



**ВОЕННА АКАДЕМИЯ „ГЕОРГИ С. РАКОВСКИ“**  
**ФАКУЛТЕТ „НАЦИОНАЛНА СИГУРНОСТ“**  
**КАТЕДРА „МЕНИДЖМЪНТ НА СИГУРНОСТТА**  
**И ОТБРАНАТА“**

---

**СЛАВЧО СЛАВЧЕВ ЗЛАТКОВ**

**АВТОРЕФЕРАТ**  
**НА ДИСЕРТАЦИОНЕН ТРУД**

за придобиване на образователната и научна степен „доктор“  
в област на висше образование 9 „Сигурност и отбрана“, професионално  
направление 9.1 „Национална сигурност“, по научна специалност  
„Организация и управление извън сферата на материалното производство“  
(Управление на сигурността и отбраната)

**НАСОКИ ЗА УСЪВЪРШЕНСТВАНЕ**  
**НА ВЪТРЕШНИЯ ОДИТ**  
**В СЕКТОРА ЗА СИГУРНОСТ И ОТБРАНА**

**Научен ръководител:**  
**Проф. д-р Павел Ангелов**

София, 2021

Дисертационният труд се състои от общо 170 стандартни страници, в т.ч.: основен текст - 146 страници; приложения - 16 страници; литература - 7 страници; декларация за оригиналност и достоверност - 1 страница.

Основният текст съдържа: 5 таблици; 5 фигури.

Списъкът на цитираната литература съдържа 74 заглавия.

Списъкът на цитираната и ползвана литература включва 118 заглавия.

Изложението е систематизирано в увод, три глави и заключение.

Автор: Славчо Славчев Златков.

Заглавие: Насоки за усъвършенстване на вътрешния одит в сектора за сигурност и отбрана.

Тираж: 3 бр.

Докторантът е зачислен в докторантура-самостоятелна подготовка на обучение в катедра “Мениджмънт на сигурността и отбраната” при Факултет ”Национална сигурност и отбрана ” на Военна академия “Г. С. Раковски” и е отчислен с право на защита със Заповед № СИ29-РД03-52 на началника на Военна академия “Г. С. Раковски”, считано от 08.03.2019 година.

Дисертационният труд е обсъден и насочен за защита от катедра “Мениджмънт на сигурността и отбраната” по специалността “Организация и управление извън сферата на материалното производство (Управление на сигурността и отбраната)” при Факултет “Национална сигурност и отбрана” на Военна академия “Г. С. Раковски” – София.

Защитата на дисертацията ще се проведе в зала на Военна академия “Г. С. Раковски”, град София.

# **I. ОБЩА ХАРАКТЕРИСТИКА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД**

## **1. Актуалност и степен на разработеност на проблема**

Предвид динамиката на средата и рисковете, свързани със сигурността, секторът за сигурност и отбрана на всяка една държава е подложен на натиск. Рисковете на средата пораждаат необходимост от мобилизация на ресурсите на сектора за преодоляване на заплахите за сигурността и минимизиране на рисковете. Секторът за сигурност и отбрана е непроизводствен сектор, той се издържа от бюджетни средства, което определя и високото ниво на публичен и медиен интерес по отношение на управлението на финансовите и другите ресурси на организациите в сектора. И не на последно място, към сектора на сигурност и отбрана са отправени редица изисквания, между които и изискване за ефективност и ефикасност при управление на бюджетните средства.

Въпросите за законосъобразността, целесъобразността, ефективността и ефикасността в публичните организации се решават от одита и от контрола, като поради това тяхното състояние е актуален изследователски проблем.

Тематиката, свързана със същността на одита и на контрола, е добре разработена и проучена сред научната мисъл. Съществуват множество публикации по отношение на същността на одитната дейност, по отношение на дефинирането на контрола, както и методологиите, свързани с тяхното провеждане. В същото време, личната практика на дипломанта, както и направеното проучване показва, че въпросите на одита и на контрола в сектора на сигурността не са добре разработени. Публикациите са насочени предимно към изследване на одита и на контрола в частния сектор (например, одит и контрол във финансово-кредитните институции); одит и контрол при усвояване на средства от европейските фондове или

одитна и контролна дейност в сферата на местната власт и някои централни администрации. По отношение на одита и контрола в сектора на сигурността, изследванията, респективно публикациите, са малко на брой и предимно са части от по-големи академични трудове или учебници. В същото време, секторът за сигурност и отбрана разходва висок процент от brutния вътрешен продукт на страната, като към него се насочват значителни бюджетни средства. Всичко това изисква проучване на състоянието, проблемите и възможностите за тяхното оптимизиране по отношение на одитната и контролната дейност в сектора за сигурността и отбрана.

## **2. Обект и предмет на изследването**

Обект на настоящето изследване е вътрешният одит в сектора за сигурност и отбрана на Република България.

Предмет на изследване е състоянието, проблемите и възможностите за усъвършенстване на вътрешният одит в Министерството на отбраната на Република България.

## **3. Цели и задачи на изследването**

Целта на дисертацията е разкриване на проблемите и създаване на система от процедури за осъществяване на вътрешния одит в Министерството на отбраната на Република България. За постигането на целта е необходимо:

- представяне, съпоставяне и анализ на различни мнения и тези по отношение на същността на вътрешния одит и неговото значение;
- изследване на състоянието на вътрешния одит в посочената структура от системата на отбраната и сигурността;

- обобщаване на проблемите по отношение на вътрешния одит в Министерството на отбраната на Република България и възможностите за тяхното преодоляване.

За постигане на посочената цел и с оглед на определените обект и предмет, в дисертацията се поставят следните задачи:

- да бъде разгледано развитието на одитната дейност в исторически аспект, както и съвременното състояние на одита;

- да се очертаят различията между одита и контрола, както и да се представят понятията за одит и основните задачи, които стоят пред одитната дейност;

- да се характеризира състоянието на вътрешния одит в Министерството на отбраната на Република България;

- да се направи съпоставка на състоянието на вътрешния одит в системата на сигурност и отбрана на Република България и някои други държави;

- да бъдат изведени проблемите, свързани със състоянието на вътрешния одит в системата на сигурност и отбрана на Република България, в частност – в Министерството на отбраната;

- да бъде предложена авторова система от процедури за осъществяване на вътрешен одит в Министерството на отбраната на Република България.

#### **4. Основна изследователска теза на дисертационния труд**

В дисертацията се защитава тезата: Ако вътрешният одит е призван да предостави увереност на ръководството по отношение на законосъобразността, целесъобразността и ефикасността на взетите решения и тяхното изпълнение, както и по отношение на управлението на риска, то вътрешният одит трябва да е съобразен със спецификата и областта на действие на организацията, която одитира. От тази гледна

точка, одиторите в сектора на сигурността и отбраната се нуждаят от методология, чрез която да се подпомогне одитната дейност, респективно да се повиши ползата от този одит.

## **5. Методология на изследването**

Използвани са следните методи: анализ на литературни източници за същността на одитната дейност и нейното развитие; анализ на нормативни източници, регламентиращи състоянието на вътрешния одит в публичния сектор на Република България; анкетен метод, при който се осъществява проучване на състоянието на вътрешния одит в публични организации от сектора на сигурността и отбраната на Република България; метод на интервюто, чрез който се проучва одитната система в сектора за сигурност и отбрана на държави като Китай, Румъния, Франция и Австрия; сравнителен метод, чрез който се извеждат особеностите на вътрешния одит в сектора на сигурността и отбраната на някои други държави; метод на обобщенията, чрез който се представят проблемите, съществуващи пред вътрешния одит в сектора на сигурността и отбраната.

## **6. Ограничения**

Основното ограничение, което е поставено, съобразно избраната тема за дисертацията, е следното: изследването е насочено само към вътрешния одит и неговите проблеми. Извън обхвата на изследването остават всички въпроси, свързани с външния одит.

Другото ограничение е по отношение на изследваната организация и съставената методология: те са насочени към Министерството на отбраната. Методологията за вътрешен одит в други организационни единици от системата за сигурност и отбрана трябва да бъде обект на допълнителни изследвания, предвид спецификата и организацията на всеки един елемент от системата за сигурност и отбрана.

## **7. Изследователска и приложна работа**

Проведена е следната изследователска и научно-приложна работа:

- разгледани са и са обобщения мнения и тези, свързани с теоретичните въпроси на одитната дейност, в това число и по отношение на неговото развитие, както и текущата нормативна база, определяща вътрешния одит в системата за сигурност и отбрана;

- изследвана е същността и институционалната структура на системата за сигурност и отбрана в Република България;

- изследвана е и е представена институционалната структура по вътрешен одит в отделните организации в системата за сигурност и отбрана в Република България;

- проведено е анкетно проучване между вътрешни одитори от организациите в системата за сигурност и отбрана в Република България;

- в рамките на професионалната дейност на докторанта са осъществени интервюта с вътрешни одитори в системата за сигурност и отбрана на други държави от НАТО и Китай;

- на база на направеното изследване са синтезирани проблемите, свързани с вътрешния одит в системата за сигурност и отбрана в Република България;

- отправени са предложения за отстраняване на проблемите, свързани с вътрешния одит в системата за сигурност и отбрана в Република България;

- предложена е авторова процедура за провеждане на вътрешен одит в системата за сигурност и отбрана в Република България, която има практико-приложна насоченост и внедряването ѝ в практическата дейност на вътрешните одитори ще допринесе за усъвършенстване на одита в Министерството на отбраната на Република България.

- Разработените от автора на дисертационния труд методики, съдържащи се в процедурата за провеждане на вътрешен одит в системата за сигурност и отбрана в Република България, са апробирани в практиката на дирекция „Вътрешен одит“ към Министерството на отбраната.

## **8. Основни литературни и информационни източници**

Проучени са публикации, статии, монографии, учебници и други, свързани с вътрешния одит, нормативна база за вътрешния одит в публичния сектор, материали, свързани с професионалната дейност на докторанта, доколкото те могат да бъдат използвани в публичното пространство, материали, свързани с непосредствени разговори и допитвания до одитори от публичния сектор в други държави.

## **9. Обсъждания**

Дисертационният труд е предварително обсъден на разширено заседание на катедра „Мениджмънт на сигурността и отбраната“ при факултет „Национална сигурност и отбрана“ на Военна академия „Г. С. Раковски“.



## **II. СТРУКТУРА И СЪДЪРЖАНИЕ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД**

### **1. Структура на дисертационния труд**

Структурата на дисертационния труд е с общ обем от 168 страници и се състои от увод, изложение в три глави, заключение, приложения и списък с използвана литература.

Първата глава на дисертацията има теоретичен характер. В тази част се представя историческото развитие на одита, някои определения за одита, както и се прави опит да се разграничи одитната и контролната дейност. Втората глава на дисертацията има аналитико-методологичен характер и в нея се разглежда и анализира утвърдената система за вътрешен одит в Министерството на отбраната на Република България. Третата част на дисертацията обобщава проблемите на вътрешния одит в сектора на сигурността и отбраната и разработената методология, чрез която да се подобри одитната дейност в този сектор.

### **2. Съдържание на дисертационния труд**

Увод

Първа глава. Исторически и съвременни аспекти на развитието на вътрешния одит

1. Одитът в древността
2. Индустриалната революция и развитието на одита
3. Одитът в съвременното
4. Определение за одит
5. Различия между одит и контрол
6. Основни задачи на съвременния вътрешен одит

Изводи от първа глава

## Втора глава. Вътрешният одит в сектора за сигурност и отбрана в Република България

1. Анализ и оценка на правната рамка и стандартизацията на вътрешния одит в публичния сектор

2. Характеристика на системата за сигурност

2.1. Дефиниции за понятието „сигурност”

2.2. Видове сигурност

2.3. Управление на сигурността

3. Анализ на състоянието на вътрешния одит в сектора за сигурност и отбрана на Република България

4. Анализ на организацията и функционирането на вътрешния одит в Министерството на отбраната на Република България

4.1. Същност, роля и обхват на вътрешния одит в Министерството на отбраната на Република България

4.2. Структура и организация на дейността на вътрешния одит в Министерството на отбраната на Република България

4.3. Вътрешни документи и актове, регламентиращи дейността на Дирекция „Вътрешен одит“ към Министерството на отбраната на Република България

4.4. Права, задължения и отговорности на вътрешните одитори от дирекция „Вътрешен одит” към Министерството на отбраната

Изводи от втора глава

## Трета глава. Възможности за оптимизиране на дейността на Вътрешен одит в Министерство на отбраната на Република България

1. Проблеми, свързани с вътрешния одит в Министерството на отбраната на Република България

2. Проучване на международен опит в сферата на вътрешния одит в сектора за сигурност и отбрана

3. Предложение за процедура за провеждане на одитни ангажменти в Министерството на отбраната на Република България

3.1. Проект за процедура за провеждане на одит на програми и политики от дирекция „вътрешен одит“ към Министерство на отбраната

3.2. Проект за процедури за изпълнение на одитен ангажимент на дейност в публични предприятия, в които Министърът на отбраната упражнява правата на държавата върху дялове или акции

Изводи от трета глава

Заключение

Списък с използваните източници

Приложение

### **III. КРАТКО ИЗЛОЖЕНИЕ НА СЪДЪРЖАНИЕТО НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД**

В уводната част на дисертацията е обобщена актуалността на темата и мотивите за нейния избор: липсата на достатъчно изследвания по отношение на състоянието и проблемите на вътрешния одит в сектора за сигурност и отбрана. Посочена е необходимостта от подобно изследване, която се свързва със значението на самия сектор, както и със съществуващите проблеми на вътрешния одит.

Посочени са обектът и предметът на изследване в дисертацията, а именно: обект на изследване: вътрешният одит в сектора за сигурност и отбрана на Република България, и предмет на изследване: състоянието, проблемите и възможностите за усъвършенстване на вътрешният одит в Министерството на отбраната на Република България.

В уводната част е обобщена и тезата, върху която се работи и която е свързана със значимостта на вътрешния одит, както и необходимостта от методология, чрез която да се подпомогне одитната дейност и да се повиши ползата от този одит.

В увода е посочена целта на дисертацията, а именно: разкриване на проблемите и създаване на система от процедури за осъществяване на вътрешния одит в Министерството на отбраната на Република България. Посочени са задачите, свързани с постигането на целта, както следва:

- характеристика на развитието на одитната дейност и неговото съвременно състояние;
- анализ на различията между одита и контрола и обобщаване на понятията за одит;
- изследване на състоянието на вътрешния одит в Министерството на отбраната на Република България;

- сравнителен анализ на състоянието на вътрешния одит в системата на сигурност и отбрана на Република България и някои други държави;
- систематизиране на проблемите, свързани със състоянието на вътрешния одит в системата на сигурност и отбрана на Република България, в частност в Министерството на отбраната;
- структуриране на авторова система от процедури за осъществяване на вътрешен одит в Министерството на отбраната на Република България.

В увода на разработката са посочени методите, използвани в процес на работа, както и ограниченията, които са поставени при изследването.

Първата глава на разработката е наречена *„Исторически и съвременни аспекти на развитието на вътрешния одит“*. В тази част накратко се изследва развитието на одитната дейност в международен план, като се цитира мнението, че „... първите сведения за одит се появяват при развитието на древните блискоизточни цивилизации. Именно тогава започва бурният процес на формиране на високоорганизираната държавност, с не по-малко организираната стопанска дейност.“<sup>1</sup> По-нататъшното развитие на одитната дейност следва самото историческо развитие на държавата и отделните ѝ институции. Интересно е да се посочи, че в средата на XVI в. одиторите в градовете завършват отчетите си със следните думи: „Изслушано от долуподписаните одитори“.<sup>2</sup> Отчетът се изслушва предвид ниското ниво на грамотност и оттук се счита, че терминът „одит“ произлиза от латинското „audio“ – слушам.

Проучването на отделните литературни източници, свързани с темата, дава основание да се диференцират следните етапи на развитие на одита:

---

<sup>1</sup> Герхаурд, Н., П. Смит, Р. Абхелмауер и др. Международни одиторски стандарти. Системи за вътрешен контрол. Икономика Прес, София, 2009, с. 7

<sup>2</sup> Герхаурд, Н., П. Смит, Р. Абхелмауер и др. Цит. Съч., с. 7-8

- развитие до около средата на XIX век: това е продължителен период, в който одитът възниква и се налага като вид инструмент за проверка и контрол;

- развитие между средата на XIX век до 20-те години на XX век: това е период на развитие и утвърждаване на крупни индустриални компании с акционерен капитал, както и на компании с обществена значимост: например, железопътни компании, банкови конгломерати, компании в автомобилната промишленост и други, като използването от тяхна страна на акционерен капитал и публичното значение на техните компании определят и необходимостта от прилагане на одитни дейности и процедури;

- развитие между 20-те години на XX век и 60-те години на XX век: това е период на глобални промени и развитие на транснационалните компании. В същото време се развива и публичният сектор, който по един или друг начин също участва в стопанските процеси. Това определя и развитието на одитни стандарти, както и окончателното налагане на одита в публичния сектор;

- развитие между 60-те години на XX век и 90-те години на XX век: този етап се отличава с първоначално прилагане на информационни технологии в одитната дейност. Постепенно се създават множество процедури, свързани с одита, самата одитна дейност се насърчава както от страна на държавата, така и се превръща в елемент на доброто корпоративно управление;

- развитие от 90-те години на XX век досега: в този период, публичната дейност става немислима без одит – най-вече под натиска на обществото, което изисква точни и ясни сметки, свързани с разходването на средства от публичните организации. <sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> The Historical Background Of Auditing. A Seminar On The Historical Background Of Auditing: Достъпно на <<http://earticlesbooks.blogspot.com/2011/10/historical-background-of-auditing.html>>, 01 август 2015

Съществена важна трансформация одитът получава след Индустриалната революция, предвид промяната в развитието на стопанските отношения и създаването на нови делови организационни форми.

В настоящето, към одитната дейност има поставени редица изисквания, както и са създадени одиторски стандарти и норми на професионалната етика. В научната литература или от различни одитни институции се представят редица определения за одит като например „системен процес на получаване и оценка на всякакви данни за икономическите условия и събития, който констатира нивото на съответствието им на определени критерии и представя резултатите на заинтересуваните потребители.“<sup>4</sup> Комитетът по одиторска практика (Audit Practices Committee – APC) опростява до известна степен това определение. Според него одитът е: „Независимо разглеждане от специално назначени одитори на финансовите отчети на предприятието и изразяване на мнение за тях, като се спазват правилата, установени от закона.“<sup>5</sup> Според някои български изследователи, „В превод от английски език „одит“ означава „проверка, финансова ревизия“. В англо-руския икономически речник са дадени и други значения като „провеждане на проверка“, „анализ на фирмения бизнес“ и др. Одитът се определя и като проверка от независим специалист.”<sup>6</sup> Вътрешният одит е свързан с независимост и ефективност, той е насочен към усъвършенстване на дейността на организацията, неговата роля е да предоставя гаранции и консултации на ръководството на съответната организация. Вътрешният одит се различава от контрола, като основната му задача може да се резюмира в следното: гарантиране на достоверността на информацията, спазването на законодателството, съхраняването на активите,

---

<sup>4</sup> Герхаурд, Н., П. Смит, Р. Абхелмауер и др. Цит. Съч., с. 15

<sup>5</sup> Пак там, с. 15

<sup>6</sup> Йорданов, Кр., Финансов одит, София, 2009, с.4

ефективността и резултативността от дейността на определени операционни и структурни отдели и на цялата организация.

Изводите от първата глава, които могат да се направят, са следните:

- Одитът е дейност, която се развива успоредно с развитието на стопанските отношения.

- Тласък на развитието на одита дават процеси като Индустриалната революция и организирането на корпоративния капитал. Нарастването на организациите, както по отношение на тяхната мощ, така и по отношение на концентрацията на капитала и отделянето на управлението и собствеността, изискват проверка на взетите решения, свързани с това управление. Така започват да се формират и одитни структури в самата организация, чието предназначение е да следят и да изследват целесъобразността на решенията на управлението.

- Съществуват множество определения за одита, в това число и такива, които са посочени в нормативните актове. Одитът може да определим като дейност по проверка, анализ и контрол на спазването на нормативните актове и правила (законосъобразността на действията) и целесъобразността на взетите решения. Неговият принос за законосъобразното и целесъобразното управление е съществен и несъмнен.

Втората глава на дисертацията е наречена *„Вътрешният одит в сектора за сигурност и отбрана в Република България”*. В тази част на дисертацията са разгледани особеностите на одитната дейност в посочения сектор – като нормативна база и практика.

Основният акт, който определя одита в публичния сектор, е Законът за вътрешния одит в публичния сектор. Актът дава легална дефиниция на вътрешния одит, както и регламентира отношенията, свързани с одита в публичния сектор, като определя същността, обхвата и организацията на вътрешния одит, статута на вътрешните одитори, както и процедурни



правила, свързани с вътрешния одит, в това число и при одитиране на програми и проекти, финансиране от ЕС.

Други актове, имащи отношение към вътрешният одит, са стандартите за професионална практика по вътрешен одит: целта им е да подпомагат спазването на задължителните елементи на Международните професионални практики по вътрешен одит; да осигурят рамка за извършване и насърчаване на широк кръг от дейности по вътрешен одит, които да добавят стойност за организацията; да създадат основа за оценяване на работата на вътрешния одит; да насърчават усъвършенстването на процесите и дейностите в организацията; Наредба № 1 от 30 март 2017 г. за условията, реда и начина за извършване на външни оценки за осигуряване качеството на одитната дейност<sup>7</sup>, която цели да предостави единен подход при извършване на външните оценки на качеството на дейността по вътрешен одит в публичния сектор и да гарантира извършването на външни оценки само от лица, притежаващи необходимата квалификация и компетентност; Закон за администрацията, Закон за държавния служител и други.

Във втората глава на разработката е разгледано и понятието „сигурност”. Сигурност е такова състояние на системата, при което липсва несигурност, тя е и вид потребност, като в литературата се откриват различни вариации на сигурността: държавна, национална, гражданска, военна, информационна, икономическа и т.н. П. Ангелов разглежда сигурността, както и отбраната като обществено благо (продукт) и счита, че „Сигурността може най-общо да се дефинира като предпазване от външна агресия и поддържане на обществен ред в страната; публичното благо отбрана в своята съвкупност представлява определена комплексна готовност (материална, организационна, духовна) и дейност на страната за

---

<sup>7</sup> Наредба № 1 от 30 март 2017 г. за условията, реда и начина за извършване на външни оценки за осигуряване качеството на одитната дейност. Издадена от Министъра на финансите, Обн. ДВ. бр.29 от 7 Април 2017г.

отбрана и война в националното стопанство. Сигурността и отбраната се формират в отговор на определени потребности и в рамките на дадени външни и вътрешни възможности и ограничения.”<sup>8</sup>

Управлението на сигурността в България е регламентирано чрез Закона за управление и функциониране на системата за защита на националната сигурност, в който е отразено, че: „Системата за защита на националната сигурност се състои от държавни органи и структури, които осъществяват дипломатическа, отбранителна, разузнавателна, контраразузнавателна, оперативно-издирвателна, правоохранителна и охранителна дейност и които са представени в Съвета по сигурността към Министерския съвет.”<sup>9</sup> Органите, които управляват системата за сигурност са, Народното събрание, Президентът на републиката и Министерският съвет, като те притежават различни правомощия, свързани със сигурността. В дисертацията, архитектурата на системата за национална сигурност е представена на национално, областно и общинско ниво.

Вътрешният одит в институциите от сектора за сигурност и отбрана на Република България е част от системата за вътрешен контрол, изградена във всяка една организация. От организационна гледна точка, един от основните органи, свързани със системата за сигурност, е Министерството на отбраната (МО), като отделните структури на МО имат различни функции по отношение на сигурността.

В МО е създадено звено по вътрешен одит, като основната дейност на звеното е насочена към подпомагане на процеса на постигане на целите на МО чрез предоставяне на увереност или консултиране и прилагането на систематичен и дисциплиниран подход за оценяване и подобряване ефективността на процесите на управление на риска. Администрацията на звеното е обособена в два отдела, както следва: отдел „Вътрешен одит на

---

<sup>8</sup> Ангелов, П., Жизнен цикъл на продукта сигурност и отбрана. В: Научната конференция „Стратегия за национална сигурност на Република България”. София, 6-7 април 2010, с. 81-87

<sup>9</sup> Чл. 3 на ЗУФСЗНС

административните структури на Министерство на отбраната“, с обща численост 6 щатни бройки, в т.ч. началник на отдел и отдел „Вътрешен одит на второстепенните разпоредители с бюджет“, с обща численост 7 щатни бройки, в т.ч. началник на отдел.

Дейността по вътрешен одит в структурата се осъществява чрез спазване на Международните стандарти за професионална практика по вътрешен одит, Етичния кодекс на вътрешните одитори и следните основни принципи: независимост и обективност; компетентност и професионална грижа; почтеност и поверителност.

Одитните ангажименти, които се поемат, са два вида: първо, за даване на увереност и обективна оценка на доказателствата от страна на вътрешния одитор с цел да се предостави независимо мнение или извод относно процес, система или друг обект на одит и одитен ангажимент за консултиране: изразява се в даване на съвет, мнение, обучение, и второ, други, предназначени да подобряват процесите на управление на риска и контрола, без вътрешният одитор да поема управленска отговорност за това.

Функциите на Дирекция „Вътрешен одит“ са посочени в Устройствения правилник на МО и са свързани с планирането и осъществяването на дейностите по вътрешен одит, изготвяне на тригодишен стратегически план и годишен план за дейността, които се утвърждават от министъра; изготвяне на одитен план за всеки одитен ангажимент за увереност, който съдържа обхват, цели, времетраене и разпределение на ресурсите за изпълнение на ангажимента, одитния подход и техники, вида и обема на проверките; предоставяне на независима и обективна оценка за състоянието на одитираните системи за финансово управление и контрол и др.

Ролята на вътрешният одит в МО следва да се търси в дейностите по Идентифициране и оценяване на рисковете, оценяване на адекватността и

ефективността на системите за финансово управление и контрол, даване на препоръки за подобряване на дейностите в МО. Одитната дейност обхваща следните звена на МО:

- Одитна група № 1 – Централна администрация;
- Одитна група № 2 – Второстепенни разпоредители с бюджет;
- Одитна група № 3 – Основни програми;
- Одитна група № 4 – Търговски дружества.

Документите, които определят основните насоки на работа на звеното, са следните: Статут на Дирекция „Вътрешен одит“ в Министерството на отбраната, Вътрешни правила на Дирекция „Вътрешен одит“ в Министерството на отбраната, Програма за осигуряване на качеството и усъвършенстване на одитната дейност на дирекция „Вътрешен одит“ в Министерството на отбраната, Вътрешни правила за управление на риска в дирекция „Вътрешен одит“ на Министерство на отбраната, План-програма за професионално обучение и развитие на вътрешните одитори от дирекция „Вътрешен одит”: МО, Стратегически план за дейността на дирекция „Вътрешен одит“ в Министерството на отбраната, Годишен план за дейността на дирекция „Вътрешен одит“ в Министерството на отбраната, Годишен доклад за дейността на дирекция „Вътрешен одит“ в Министерството на отбраната. Освен текущата дейност на звеното, посочените документи регламентират и правата и задълженията, както и отговорностите на вътрешните одитори в Дирекция „Вътрешен одит” на МО.

От представеното във втора глава, може да се направят следните основни изводи:

- Одитът в публичния сектор е регламентиран чрез нормативни актове, които търпят съществени промени през последните години.
- Одитът в сектора на сигурността е регламентиран чрез актовете, свързани с дейността на одита в публичните организации, както и чрез

вътрешни правила като например Устройствени правилници, но няма единен акт, който да определя одита конкретно в сектора на сигурността и отбраната.

- За функционирането и изпълнението на задачите на Дирекция „Вътрешен одит“ към МО е създадена система от документи, които са задължителни за прилагане и които определят основните насоки на работа на звеното. Липсва обаче единна методика, която да определя процедурите, етапите, процесите на работа на вътрешните одитори в това звено.

Третата глава на разработката е наречена *„Възможности за оптимизиране на дейността по вътрешен одит в Министерството на отбраната на Република България.“* В тази част на дисертацията са разгледани някои наследени и текущи проблеми, свързани с вътрешния одит, както и са отправени препоръки за тяхното оптимизиране. Идентифицирани са следните проблеми:

*Първо, липса на компетентни кадри.* В момента публичният сектор изпитва остра нужда от професионалисти на ръководно ниво и повишаване на административния капацитет на всички нива, като най голямо внимание следва да се обърне на ръководителите на организациите и топ мениджърите и след това на долу по вертикала и хоризонтала в организациите.

*Второ, необходимост от осигуряване на постоянно обучение и квалификация на одиторите.* Като цяло обаче не се осъзнава нуждата от инвестиции в обучение на личния състав, а оттам и спада прогресивно и качеството и нивото на професионализъм при изпълнението на дейностите по вътрешен одит, без да се осъзнава, че следва приоритетно да бъде повишен административния капацитет на звената за вътрешен одит, за да бъде осигурено ефективното функциониране на контролната система в организацията. Липсват и програми, свързани с обучение по вътрешен

одит в сектора на сигурността. Още от 2005-2006 г. насам се залага на преквалифицирането на бивши ревизори и инспектори в одитори: един не дотам добър подход, при който се получава известно неразбиране и пригаждане на старите ревизорски практики към модерния и добавящ стойност на организацията вътрешен одит.

*Трето, липса на специално обучение, свързано с вътрешен одит в сферата на сигурността и отбраната.* Редица български университети подготвят специалисти в сферата на вътрешния одит. Налични са разнообразни бакалавърски и магистърски програми, свързани с вътрешния одит, но в нито един от университетите не е въведена специализираща програма, свързана с вътрешния одит в сектора на сигурността и отбраната. В България липсва подготовка на специалисти, работещи в сферата на одита в сектора на сигурността и отбраната.

*Четвърто, в част от организациите в публичния сектор вътрешният одит не се използва рационално.* На вътрешните одитори се възлагат несвойствени задачи или част от тяхната дейност се прехвърля на инспектората, на комисии и сформирани работни групи, които често нямат необходимата компетентност и подход, за да изпълнят тези задачи. Поставянето на непосилни срокове, несвойствени и неодиторски функции, както и въвличането на вътрешния одит в изпълнението на административни дейности, обуславя нисък ефект на вътрешния одит в подобряването и усъвършенстването на контролната система в организацията.

*Пето, налична е недостатъчна численост на одитори, като броят на назначените лица е значително по-малък, отколкото броя на планираните щатни места.* Това води до неефективен одит, трудности при планиране на обучения, съществени проблеми при необходимост от отсъствие на даден служител и свръхнатоварване.

*Шесто, липса на технологично оборудване в сферата на одита в отбраната и сигурността.* Не е наличен тясно специализиран софтуер или изкуствен интелект, който подпомага анализа и други инициативи, разработени специално за одитната и контролната дейност в сектора на сигурността и отбраната.

Проучването на одитната дейност в други страни показва, че там, повечето от посочените по-горе проблеми са намерили своето решение. Примерите, които могат да се дадат са следните:

В САЩ, одитната функция е организирана в т.нар. Офис на Генералния инспектор по отбрана на САЩ. Това е независима и обективна агенция, чиято основна цел е да осигурява надзор, свързан с програмите и операциите в Министерство на отбраната на САЩ. Структурата е създадена през 1982 година, като тя разполага с над 1500 души персонал, от които 500 лица са с квалификация одитори и следователи. Управлението на службата е в правомощията на заместник-генерален инспектор по въпросите на одита. Под негово ръководство се осъществява цялостен мониторинг и координация на отделните структури за вътрешен одит, които са изградени в отделите към Министерството на отбраната. Отново в САЩ, съществува и още една структура: това е Агенцията за одит на договорите за отбрана (ДСАА), която е подчинена на заместник-министъра на отбраната на САЩ. Тази структура е създадена през 1965 г. с цел извършване на всички одити на договори за Министерството на отбраната, като тя разполага с 4695 служители и над 300 броя офиси из страната и чужбина. Агенцията оперира с годишен бюджет от 650 милиона долара, като по информация от официалния сайт на Агенцията, за финансовата 2018 година са извършени проверки на договори на стойност 409 милиарда долара, от което са спестени на бюджета 3,2 милиарда долара чрез извършените проверки. Има възможност за проверки в реално време (in-process reviews). Те са насочени към даването на независимо и обективно

мнение и оценка, които да послужат на ръководството за вземането на информирани решения и предотвратяване на негативни последствия, и се осъществяват на базата на наличния софтуер и информационни технологии, създадени и въведени специално заради целите на одита.

За друга голяма държава: за Китайската народна република е установено, че правният статус на одита и надзора е изрично записан в Конституцията на страната. Одитиращият орган упражнява своите правомощия за надзор под ръководството на министър-председателя на Държавния съвет, чрез одит в съответствие със закона. По този начин, на одитиращия орган е осигурена пълна независимост и възможност обективно да осъществява своята дейност и/или да изказва мнение. Одитът в китайските въоръжени сили е структуриран като отделна единица, която е независима от други структури. През 2016 г. се осъществява преструктуриране, като одитните звена са на пряко подчинение на Централната военна комисия. Одитната служба на структурата докладва своите резултати на най-високо ниво: на генералния секретар на Китайската комунистическа партия. Службата отговаря за одита на Народоосвободителната армия и Народната въоръжена полиция. Нейният настоящ директор е с военен ранг генерал-майор, а персоналът е съставен от военни служители.

Одитната дейност в някои европейски държави се отличава със следните специфики:

В Австрия: функцията по вътрешен одит във Федералното министерство на отбраната на Австрия е създадена през 1978 година и е организирана в дирекция, състояща се от два отдела: Одитен отдел А (RevA) и Одитен отдел В (RevB). Най-многочисленият отдел извършва одитни ангажименти, свързани с обществените поръчки и изпълнението на сключените договори от министерството, а Службата по вътрешен одит



във Федералното министерство на отбраната извършва одити само на стратегическо ниво.

В Румъния, ръководителят на звеното за вътрешен одит е военен служител с чин генерал-майор, а в структурата на звеното имат самостоятелно обособен отдел за управление и подбор и професионална квалификация на персонала, наречен Отдел „Човешки ресурси на одитната дейност“, докато във Великобритания: ръководител на звеното е цивилен служител. Вътрешният одит е централизирана функция, организирана в една обща агенция за одит, но в министерството на отбраната има изградено самостоятелно звено за вътрешен одит с персонал над 80 вътрешни одитори, които са цивилни служители.

В резултат на направените проучвания се счита, че могат да се възприемат следните добри практики, свързани с одитната дейност в сектора на сигурността и отбраната:

- определяне на служители в одитираните структури, които имат комуникационни и координиращи функции; тези служители могат да осъществяват пряка връзка между одиторите, одитираните обекти и ръководството на съответното звено. По този начин, за самите одитори ще остане само пряката дейност, свързана с осъществяване на самия одит; без те да бъдат ангажирани с допълнителни административни, организационни или комуникационни дейности;

- осигуряване на възможности за извършване на одит в реално време – това е от съществено значение при големи инфраструктурни проекти, свързани с разходване на крупни обществени средства – например, при закупуване или изграждане/реновиране на активи, свързани със сигурността и отбраната. Т.е. не се подценява значението на последващия одит, но в същото време следва да се разчита повече на одита в реално време, тъй като той има потенциала да открива грешки и нарушения в момента на тяхното извършване;

- наличие на изготвени (и осъвременявани) инструкции, методологии, процедури за извършване на одит;
- използване на информационни технологии при одитната дейност;
- структуриране на отдели/звена или други единици, които са специализирани в одитната дейност в определена област;
- провеждане на превантивни одитни ангажменти или такива в реално време за подобряване на ефективността на взетите решения.

Като личен принос по отношение на дисертационния труд е създадено и предложение за процедура за провеждане на одитни ангажменти в Министерството на отбраната на Република България. Това са авторски проекти за методология за одит на проекти и програми в сектора на сигурността и отбраната и насоки за провеждане на изпълнение на одитен ангажмент на дейност в търговските дружества, в които министър на отбраната упражнява правата на държавата върху дялове или акции на търговски дружества.

Проектите са създадени чрез използване на личен опит в сферата на публичния одит, както и чрез лични проучвания, свързани с практиката на одитната дейност в някои държави.

Проектът за процедура за провеждане на одит на програми и политики от дирекция „Вътрешен одит“ към Министерство на отбраната има за основна цел да регламентира целите, задачите, обхвата и реда за провеждане на одит на програми и политики от дирекция „Вътрешен одит“ към МО. Оценката на публичните политики и програми може да се извърши в следните разновидности, съобразно потребностите на ръководството на Министерството: оценка на процеса, анализ на съотношението разходи/ползи и анализ на ефикасността на разходите, оценка на резултатите, оценка на въздействието.

Проектът за процедура за изпълнение на одитен ангажмент на дейност в публични предприятия, в които министърът на отбраната

упражнява правата на държавата върху дялове или акции е свързана с дейностите и процедурите, които следва да се прилагат от вътрешните одитори при изпълнение на одитен ангажимент с обхват, включващ предоставяне на обективна оценка на управленските решения на органите на публичните предприятия, в които министърът на отбраната упражнява правата на държавата върху дялове или акции на дружествата. Целта на вътрешния одитор е да оцени дали дейностите на управителните органи са в съответствие със законите и подзаконовите нормативни актове. Това е важна контролна функция, в това число и от гледна точка на последните промени в законодателството на страната. (Новият Закон за публичните предприятия <sup>10</sup>, който урежда начина за определяне и публично оповестяване на държавната политика в областта на публичните предприятия, въвеждането на стандарти за добро корпоративно управление на публичните предприятия, както и задълженията за оповестяване и прозрачност на дейността на публичните предприятия и органите им за управление).

Изводите от третата глава са следните:

По отношение на вътрешния одит в публичния сектор, в частност сектора на сигурността и отбраната, са налични редица проблеми, като например: липса на компетентни кадри, както и проблеми, свързани с осигуряване на тяхната квалификация, обучение и развитие; липса на университетски програми, които подготвят специалисти – одитори в системата на сигурността; недостатъчното разбиране от страна на ръководните служители по отношение на вътрешния одит, което се свързва с проблеми при ефективното му използване, а оттам и до реализирането на стратегическите цели на организацията по ефикасен и ефективен начин; недостатъчен брой назначени служители, съобразно бюджета за отбрана на страната и съобразно законовите изисквания; липса на иновации в сферата

---

<sup>10</sup> Закон за публичните предприятия, Обн. ДВ. бр.79 от 8 Октомври 2019г., изм. ДВ. бр.100 от 20 Декември 2019г.

на вътрешния одит в системата за сигурност на Република България: технологично оборудване, софтуер и други, които биха позволили одит в реално време; липса на методология и установени процедури, свързани с провеждане на вътрешния одит в системата за сигурност.

За оптимизиране на тези проблеми се предлага проучване и въвеждане на чужд опит по отношение на вътрешния одит в системата за сигурност, както и използване на предложените процедури за одитна дейност.

Последната част на дисертацията е заключението, като в него са обобщени дейностите, свързани с отделните задачи, изпълнени в дисертацията. Вътрешният одит е дейност, която е присъща за публичния сектор, като одитът способства за гарантиране на законосъобразността и целесъобразността при управление на този сектор, следователно, той подобрява цялостното качество на управлението в сектора. Вътрешният одит в системата за сигурност и отбрана следва да е подчинен както на нормативните правила за одит в публичния сектор, така и да отразява спецификите на дейност на организациите от системата за сигурност и отбрана.

Вътрешният контрол е едновременно система и процес, които гарантират това, че организацията осъществява своите цели. Вътрешният одит, от своя страна, е вид функция или услуга, която дава независима и обективна гаранция, че системата за вътрешен контрол и управлението на риска на организацията функционират по предназначение. В Министерството на отбраната има звено за вътрешен одит, чиято основна дейност е свързана с подпомагане на процесите по постигане на целите на структурата, като дава увереност и консултира ръководството на базата на прилагането на систематичен и дисциплиниран подход за оценяване и подобряване ефективността на процесите на управление на риска.

В резултат на направените анализи и представените изследвания се приема хипотезата, че вътрешният одит е призван да предостави увереност на ръководството по отношение на законосъобразността, целесъобразността и ефикасността на взетите решения и тяхното изпълнение, както и по отношение на управление на риска, като в Министерството на отбраната на Република България, вътрешният одит е съобразен със спецификата и областта на действие на организацията, която одитира. Наличните проблеми при осъществяване на дейността по вътрешен одит, като например недостатъчен брой одитори, проблеми, свързани с липса на специален софтуер, който да подпомогне извършването на одита в реално време, липса на образователни програми в българските университети, насочени към одита в сферата на сигурността, както и липса на методика по отношение на начина на провеждане на одитната дейност могат да бъдат оптимизирани чрез проучване на чужд опит и подобряване на процедурните/методологическите дейности, свързани с одита в сектора на сигурността и отбраната.

#### IV. СПРАВКА ЗА ПРИНОСИТЕ В ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

Дисертационният труд е първият по рода си изследователски труд в България, насочен към изследване на проблемите на вътрешния одит в сектора на сигурността, в частност на Министерството на отбраната и възможностите и необходимостта от усъвършенстване на одитната дейност в този сектор.

В процеса на изследователската работа са получени резултати, които представляват приноси с научен и научно-приложен характер в областта на изследваната материя, като част от тях имат уникален за изследователската общност в страната характер.

Приносите с научен характер могат да бъдат посочени:

1. Доказана е по оригинален начин пряка връзка на одитна дейност от Древността до сега с развитието на производствените сили и обществените потребности, като са обобщени основните етапи на базата на ретроспективен подход.

2. Доказано и уточнено е съдържанието на понятийния апарат, свързан с одита, както и със сигурността като основно благо, осигурявано от съвременната държава.

3. Създаден и предложен е структуриран модел на организацията и функционирането на вътрешния одит в Министерството на отбраната на Република България.

Приноси с научно-приложен характер:

1. Обосновани и разкрити за пръв път у нас, по нов начин проблемите на вътрешния одит в сектора на сигурността и отбраната на Република България.

2. Формулирани и предложени са добри практики на вътрешния одит в САЩ, КНР, Австрия, Румъния и други, подходящи за прилагане в

сектора на сигурност и отбрана на Република България, в резултат на авторско проучване на вътрешния одит в съответните държави.

3. Създаден и предложен е инструментариум и методика за одит на програми и политики, осъществявани от дирекция „Вътрешен одит“ към Министерство на отбраната, с два авторски проекта за: процедури за провеждане на одит на програми и политики от дирекция „Вътрешен одит“ към Министерство на отбраната; процедури за изпълнение на одитен ангажимент на дейност в публични предприятия, в които министърът на отбраната упражнява правата на държавата върху дялове или акции.

## **V. ВНЕДРЯВАНЕ НА РЕЗУЛТАТИТЕ ОТ ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД**

Резултатите от дисертацията могат да бъдат използвани за развитието на държавната политика и нормативната уредба на одита в сектор сигурност и отбрана, конкретно в Министерството на отбраната на Република България.

Потребители на резултатите от научния труд могат да бъдат:

- Органите на държавната власт и техните административни структури, отговорни за формиране на държавната политика и стратегическия мениджмънт в сектора за сигурност и отбрана;

- Органите на държавната власт и техните административни структури, ангажирани с одитната дейност в публичния сектор на Република България. Предвид факта, че орган, който е отговорен за политиката за провеждане на одита в публичните организации, е Министерството на финансите (МФ), то се счита, че дадените препоръки и насоки могат да бъдат използвани и от МФ при развитие на вътрешния одит в страната.

- Академични институции в областта на сигурността, отбраната или публичните финанси, които подготвят специалисти в областта на финансовото управление, счетоводството или одитната дейност.

## **VI. СПИСЪК НА ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМАТА**

1. Златков, Сл., „Предизвикателствата пред вътрешния одит в публичния сектор“ – статия публикувана в електронно научно списание „Индустиални отношения и обществено развитие“, издание на Синдикат „Висше образование“ към КТ Подкрепа, бр.1/2021г., ISSN 2683-0167 (online), НАЦИД ID № 3480, индексирано в CEEOL (Central and Eastern European Online Library)

2. Златков, Сл., „Новите акценти в методологията по вътрешен одит“, Доклад към XVI Международна научна конференция на младите учени „Икономиката на България и Европейския съюз: Предизвикателството COVID-19“, Университет за национално и световно стопанство (УНСС), София, 12 февруари 2021 г., Издателство „Св. Григорий Богослов“, София, 2021 г. /под печат/.

3. Златков, Сл., „Релевантни аспекти на вътрешния контрол и независимостта на вътрешните одитори“, Доклад към XVI Международна научна конференция на младите учени „Икономиката на България и Европейския съюз: Предизвикателството COVID-19“, Университет за национално и световно стопанство (УНСС), София, 12 февруари 2021 г., Издателство „Св. Григорий Богослов“, София, 2021 г. /под печат/