да прилагат високи професионални стандарти при изпълнение на тяхната работа, което ще им даде възможност да изпълняват задълженията си компетентно и безпристрастно.

- Одиторите трябва да осъществяват и наблюдават одитите, както и да изготвят съответните одитни доклади с необходимата професионална грижа.

При извършването на вътрешен одит в ПС, одиторите действат въз основа на Закона за вътрешния одит в публичния сектор и по своя вътрешна професионална преценка и убеждение при спазване на Етичния кодекс и Международните стандарти за професионална практика по вътрешен одит, приети от ИВОБ.

Под “вътрешен одит” (ВО) според Института на вътрешните одитори, се разбира:

„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, дисциплиниран подход за оценяване и подобряване ефективността на процесите за управление на риска, контрол и управление“.

Според това определение, систематичния и дисциплиниран подход определят и налагат прилагането от вътрешните одитори на единна, унифицирана методология и професионални стандарти. За тази цел е създаден и Наръчникът за вътрешен одит, който описва стандартен подход за извършване на вътрешен одит, предназначен да подпомогне вътрешните одитори. Вътрешните одитори трябва да познават детайлно този подход и да го следват. С него се цели да се хармонизира одитната практика и да се подобри качеството на вътрешния одит.

Вътрешният одит в публичния сектор се урежда със ЗВОПС, с който се определя същността, принципите и обхвата на вътрешния одит в организациите от публичния сектор, статута и функциите на структурите и лицата, които го осъществяват, както и одитните дейности по фондове и програми на ЕС.

Всеки ръководител на организация отговаря за изграждането и функционирането на адекватни и ефективни системи за финансово управление и контрол, за което се подпомага от вътрешен одит.

ВО е независима и обективна дейност за предоставяне на увереност и консултиране, предназначена да носи полза и да подобрява дейността на организацията, и спомага да постигне целите си. Той се осъществява в съответствие с международните стандарти за професионална практика по вътрешен одит, Етичен кодекс на вътрешните одитори и при спазване на следните принципи:

- независимост и обективност;
- компетентност и професионална грижа;
- почтеност и поверителност.

Този Етичен кодекс има за цел да насърчи развитието на етични отношения в сферата на вътрешния одит в публичния сектор в България.

Наличието на Етичен кодекс е необходимо условие за работа в сферата на вътрешния одит в публичния сектор, тъй като тази дейност е изградена на основата на доверието по отношение на обективността на процесите за управлението на риска, контрола и управлението. Етичният кодекс на вътрешните одитори в публичния сектор включва два съществени компонента:

1. Принципи, чието приложение е уместно в професията и практиката на вътрешния одит в публичния сектор;

2. Правила за поведение, които описват нормите на поведение, към които се очаква вътрешните одитори да се придържат. Тези правила помагат за практическото приложение на принципите и имат за цел да ръководят поведението на вътрешните одитори в посока развитие на етични отношения.

Този Етичен кодекс заедно със Закона за вътрешния одит в публичния сектор и Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор направляват вътрешните одитори при осъществяване на тяхната дейност. Терминът "вътрешни одитори" включва в себе си всички ръководители на вътрешния одит и вътрешни одитори от публичния сектор.

Етичният кодекс е валиден за всички ръководители на вътрешния одит и вътрешни одитори от публичния сектор.

Спазването на Етичния кодекс ще се оценява при извършването на вътрешни и външни оценки на качеството на вътрешния одит в публичния сектор. Нарушенията на Етичния кодекс ще бъдат разглеждани от Одитния комитет, ако има сформиран такъв и в съответствие със Закона за вътрешния одит в публичния сектор.

От вътрешните одитори се очаква да прилагат и спазват следните принципи:

Почтеност

Почтеността на вътрешните одитори изгражда доверие, което създава основа за надеждност на техните преценки.

- Трябва да изпълняват задълженията си почтено, съвестно и отговорно.

- Трябва да спазват закона и да оповестяват информация, която законът и професията ги задължават.

- Не трябва съзнателно да участват в незаконна дейност или да се обвързват с действия, които са дискредитиращи за професията на вътрешния одитор или за организацията.

- Трябва да уважават и да допринасят за постигането на законните и етични цели на организацията.

Обективност

Вътрешните одитори демонстрират висока степен на обективност при събиране, оценяване и представяне на информацията, свързана с дейността или процеса, който бива разглеждан. Вътрешните одитори дават балансирана оценка за всички свързани с това обстоятелства и не се влияят неоправдано от собствените си или чужди интереси при формиране на преценката си.

- Не трябва да участват в дейности или отношения, които могат да накърнят или да се счете, че накърняват тяхната безпристрастна оценка. Такова участие включва дейности или отношения, които може да са в конфликт с интересите на организацията.

- Не трябва да приемат нищо, което може да накърни или да се счете, че накърнява тяхната професионална преценка.

- Трябва да оповестяват всички съществени факти, които са им известни и които ако не бъдат оповестени, могат да изопачат резултатите от проверката на дейностите, които се преглеждат.

Поверителност

Вътрешните одитори уважават стойността и собствеността върху информацията, която получават в процеса на работа и не разкриват информация, без да са упълномощени за това, освен в случаите, когато имат законно или професионално задължение да направят това.

- Трябва да внимават при използването и защитата на информацията, получена в процеса на тяхната работа.

- Не трябва да използват информацията за свои собствени цели или по начин, който би противоречил на закона или би увредил законните и етични цели на организацията.

Компетентност

Вътрешните одитори използват знанията, уменията и опита си, необходими при осъществяване на дейността по вътрешен одит.

- Трябва да предоставят само тези услуги, за които имат необходимите знания, умения и опит.

- Трябва да предоставят услуги по вътрешен одит, които са в съответствие със Закона за вътрешен одит в публичния сектор и стандартите за вътрешен одит в публичния сектор .

- Трябва непрекъснато да усъвършенстват своите умения, ефективността и качеството на услугите си.

Етичният кодекс на ВО е утвърден от министъра на финансите на основание Закона за вътрешния одит в публичния сектор и е в съответствие с международно прилагания Етичен кодекс на вътрешните одитори на Института на вътрешните одитори.

Освен Етичния кодекс и МСППВО 1010, 1100, 1200 и т.н. се разглеждат независимостта, обективността, компетентност и професионална грижа, като етични норми задължителни за вътрешните одитори в ПС.

Вътрешният одит подпомага организацията за постигане на целите ѝ, като:

- идентифицира и оценява рисковете в организацията;
- оценява адекватността и ефективността на системите за финансово управление и контрол по отношение на: идентифицирането, оценяването и управлението на риска; съответствието със законодателството; надеждността и всеобхватността на нужната информация; ефективността, ефикасността и икономичността на дейностите; опазването на активите и информацията;
- дава препоръки за подобряване на дейностите в организацията.

Вътрешният одит се осъществява чрез изпълнение на конкретни одитни ангажименти за даване на увереност или консултиране.

Одитният ангажимент за даване на увереност се изразява в предоставяне на обективна оценка на доказателствата от вътрешния одитор с цел да се предостави независимо мнение или извод относно процес, система или друг обект на одита. Целта и обхвата му се определят от ръководителя на вътрешния одит.

Той се осъществява чрез: одит на системите, одит за съответствие, одит на изпълнението, финансов одит, одит на информационните системи и технологии и преглед на състоянието.

Одитният ангажимент за консултиране се изразява в даване на съвет, мнение, обучение и други, предназначени да подобряват процесите на управление на риска и контрола, без вътрешният одитор да поема управленска отговорност за това. Одитният ангажимент за консултиране се извършва по инициатива на ръководителя на организацията.

Вътрешният одит в публичния сектор се осъществява от звено за вътрешен одит, изградено в структурата на организацията, което е на пряко подчинение на ръководителя на организацията или на колективния орган на управление. Звеното се състои от вътрешни одитори, които са служители на организацията, единият от които е ръководител.

Наред с посоченото за одита в ПС, не трябва да подминаваме и заложеното в Закона за финансово управление и вътрешен контрол в организациите от публичния сектор. Според него всяка организация от ПС трябва да изгради и внедри Система за финансово управление и контрол /СФУК/. Първостепенната цел на „Вътрешен контрол -интегрирана рамка“ /CIF/ е да помогне на ръководството да контролира по-добре своята организация и да осигури на надзорните органи /управителен съвет или надзорен съвет/, допълнителни възможности за наблюдение и практическо осъществяване на вътрешен контрол.

Вътрешният контрол е процес, осъществяван от ръководителите на организацията, мениджмънта и друг персонал, създаден да осигури разумна степен на сигурност по отношение на постигане на целите на организацията в следните категории:

- ефективност и ефикасност на операциите;
- надеждност на отчетите;
- съответствие с и прилагане на съществуващите закони и регулации.

Организацията установява свои мисия, система от стратегии и цели, които желае да постигне, и формулира планове за тях-

ното постигане. Целите може да бъдат заложили за компанията като цяло, или да бъдат насочени към специфични дейности в организацията. Въпреки, че много цели са специфични за отделните организации, някои от тях са широко приложими и общовалидни.

Цели, общи за повечето организации, могат да са: устойчив растеж и стабилни успехи, осигуряване на надеждни отчети за заинтересованите страни, наемане и задържане на мотивирани и компетентни служители, постигане и поддържане на позитивна репутация в бизнес средите и сред общностите от потребители, съобразяване със законите и регулациите. Средство за подкрепа на усилията на организацията за постигане на целите ѝ е вътрешният контрол с неговите пет компонента / елементи/.

- среда на контрол
- оценка на риска
- контрол на дейностите
- информация и комуникация
- дейности по мониторинга

Средата на контрол се реализира чрез мрежа от стандарти, процеси и структури, които осигуряват базата за осъществяване на вътрешния контрол в организацията. Управлението на организацията установява „тона на върха“ по отношение на значението на вътрешния контрол, включително очакваните стандарти на поведение. Ръководството затвърждава очакванията на различните нива на организацията. Средата на контрол обхваща:

- почтеност и етични ценности на организацията;
- параметрите, позволяващи на управлението да изпълнява своите задължения по надзора на организационната структура и предоставянето на правомощия и власт;
- процесите по привличане, развиване и задържане на компетентни служители;
- вискателност по отношение на инициативите и на мерките за изпълнението, поощрения за управлението на отчетността за изпълнението.

В резултат средата на контрол оказва широко разпространено, всепроникващо въздействие върху системата на вътрешен контрол на организацията.

Тя е фундаментален компонент на вътрешния контрол, намиращ се под въздействието на различни вътрешни и външ-

ни фактори, включващи историята на организацията, ценности, пазар, регулаторна и конкурентна среда. Средата на контрол се определя чрез стандарти, процеси и структури, които ръководят хората от различните нива на организацията при изпълнението на техните отговорности по вътрешния контрол и вземането на решения за постигане на целите на компанията. Средата на контрол създава дисциплина, която подпомага осъществяването на оценката на риска при постигането на целите на компанията, изпълнението на контролните дейности, използването на информационните и комуникационни системи и изпълнението на дейностите по мониторинга.

Заклучение

В условията на непрестанно икономическо развитие и повишените изисквания на обществото към организациите от публичния сектор, прилагането и спазването на етични норми е повече от задължително. Това е породено и от повишаващите се изисквания към публичния сектор като цяло, така и към работещите и служителите в него. Все пак спазването на приети и утвърдени етични норми в тези организации е част от позабравения напоследък обществен контрол спрямо държавните органи. Етичните норми за поведение в организациите от ПС са задължение на съответния ръководител, съгласно ЗНФОПС и в тази насока, предложените етични норми и етични кодекси, разработени от утвърдени международни организации и прилагани в много страни при одита в организациите от ПС, могат да послужат като база за разработване и прилагане и в други организации от сектора, както и за тяхното развитие и усъвършенстване.

ЛИТЕРАТУРА

1. Закон за финансово управление и контрол в публичния сектор- www.minfin.bg
2. Закон за вътрешен одит в публичния сектор-www.minfin.bg
3. Закон за независим финансов одит-www.minfin.bg
4. Закон за сметната палата-www.bulnao.government.bg
5. Етичен кодекс на професионалните счетоводители-www.ides.bg
- 6.МСВОИ-30- www.bulnao.government.bg
7. МСППВО-www.iiabg.org
8. Маринов М. „ Етика, морал, нравственост“- С.-2017
9. Христов С. „Етични стандарти и принципи в управлението“-С.- 2016