| logo_ec_17_colors_300dpi | ЕВРОПЕЙСКА КОМИСИЯ  ЕВРОПЕЙСКА СЛУЖБА ЗА БОРБА С ИЗМАМИТЕ (OLAF)  Дирекция D Политика  Отдел D.2 Предотвратяване на измами |
| --- | --- |

**Наръчник**

**Ролята на одиторите от държавите членки за предотвратяването и откриването на измами**

**във връзка с европейските структурни и инвестиционни фондове**

**Опит и практика на държавите членки**

Съставен от работна група от експерти от държавите членки, ръководена и координирана от звеното за предотвратяване, докладване и анализ на измами в Европейската служба за борба с измамите (OLAF)

*ОТКАЗ ОТ ОТГОВОРНОСТ*

*Настоящият текст представлява работен документ, предназначен да улесни реализирането на европейските структурни и инвестиционни фондове (ЕСИФ) и да насърчи добрите практики. Той не е правно обвързващ за държавите членки, а предоставя на одитните органи общи насоки и препоръки за добра практика.*

*Тези насоки не засягат националното законодателство на държавите членки. Те следва да се тълкуват, и е възможно да бъдат адаптирани, като се вземат предвид националните правни уредби.*

*Настоящият наръчник не засяга тълкуването на Съда на ЕС и Общия съд или решения на Комисията.*

**ЗАБЕЛЕЖКА:**

**Настоящият документ не е обвързващ за държавите членки и не създава нови правила или задължения за националните органи. Той отразява добрите практики, служи единствено като указание и не трябва да бъде използван като правно или нормативно основание за одит или провеждане на разследване.**

Обобщение

Настоящият наръчник е изготвен чрез съвместна работна процедура, в която участваха експерти от държавите членки и OLAF. Бяха консултирани и службите на Комисията, отговарящи за европейските структурни и инвестиционни фондове (ЕСИФ), но като такива те не са съавтори на настоящия наръчник[[1]](#footnote-1). Целта на работната процедура бе да се развие сътрудничеството и съвместната работа между националните органи и службите на Комисията в групата за предотвратяване на измамите (която е част от COCOLAF[[2]](#footnote-2)) чрез разработването на практическо ръководство, което държавите членки и Комисията могат да използват като добра практика, като административен инструмент, както и като насоки и подкрепа за засилване на своите мерки и стратегии за борба с измамите.

В тази връзка държавите членки избраха темата, свързана с ролята на одиторите за предотвратяването и откриването на измами. Ролята на одиторите в защитата на финансовите интереси на ЕС е от решаващо значение. Тя се основава на ключовите принципи, установени от международните одитни стандарти, които трябва да се прилагат в специфичната правна рамка на ЕС, като се отчитат и националните правни уредби. С укрепването на правната уредба за европейските структурни и инвестиционни фондове за периода 2014—2020 г.[[3]](#footnote-3) по отношение на оценката на риска от измама и предотвратяването и откриването на измами ще нарасне ролята на националните одитори при удостоверяването на спазването от страна на отговорните органи на посоченото ново законодателство. Правната уредба за периода 2014—2020 г. изисква от държавите членки да разработят мерки за борба с измамите във връзка с управлението на средства на ЕС. Одиторите ще трябва да оценяват дали и как съответните управляващи органи и междинни звена отговарят на това изискване.

На семинар, в който участваха експерти от 11 различни държави членки, бе изтъкната необходимостта от наръчник, който би спомогнал за:

* повишаване осведомеността на одиторите относно ролята им за предотвратяването и откриването на измами, като се вземе предвид новата многогодишна финансова рамка за периода 2014—2020 г.;
* обмен на опит и добри практики между одиторите в различните държави членки.

Настоящият документ е резултат от тази работа. Той се базира на основните резултати от проведените по време на семинара обсъждания.

Бяха установени две основни аспекти на ролята, която одиторите играят по отношение на предотвратяването и откриването на измами, а именно:

* одитна роля: одиторите като независими структури отговарят за предоставянето на сигурност относно редовността и законосъобразността на операциите и отчетите на одитираните органи и относно правилното функциониране на системата в съответствие с определените изисквания;
* консултативна роля: одиторите могат да се правят препоръки за подобряване или за коригиране на слабости или пропуски в операции, сметки и системи. Това може да включва принос за адаптиране на законодателството.

Посочено беше и значението на специфично обучение за одиторите с цел повишаване на осведомеността за измамите.

Стана ясно също така, че подходите и практиките за предотвратяване и откриване на измами се различаваха, понякога значително, между държавите членки. Въпреки това съществуват много добри идеи, както и добри практики, които могат да бъдат обменени. Поради това настоящият наръчник включва голям брой примери.

Наръчникът включва също така практически инструменти, като например „План за реагиране на измами“, изготвен от национален орган, както и таблица, в която е обобщен потенциалният ключов принос на одиторите по отношение на предотвратяването и откриването на измами.

**Съдържание**

[Обобщение 3](#_Toc410393484)

[Въведение 6](#_Toc410393485)

[1. Одит и измами — правна уредба, приложима към европейските структурни и инвестиционни фондове (ЕСИФ) 9](#_Toc410393486)

[1.1. Правна уредба на ЕС 9](#_Toc410393487)

[1.2. Международна уредба 11](#_Toc410393488)

[1.3. Национална правна уредба 14](#_Toc410393489)

[2. Как одитите на системи помагат за предотвратяването и откриването на измами 15](#_Toc410393490)

[2.1. Одити на системи и предотвратяването на измами 15](#_Toc410393491)

[2.2. Одити на системи и предотвратяване на измами 21](#_Toc410393492)

[3. Как одитите на операции помагат за предотвратяването и откриването на измами 24](#_Toc410393493)

[3.1. Одити на операции и предотвратяването на измами 24](#_Toc410393494)

[3.2. Одити на операции и откриването на измами 26](#_Toc410393495)

[4. Специално обучение за предотвратяване и откриване на измами 32](#_Toc410393496)

[4.1. Въвеждащо обучение на нови одитори 33](#_Toc410393497)

[4.2. Непрекъснато обучение 33](#_Toc410393498)

[4.3. Помощ за обучение на други заинтересовани страни 36](#_Toc410393499)

[Заключение 37](#_Toc410393500)

[Приложение 1 — Основни правни разпоредби на ЕС за одитори 38](#_Toc410393501)

[Приложение 2 — Списък на 7-те критерия за оценка във връзка с ключово изискване № 7: „Ефективно прилагане на пропорционални мерки за борба с измамите“ 42](#_Toc410393502)

[Приложение 3 — Пример за план за реагиране на измами, изготвен от национален орган 44](#_Toc410393503)

[Приложение 4 — Примери за „червени флагчета“, които да бъдат проучени по време на одитите на операциите на програмата по линия на ЕСФ 49](#_Toc410393504)

[Приложение 5 — Таблица на възможния принос на одиторите за предотвратяването и откриването на измами при одити на системи и одити на операции 51](#_Toc410393505)

Въведение

През 2012 г. OLAF създаде процедура за сътрудничество с държавите членки, целяща обмен на опит и добри практики както между държавите членки, така и с Комисията. Тази процедура е организирана в рамките на групата на COCOLAF за предотвратяване на измамите. Тя е съставена от работна група от експерти от държавите членки и представители на OLAF, ГД „Регионална и селищна политика“, ГД „Трудова заетост, социални въпроси и приобщаване“ и ГД „Морско дело и рибарство“, които работиха в продължение на една година по конкретна тема, избрана от държавите членки. През 2014 г. държавите членки избраха темата „Ролята на одиторите за предотвратяването и откриването на измами“.

Настоящият документ беше изготвен като част от тази процедура. Той представлява наръчник, насочен към увеличаване на знанията и осведомеността на одиторите относно ролята им за предотвратяването и откриването на измами в европейските структурни и инвестиционни фондове (ЕСИФ). Настоящият наръчник не е обвързващ за държавите членки и не създава нови правила или задължения за националните органи. Неговата цел е да подпомогне одиторите в държавите членки да разширят своята осведоменост относно ролята си в борбата срещу измамите, както и своите познания за работните практики на колегите си в другите държави членки.

По тази причина настоящият наръчник се основава на примери за добри практики, предоставени от експертите на държавите членки, които взеха участие в работната група.

Въпреки че наръчникът е документ за добри практики, предназначен за одитните органи на държавите членки, той може да бъде също полезен за управляващите и сертифициращите органи във връзка с по-доброто разбиране както на ролята на одиторите за предотвратяването и откриването на измами, така и на необходимостта от пълно сътрудничество с одиторите с цел да се гарантира съответна защита на финансовите интереси на ЕС.

Законодателството на ЕС предоставя рамка за дейността на одитните органи по европейските структурни и инвестиционни фондове. В нея ясно са указани международните стандарти за одит, които предоставят насоки относно ролята на одиторите за предотвратяването и откриването на измами. В глава първа на настоящия наръчник тези общи правила са очертани, като се съдържат препратки към съответните национални правила.

Одиторите играят ключова роля в предоставянето на становище относно ефективното функциониране на системите за управление и контрол на оперативните програми, съфинансирани от ЕСИФ. В международните стандарти за одит се заявява, че основната отговорност за предотвратяването и откриването на измами е на лицата, натоварени с общото управление, и на ръководството на съответния орган. Одиторите обаче имат и роля в борбата срещу измамите, като трябва да помагат на държавите членки за изпълнението на техните задължения за предотвратяване, откриване и отстраняване на нередности и измами.

Одиторите следва да разглеждат измамата в много широк смисъл, включително корупция, изпиране на пари, незаконно присвояване и умишлено нарушение на правилата за възлагане на обществени поръчки[[4]](#footnote-4).

Одитните органи на държавите членки са законово отговорни за два основни вида одит: одити на системи и одити на операции. Тези два вида одити имат различни приложни полета и поради това техният потенциален принос за предотвратяването и откриването на измами ще бъде разгледан поотделно. На всеки от тях е посветена отделна глава от настоящия наръчник.

Подобно на много области, обучението е от ключово значение за осигуряването на ефективно и ефикасно изпълнение на задачите. То осигурява първоначално количество знания и специализирани умения, като се изхожда от основни принципи. От друга страна, посредством допълнителни обучения се помага на одиторите за поддържането на актуални познания, както и за запазването на високо равнище на производителност и знания. Одиторите се нуждаят от специално обучение, пряко свързано с тяхната роля в борбата с измамите. Това обучение следва да се основава на действителни случаи и ситуации. Глава 4 от настоящия наръчник е посветена на този въпрос, като са изложени някои основни идеи и примери.

В наръчника не се обсъжда дали одиторите трябва да играят роля за предотвратяването и откриването на измами. С него се цели одиторите да бъдат подкрепени в разширяването на своите знания и специализирани умения относно правилния начин и място за влагане на време и ресурси, така че да нарасне приносът им в борбата с измамите. Добрите практики, описани в настоящия наръчник от експертите на държавите членки, следва да спомогнат за постигането на тази цел.

OLAF би искала да благодари за техния принос на следните експерти:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Оливер ГРОС | Естония | Отдел за финансов контрол (ОФК) на Министерството на финансите |
| Атила ГАЙАШ  и Андраш ПАТИ | Унгария | Национална данъчна и митническа  администрация — Борба с измамите — Координационна служба |
| Пол ХЕРОН | Ирландия | Одитен орган на ЕФРР (Министерство на публичните разходи и реформи) |
| Кештутис ЗИМБА | Литва | Националната сметна палата на Литва — Одитен отдел 8 |
| Марк САИД | Малта | Кабинет на министър-председателя — Отдел за вътрешен одит и разследвания |
| Петер ВЛАСВЕЛД | Нидерландия | Одитен орган — Одитен отдел „Централно управление“ — Министерство на финансите |
| Богдан ТАРЛЕА | Румъния | Отдел „Борба с измамите“ (ОБИ) |
| Катарина СИМУНОВА | Словакия | Министерството на финансите, отдел „Одитен орган“ |
| Мара СИМИЧ | Обединено кралство | Министерството на труда и пенсиите, Финансова група, вътрешен одит и разследвания |

1. Одит и измами — правна уредба, приложима към европейските структурни и инвестиционни фондове (ЕСИФ)

# **1.1. Правна уредба на ЕС**

В член 317 от Договора за функционирането на Европейския съюз се изисква добро управление при използването на бюджета на ЕС от държавите членки в сътрудничество с Комисията. В него се предвиждат също „*контрол и одит при изпълнението на бюджета, както и отговорностите, които произтичат от това*“.

В член 310 и член 325 от Договора за функционирането на Европейския съюз се изисква Комисията и държавите членки да се борят с измамата и всяка   
незаконна дейност, която може да накърни финансовите интереси на ЕС. Необходимо е държавите членки да приемат същите мерки за борба с измамата, засягаща финансовите интереси на ЕС, каквито предприемат за борба с измамата, засягаща собствените им национални финансови интереси.

Като част от това споделено управление, в член 59, параграф 2, буква б) от Финансовия регламент[[5]](#footnote-5) [[6]](#footnote-6) на държавите членки се предоставя основната отговорност за предотвратяването, откриването и коригирането на нередностите и измамите. Поради това държавите членки трябва да изградят солидни системи за управление и контрол, които да гарантират добро финансово управление, прозрачност и недопускане на дискриминация.

За новия програмен период 2014—2020 г. в член 125, параграф 4, буква в) от Регламента за общоприложимите разпоредби (ЕС) № 1303/2013[[7]](#footnote-7) [[8]](#footnote-8) („РОР“) от управляващите органи се изисква да създадат ефективни и пропорционални мерки за борба с измамите при отчитане на установените рискове. В член 124, параграф 2 от посочения регламент се предвижда определянето на управляващите органи въз основа на доклад и становище[[9]](#footnote-9) на независима одитна структура, която прави оценка на определянето на базата на критериите, определени в приложение XIII към РОР. Комисията публикува ръководство за процедурата за определяне[[10]](#footnote-10) с цел подпомагане на одитните органи в изпълнението на тази задача.

В член 59 от Финансовия регламент също така се определят общите изисквания към одитните органи при споделено управление. Три са основните предмети на одитите:

* системи за управление и контрол;
* разходи/операции; както и
* годишни отчети и декларации за управление.

В член 59 от Финансовия регламент и в член 127 от РОР се предвиждат три основни вида одит при споделено управление:

1. одити на системи по отношение на правилното функциониране на системата за управление и контрол на оперативната програма;
2. одити на операции, както и на подходяща извадка от операции въз основа на декларираните разходи;
3. одити на годишни счетоводни отчети и декларации за управление.

Одитните структури, отговарящи за тези одити, трябва да бъдат независими и трябва да изпълняват функциите си и да представят становище в съответствие с международно приетите стандарти за одит. Това становище трябва да включва гаранции за законосъобразността и редовността на разходите, както и за функционирането на системите за контрол.

В таблица 1 от приложение IV към Делегиран регламент (ЕС) № 480/2014[[11]](#footnote-11) на Комисията се съдържа списък на ключовите изисквания за системите за управление и контрол на управляващите органи, които подлежат на оценка през програмния период 2014—2020 г. За първи път сега в този списък като ключово изискване за управляващите органи и междинните звена са включени мерки за борба с измамите. Одитните органи вече ще трябва да оценяват дали е изпълнено ключово изискване № 7 („Ефективно прилагане на пропорционални мерки за борба с измамите“). Това означава, че за създадените системи за контрол с цел предотвратяване и откриване на измами ще се изисква повишено специално внимание и докладване в сравнение с предишния програмен период.

Въпреки това, в съответствие с член 30, параграф 2 от гореспоменатия делегиран регламент, сам по себе си сериозен недостатък в ключовото изискване за мерки за борба с измамите не е достатъчен, за да се определи сериозен недостатък в ефективното функциониране на системата за управление и контрол, а трябва да бъде съчетан с доказателства за пропуск в някое от останалите ключови изисквания, посочени в таблица 1 от приложение IV към същия регламент.

Комисията издаде насоки под названието „Оценка на риска от измама и ефективни и пропорционални мерки за борба с измамите“[[12]](#footnote-12) за държавите членки и програмните органи в ЕСИФ. Това ръководство съдържа допълнителни насоки за одитните органи относно проверката на спазването на член 125, параграф 4, буква в) от страна на управляващите органи. В приложение 4 към посочените насоки на одитните органи е предоставен примерен контролен списък за оценка на начина, по който управляващите органи и междинните звена спазват разпоредбите на член 125, параграф 4, буква в). Той може да бъде част от контролните списъци, използвани от одитните органи при извършването на одит на системите.

Струва си също да се спомене член 148, параграф 4 от РОР, който предвижда, че независимо от принципа на пропорционален контрол на оперативните програми, одитният орган може да провежда одити на операциите, в случай че оценката на риска или одитът, извършен от Европейската сметна палата, установи специфичен риск от нередност или измама. Такъв е случаят, ако са налице доказателства за сериозни недостатъци в ефективното функциониране на системата за управление и контрол на съответната оперативна програма[[13]](#footnote-13).

# 1.2. Международна уредба

Правната уредба за периода 2014—2020 г. изисква при извършването на одити придържане към „международно приетите стандарти за одит“[[14]](#footnote-14). Съществуват три основни групи международни одитни стандарти, а именно:

1. Съвет по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (СМОССИС) в рамките на Международната федерация на счетоводителите.
2. Международните стандарти на върховните одитни институции (МСВОИ), издадени от Международната организация на върховните одитни институции.
3. Стандартите на Института на вътрешните одитори.

И трите групи стандарти предоставят подобни указания относно задълженията на одиторите относно откриването на измами.

**Международна федерация на счетоводителите**

Сред 36-те стандарта на СМОССИС МОС 240 се занимава с „Отговорностите на одитора относно измами при одита на финансовите отчети“. В посочения стандарт се определят следните принципи:

1. От одиторите се очаква да открият измама само ако тя надхвърля прага на същественост.
2. Ако одиторите имат съмнение за измама, от тях се очаква да предприемат по-нататъшни стъпки.
3. При планирането на своите одитни дейности одиторите следва да имат предвид специфични фактори за риск от измама. За тази цел следва да се счита, че съществеността има качествени аспекти.
4. За получаването на разумна степен на сигурност отговорност на одитора е да поддържа отношение на професионален скептицизъм по време на одита. Това включва нестандартни мислене и действие.
5. Особено внимание трябва да се обърне на комуникацията и документацията в случаите, в които съществува съмнение за измама.

Съгласно МОС 330 „Одитни процедури в отговор на оценените рискове“ от одитора се изисква да се определи общ отговор, чиято цел е адресирането на оценените рискове от съществени отклонения поради измама на ниво финансов отчет. Съществува обаче неизбежен риск, че някои съществени отклонения могат да не бъдат открити, особено когато те са резултат от измама.

**Международна организация на върховните одитни институции**

МСВОИ 1240 се занимава с „Отговорност на одитора относно измами при одита на финансовите отчети“. В него се прави пряко позоваване на Международен одитен стандарт (МОС) 240 (вж. по-долу) и се предоставят допълнителни насоки за одитори в публичния сектор. По-специално в него се заявява:

* „... може да съществуват обществени очаквания одиторите в публичния сектор да оповестят някакви несъответствия с правомощията, установени по време на одита, или да докладват относно ефективността на вътрешния контрол. Тези допълнителни отговорности и съответните рискове от измама трябва да се взимат предвид от одитора в публичния сектор при планирането и извършването на одита“ (стр. 4).
* „В съответствие с параграф 43 на МОС относно комуникации с лица извън одитирания обект, в публичния сектор изискванията за докладване на измама могат да бъдат предмет на специални разпоредби на одитния мандат или свързаното законодателство или наредба. Такива лица могат да включват регулаторни органи и органи за принудително изпълнение. В някои страни може да съществува задължението индикациите за измама да се предоставят на следствените органи и дори да се сътрудничи с такива органи с цел определяне дали е налице измама или злоупотреба. В други страни одиторите в публичния сектор може да са задължени да докладват обстоятелства, които могат да са индикатор за възможност за измама или злоупотреба на компетентния орган по юрисдикция, на подходящ орган на правителството или законодателя като прокуратура, полицията и (ако се предвижда от законодателството) на засегнати трети страни. Одиторите в публичния сектор трябва да не се намесват в потенциални разследвания или съдебни производства. Одиторите в публичния сектор трябва да познават приложимите закони и наредби във връзка с докладването, комуникацията и документацията на индикации или подозрения за измама. Освен това одиторите в публичния сектор разглеждат необходимостта от получаване на правна консултация при въпроси, свързани с индикации за измама“ (стр. 21).

**Институт на вътрешните одитори**

В Международните стандарти за професионалната практика по вътрешен одит, публикувани от Института на вътрешните одитори, са формулирани следните общи принципи по отношение на рисковете от измама и откриването на измами чрез дейности за получаване на сигурност и одити:

1. Вътрешните одитори задължително трябва да притежават   
   достатъчно знания, за да могат да оценят риска от измама и начина, по   
   който той се управлява от организацията, но от тях не се очаква да   
   притежават експертните познания на лица, чиито основно задължение е   
   разкриването и разследването на измами (стандарт 1210.A 2).
2. Вътрешните одитори задължително трябва да полагат   
   професионална грижа, като вземат под внимание [...] вероятността от съществени грешки, измами или несъответствия...[[15]](#footnote-15) (стандарт 1220.A 1).
3. Вътрешният одит задължително трябва да оценява възможността   
   за наличие на измами и това как организацията управлява риска от измама (стандарт 2120.A 2).
4. В процеса на определяне на целите на ангажимента вътрешните   
   одитори задължително трябва да имат предвид вероятността за наличието   
   на съществени грешки, измами и несъответствия (стандарт 2210.A 2).

Всички тези стандарти изтъкват две различни роли на одиторите:

1. одитна роля: одиторите като независими структури отговарят за даването на сигурност относно редовността и законосъобразността на операциите и отчетите на одитираните организации и относно правилното функциониране на системата в съответствие с определените изисквания;
2. консултативна роля: одиторите могат да правят препоръки за подобряване или за коригиране на слабости или пропуски в операции, отчети и системи, които могат да включват препоръки за подобряване на законодателството.

Тези различни роли в предотвратяването на измамите и откриването на измамите ще бъдат доразвити в следващи раздели на настоящия наръчник.

# 1.3. Национална правна уредба

В допълнение към правната уредба на ЕС някои (но не всички) държави членки са включили разпоредби в националното законодателство с цел по-доброто определяне на одитните процедури.

Правната уредба на ЕС е доста обща и оставя свобода на действие на държавите членки. Те могат да структурират и извършват одити в съответствие със своите правила, организационна структура и принципи. Това трябва да се вземе предвид, когато се разглежда ролята на одиторите за предотвратяването и откриването на измами.

**Примери, илюстриращи различията между държавите членки**

**В Естония** с правителствено постановление № 125 от 8 май 2007 г. се определя рамката за извършване на одити в областта на структурната помощ. В нея при одитирането на операции, съфинансирани от ЕС, от одитния орган се изисква да се придържа към определението за вътрешен одит, етичния кодекс, международните стандарти за професионални практики в областта на вътрешния одит и практическите препоръки, публикувани от Института на вътрешните одитори.

**В Нидерландия** установените от Международната федерация на счетоводителите МОС са транспонирани в национално законодателство, което се прилага по отношение на регистрираните счетоводители, и съответно одиторите са задължени да използват тези стандарти в своята професионална практика.

2. Как одитите на системи помагат за предотвратяването и откриването на измами

Целта на одита на система е да се получи разумна степен на сигурност, че системата за управление и контрол функционира ефективно и ефикасно, така че да предотвратява грешки и нередности (включително измами), като при появата на такива системата е в състояние да ги открие и коригира.

При извършването на своята работа одиторите могат да открият слабости в системата, които налагат действия в самата система. Одиторите имат ключова роля в това отношение. По-специално те са длъжни да привлекат вниманието на управляващия и сертифициращия орган към евентуални слабости. Тези органи носят основната отговорност за прилагането на решения за преодоляване на откритите пропуски, което да спомогне за предотвратяването на измами.

Одиторите могат да се натъкнат на обстоятелства, които сочат евентуално извършена измама. В тези случаи те трябва да уведомят незабавно съответния орган за по-нататъшни действия. Такива органи могат да бъдат управляващите органи, правоприлагащите служби или OLAF в зависимост от елементите на съмнението за измама и от съответните национални процедури за уведомяване за измами. Това ще спомогне за откриването на измами.

# 2.1. Одити на системи и предотвратяването на измами

Предотвратяването на измами се превърна в тема сама за себе си. Правната уредба за периода 2014—2020 г. изисква от държавите членки допълнителни стъпки за предотвратяването на измами. За оперативните програми по ЕСИФ мерките за борба с измамите са обхванати в РОР, в който от управляващите органи се изисква да създадат ефективни и пропорционални мерки за борба с измамите въз основа на оценка на риска от измама. Разпоредбите включват изискване към одитните органи да предоставят оценка на функционирането на системите за управление и контрол в рамките на оперативни програми, включително оценка на създадените мерки за борба с измамите[[16]](#footnote-16).

2.1.1 Одитна роля

Съгласно МСВОИ 1240 и МОС 240:

* отговорността за предотвратяване и разкриване на измами е на лицата, натоварени с общото управление, и на ръководството на организацията;
* одиторите следва да извършват оценка на риска отклоненията във финансовите отчети да са възникнали в резултат на измама; и
* одиторите следва да докладват случаите на съмнение за измама на лицата, натоварени с общото управление, и на ръководството, а също и на регулаторните и правоприлагащите органи.

В информационната бележка относно индикатори за измами във връзка с Европейския фонд за регионално развитие, Европейския социален фонд и Кохезионния фонд[[17]](#footnote-17) се отбелязва, че „*като се водят от нормален професионален скептицизъм, одиторите трябва да бъдат особено внимателни относно възможностите за измама, като например слабости на контрола в системите за управление и контрол*. *Особено ако уредбата за управление и контрол може да бъде считана за изложена на висока степен на риск, на одиторите се препоръчва да отправят запитвания към управляващите органи относно мнението им за риска от измама с цел да проверят създадените мерки за борба с измамите“*.

В **МОС 240** описанието на професионален скептицизъм е следното: „***Отношение, което включва подход на мислене „поставяне под въпрос“, запазване на повишено внимание към условия, които могат да посочват възможно отклонение, независимо дали дължащо се на грешка или измама, и критична оценка на одитните доказателства***“. Това означава например, че дори ако предадените на одитора документи да удостоверяват правилното и законосъобразно положение на нещата, той трябва да прояви предпазливост и сдържаност. При преценка на одитора, че е налице риск от измама, той може да реши да се извършат допълнителни тестове и проверки, включително разширяване на обхвата на одита.

**2.1.1.1. Одитна стратегия**

В член 127, параграф 4 от Регламент (ЕС) № 1303/2013 се изисква от одитните органи в рамките на осем месеца от приемането на оперативна програма да изготвят стратегия за одит за извършването на одити. От значение е одитният орган да обхване адекватно в този документ предотвратяването и откриването на измами в рамките на изпълнителните органи.

През 2014 г. Комисията изготви насоки относно одитната стратегия[[18]](#footnote-18). В раздел 3 от посочените насоки относно оценката на риска се препоръчва одитните органи да разработят система за оценка на риска с цел да дадат приоритет на програма от одити на системи. Препоръчва се извършването на цялостна оценка на риска чрез използване на таблица за оценка на риска, която включва както присъщите, така и контролните рискови фактори.

В раздел 4.2 от насоките относно одитната стратегия прилагането на ефективни и пропорционални мерки за борба с измамите, подкрепени от оценка на риска от измама, е посочено като специфична тематична област, която следва да бъде обхваната.

**2.1.1.2. Оценка на системите за управление и контрол**

Член 72, буква з), член 122, параграф 2 и член 125, параграф 4, буква в) от Регламента за общоприложимите разпоредби и таблица 1 от приложение IV към Делегиран регламент (ЕС) № 480/2014 се позовават на ключово изискване № 7, което се отнася до „*ефективно прилагане на пропорционални мерки за борба с измамите*“. Това ключово изискване е разделено от своя страна на седем ключови критерия, които са изброени в приложение 2 към настоящия наръчник. През програмния период 2014—2020 г., въпреки че това не е изрично изискване в регламента, за първи път от одитните органи ще се изисква да проверяват мерките за борба с измамите в оценката си на системите за управление и контрол.

Комисията изготви актуализирани насоки, в които е изложена обща методика за оценка на системите за управление и контрол в държавите членки[[19]](#footnote-19). На одитните органи се препоръчва настоятелно да прилагат очертаната в тези насоки методика при оценяването на системите за управление и контрол на управляващите органи и междинните звена .

Одитните органи трябва да имат предвид, че е необходимо управляващите органи да възприемат инициативен, структуриран и целенасочен подход към управлението на риска от измама и да създадат мерки за борба с измамите, които са ефикасни и пропорционални, като отчитат установените рискове.

В съответствие с тези принципи насоките „Оценка на риска от измама и ефективни и пропорционални мерки за борба с измамите“, изготвени от Европейската комисия, предоставят на одитните органи инструмент за оценка на създадените от управляващите органи мерки за борба с измамите. Този инструмент представлява контролен лист, съдържащ се в приложение 4 към насоките.

При планирането на одити на системи от одиторите ще се изисква да правят оценка на риска във връзка със средата на действие на одитираните органи.

Това означава, че одиторите трябва:

* да разбират дейностите на одитирания орган и средата, в която те се осъществяват;
* да проследят изпълнението на препоръките от предишни одити;
* да оценят системата за вътрешен контрол на одитирания орган;
* да установят и оценят рисковете, включително риска от измама.

По-конкретните ключови въпроси, които да бъдат зададени относно измами, включват (неизчерпателен списък):

* Съществува ли конкретна процедура за оценка на риска от измама и колко често се прилага?
* Какъв е общият подход към измами? Дали води началото си от висшия ръководен състав (напр. тон на комуникацията от страна на най-висшите служители)?
* Съществува ли конкретна политика, включително в националното законодателство, относно измами, злоупотреби и неправилна употреба на безвъзмездни средства? Какви са последиците, когато е открита измама, злоупотреба или неправилна употреба на безвъзмездни средства? Има ли санкции за това?
* Провежда ли се безпристрастна процедура за подбор на кандидати/проекти?
* Обръща ли се специално внимание при проверките на управлението на откриването на измами?
* Дали одитирания орган оценява правилно рисковете от измама? Създадени ли са подходящи ответни мерки?
* Дали някои от мерките за контрол на одитирания орган са уязвими на условия, които увеличават вероятността от измама (преднамереност/натиск, възможности и отношение/самооправдание)[[20]](#footnote-20)? Предприети ли са действия за намаляване на тяхното потенциално въздействие?
* Съответства ли системата за вътрешен контрол на правните изисквания относно мерките за борба с измамите? Съществуват ли процедури за намаляване на възможностите за измама (напр. наличието на подробни контролни списъци, привличане на повече участници в процеса на вземане на решения, прилагане на принципа на „четири очи“ в проверките, които се извършват, и т.н.)

Полезни източници на информация могат да бъдат (неизчерпателен списък):

* срещи в одитирания орган с висшето ръководство и служителите за възлагане на обществени поръчки;
* процедурните наръчници на одитирания орган;
* преглед на контролния списък, използван при проверките на управлението, за да се гарантира, че предотвратяването и откриването на измами са адекватно обхванати;
* преглед на схемите за предоставяне на безвъзмездни средства по оперативната програма, които не са предмет на покани за представяне на предложения;
* информация, предоставена на одитора от правоприлагащите служби и регулаторните органи, относно рискови области, свързани с функционирането на одитирания орган (би било добра практика одиторите да сключват споразумения с тези органи за обмен на знания, информация, резултати от своите дейности и т.н.);
* информация по линия на процедурата за подаване на сигнали;
* преглед на възможните връзки между няколко участващи операции и организации;
* информация от инструменти за отчитане на риска (напр. Arachne);
* базата данни „Система за управление на нередности“, в която се съхраняват докладите на държавите членки до OLAF.

**В Румъния** националните одитни органи и Отделът за борба с измамите (ОБИ) са подписали споразумение за съвместна работа, което включва:

• двустранни консултации относно изготвянето на ново законодателство по свързани с измамите въпроси, които имат влияние върху основната дейност на одитните органи и ОБИ;

• организиране на срещи, конференции и споделено обучение;

• уведомяване на ОБИ от страна на одитните органи за случаи на потенциална измама;

• обмен на информация по случаи на измама, за да се оцени рискът от измама;

• при писмена заявка достъп на одитните органи до базата данни на ОБИ (и по-специално системата за управление на нередностите);

• два пъти в годината съобщаване на одитните органи от страна на ОБИ на списък на проверяваните органи.

При подбора на извадка на контролни поетапни проверки на практическото функциониране на системата за управление и контрол одиторите следва да използват методи за случаен подбор (или други методи, определени в международните одитни стандарти). Те не трябва да се опитват да подбират потенциални случаи на измама (напр. въз основа на информация, предоставена от правоприлагащите служби и регулаторните органи). Това може да доведе до грешна оценка на функционирането на системата за управление и контрол на одитирания орган, тъй като в извадката могат да преобладават случаи на измама. Тези видове случаи обаче биха могли да бъдат подбрани като допълнителна извадка, за да се оценят конкретно процесите на управление на измами.

Одитните органи следва да извършват своите одити на системи по отношение на мерките за борба с измамите на възможно най-ранен етап от програмния период и с необходимата честота. Те следва също така да извършват систематично преглед на прилагането на ефективни и пропорционални мерки за борба с измамите на равнището на междинните звена като част от програмата си за одити на системите[[21]](#footnote-21).

**Примери за слабости в системата, които могат да имат отражение върху измамите[[22]](#footnote-22)**

* + Липсата на обучение за служителите в управляващите органи за идентифицирането на „червени флагчета“[[23]](#footnote-23): това би могло да доведе до пропускането на невярна, неточна или непълна документация (като например фактури, банкови гаранции, сертификати за извършени работи, данъчни удостоверения, счетоводни отчети, технически документи и др.).
  + Липсата на специфични проверки дали лица, участващи в изготвянето на изискванията за дадена тръжна процедура, имат личен или икономически интерес в търга. (Например случай, когато участник в търга, определен по-късно за изпълнител, изготвя сам изискванията и ги връчва на възлагащите органи единствено за да се докаже, че тръжната документация е публикувана съгласно правилата.).
  + Липсата на специфични проверки дали лица, участващи в процеса на вземане на решения, имат личен или икономически интерес в решението, което трябва да бъде взето. (Например ситуация, когато служителите на управляващ орган преднамерено несправедливо облагодетелстват конкретен бенефициер, като нарушават приложимите правила и процедури и дават възможност на бенефициера да получи безвъзмездни средства, които той няма право да получи, тъй като не отговаря на правните критерии за финансирането.).
  + Липсата на информация от инструменти за отчитане на риска (напр. Arachne).

**Ако в резултат на извършения одит на система одиторът констатира нередности или очевидна липса на мерки за контрол, той следва да докладва тези проблеми и да изготви подходящи препоръки, с които се подобрява функционирането на системата за управление и контрол и се спомага за предотвратяването на измами. Резултатите от одитите на системи следва също така да се вземат предвид при планирането на одитите на операции.**

2.1.2. Консултативна роля

В МОС 240 от одиторите се изисква да отчетат недостатъците и пропуските в системата за вътрешен контрол на одитирания орган и да информират лицата, натоварени с общото управление на тези субекти, относно тези несъвършенства. Благодарение на своя опит и знания за средата одиторите могат да посочат коригиращи мерки и решения за отстраняването на евентуални слабости. Те могат също така да се възползват от своя по-широк опит и да посочат поуки, които да бъдат извлечени, и нови „*червени флагчета*“. Така познания за начините за установяване на случаи на потенциална измама могат да бъдат споделени между одиторите и служителите на управляващите и сертифициращите органи (вж. глава 4 от посочения документ за обучение).

Въз основа на тези „*извлечени поуки*“ одиторите могат също да предоставят съвети и да допринасят ефективно за борбата срещу измамите при изготвянето на ново законодателство.

**В Нидерландия** одитният орган е част от правителствената централна одитна служба, която се намира в Министерство на финансите. Той има консултативна роля при създаването на националното законодателство. Органът се съсредоточава върху предотвратяването на злоупотребите и неправилната употреба на безвъзмездните средства, като проверява въз основа на своите знания и практически опит дали предвидените в проекта на законодателен акт правила са приложими и могат да бъдат одитирани на практика.

# 2.2. Одити на системи и предотвратяване на измами

2.2.1. Одитна роля

В раздел 4 от МОС 240 относно отговорностите на одитора относно измами при одита на финансовите отчети се заявява, че отговорността за предотвратяване и разкриване на измами се носи от лицата, натоварени с общото организационно управление, и на ръководството на одитирания орган.

Ако при извършването на своя одит на системи обаче даден одитен орган установи съмнение за измама, той трябва незабавно да реагира, за да защити бюджета на ЕС и националните бюджети. Наличието на предварителна добре позната процедура може да улесни процеса на вземане на решения в случай на потенциална измама.

**В Ирландия** одитният орган по линия на ЕФРР е разработил план за реагиране на измами, който да бъде използван от одиторите, когато при одит на системи или одит на операции имат съмнение за измама. Целта е да се гарантира, че „**се предприемат навременни и ефективни действия**“. В документа е посочено как да се процедира при открит случай на потенциална измама, за да се гарантира, че одитният орган докладва правилно случая на съответните органи, като същевременно се гарантира, че сроковете за годишното докладване не са изложени на риск в резултат на евентуално разследване. Копие от този план е включен в приложение 4 към настоящия наръчник.

Ако се прилагат правилно, наличните мерки и механизмите на вътрешен контрол и надзор следва да намалят възможността за извършване на измама, но не я правят невъзможна. Честите и внимателно подбрани одити в чувствителни области са полезен инструмент за одиторите. Те могат да спомогнат за идентифицирането на системни слабости в мерките за борба с измамите, а също и за откриването на случаи на потенциална измама. Ето защо тематичните одити са полезни инструменти.

В съответствие с МОС 240 одиторите трябва да разработят одитни процедури въз основа на оценка на риска, които им позволяват да получат разумна степен на сигурност, че е открита всяка съществена вреда, причинена от измама.

Характерен за всеки одит е присъщият риск да не бъдат открити значителни недостатъци в системата за вътрешен контрол дори ако одитът е правилно планиран и извършен. Одиторите са длъжни да проявяват особена професионална бдителност и стриктна аналитична преценка, тъй като измамите включват извършването на действия с цел да се прикрие съществуването им, като например тайни споразумения между няколко души, подправяне на документи, укриване или непредставяне на документи, данни или информация.

Професионалният скептицизъм е от ключово значение. Одитните доказателства трябва да се оценяват критично. Например одиторите следва да проявят повишено внимание по отношение на:

* одитни доказателства, които противоречат на други получени одитни доказателства;
* информация, която поставя под въпрос надеждността на документите и отговорите на проучващите запитвания, които ще бъдат използвани като одитни доказателства; и
* условия, които може би са индикатор за възможна измама*[[24]](#footnote-24)*.

Ако въз основа на своята професионална преценка[[25]](#footnote-25) даден одитор счита, че съществуват признаци за потенциална измама, той трябва да проведе допълнително разследване. Той може да вземе решение да извърши допълнителни тестове и проверки, като разшири обхвата на одита.

Одиторът може да заключи, че потенциалната измама засяга цялата система или само част от нея, или той може да заключи, че са налице един или повече изолирани случаи на потенциална измама. Във всички случаи той трябва да реагира бързо и да информира съответните органи, като отчита всички обстоятелства около случая (случаите). Одиторът трябва да анализира въз основа на откритите доказателствата стриктно и внимателно положението и структурата на доказателствата, на които се основава констатацията, и да вземе решение кого да уведоми.

На първо място, вероятно най-подходящо е да бъдат информирани лицата, които са натоварени с общото управление на одитираната структура, ако няма основание да се счита, че те участват в случая (случаите). При бенефициерите съфинансираното управление се осъществява от управляващи органи или междинни звена. В противен случай одиторът е длъжен да уведоми за случая (случаите) директно съдебните органи, без да се засяга националното законодателство относно поверителността на информацията, получена по време на одит.

Одиторите също са длъжни да информират отговорните национални органи, които трябва да информират Комисията (OLAF) за случаите на нередности и съмнения за измама в съответствие с приложимите секторни правила за докладване на нередности[[26]](#footnote-26).

2.2.2. Консултативна роля

Ако одиторът заключи, че потенциалната измама засяга самата система на управление, той трябва да информира лицата, натоварени с общото управление, освен ако е възможно участието на тези лица в потенциалната измама. В съответствие с член 127, параграф 5, буква б) от РОР той/тя трябва да даде становище по предложените и корективните действия, ако такива са необходими. Одиторите могат да имат значителен принос в тази връзка, а техните становища ще бъдат особено полезни за лицата, натоварени с общото управление, за адаптирането или коригирането при необходимост на вече създадените мерки.

Както бе отбелязано в раздел 2.1.2, одиторите могат да използват декларациите, направени при извършването на своите одити, за да си набавят познания относно областта и да установят ключовите елементи, които ще им помогнат да разберат по-добре условията за измама и методите за ефективно противодействие. Одиторите могат да се позовават и на добрите практики, установени по време на одитите, които не са показали слабости. Те могат да използват всички тези „извлечени поуки“, за да споделят опита си със заинтересованите страни.

Одиторите могат да имат различни нива на консултативен принос. Те могат да помогнат, като окажат подкрепа на управляващите органи, междинните звена и сертифициращите органи при разработването на своите:

* анализ на риска;
* „червени флагчета“;
* политики и мерки за борба с измамите;
* обучение.

Подкрепата от одиторите обаче не трябва да поставя под въпрос тяхната независимост. Одиторите не трябва да бъдат част от процеса на вземане на решения относно документи, които ще трябва да оценяват по време на своя одит.

Знанията, придобити от одиторите, следва да бъдат споделяни между одиторите и при необходимост, да се обсъждат с полицията, съдебните органи и правните служби. За повече подробности, вж. глава 4 по-долу.

3. Как одитите на операции помагат за предотвратяването и откриването на измами

Одитите на операции се извършват, за да се получи разумна степен на сигурност относно законосъобразността и редовността на разходите, декларирани пред Комисията. Одитите трябва да се основават на представителни извадки. Представителната извадка може да бъде операция, проект в рамките на операция или искане за плащане от бенефициера, декларирано пред Комисията.

Предвид естеството на одитите на операции приносът на одитора за предотвратяването на измами при извършването на одити на операции може да бъде сравнително ограничен. Въпреки това, одиторите могат да установят специфични слабости, които произтичат от повтарящи се схеми на измама. Одиторите могат да изготвят препоръки за подобряване на системата въз основа на своите констатации по време на одитите на операции. Ето защо това е част от ролята на одитора, свързана с предотвратяването на измами.

Одитите също могат да доведат до откриването на отделни случаи на измама. Това вече спада към ролята на одитора, свързана с откриването на измами.

# 3.1. Одити на операции и предотвратяването на измами

В Делегиран регламент № 480/2014 на Комисията са предоставени някои разяснения на начина, по който следва да бъдат извършвани одитите на операции. По-специално в член 27, параграф 5 се изисква одитните органи да разширят своите одити, когато е видно, че установените проблеми са от системен характер и следователно създават риск за други операции по оперативната програма. В допълнение на това в член 28, параграф 12 се заявява, че: „Когато бъдат открити нередности или риск от нередности, одитният орган решава въз основа на професионална преценка дали е необходимо да одитира чрез допълнителна извадка още операции или части от операции, които не са били одитирани чрез случайната извадка, за да се отчетат установените специфични рискови фактори“.

Следователно възможността да се извърши одит на допълнителна извадка може да послужи като инструмент за одитния орган да съдейства активно за предотвратяването на измами, когато може да се подозира дейност с цел измама.

3.1.1. Одитна роля

При извършване на одита на операции одиторите също така:

* установяват и оценяват всички вътрешни и външни рискове и заплахи, които могат да се отразят отрицателно върху допустимостта на разходите или да причинят нередност или измама;
* разглеждат заобикалящата среда и контекста на одитирания орган, като се съсредоточават върху областите с повишен риск от измама, включително разглеждане на информация за заинтересованите страни, доставчиците и използване на инструменти за анализ на риска (напр. Arachne) или други подобни инструменти на информационните технологии;
* установяват потенциално измамно поведение; и
* ако е необходимо, обменят информация с правоприлагащите органи (напр. полицейски служби, правоприлагащи агенции, OLAF и т.н.) в съответствие с европейските, международните и националните разпоредби.

Това помага на одиторите да си съставят мнение относно потенциалните рискови области, върху които да съсредоточат вниманието си при извършването на одити. При установяването на нередности одиторите трябва да използват цялата подкрепяща документация, която им позволява да направят заключение относно потенциалното наличие на измама. Ако е необходимо, одиторите вземат мерки за извършването на допълнителен преглед, включително допълнителни одити, за да установят мащаба на тези проблеми, и отправят препоръки за необходимите корективни действия. Одиторите следва да разглеждат настоящето, т.е. как да реагират пряко и непосредствено на откритите нередности. Доколкото е възможно, одиторите следва също да обмислят бъдещето и да определят дали биха могли да бъдат предложени и приложени превантивни мерки, за да се избегнат нередности в бъдеще.

Одиторите могат също така да правят заключения, свързани с предотвратяването на измами, дори в ситуации, при които не са установени потенциални измами. Това може да се случи, когато одитът на операции въз основа на извадка установи някои области на рискове или слабости.

3.2.1. Консултативна роля

Консултативната роля на одиторите допълва тяхната одитна роля. Ако при извършване на своите одити на операции одиторите установят добри превантивни практики, те трябва да обмислят тяхното събиране и споделяне със съответните заинтересовани страни. Хората, които прилагат добри практики в ежедневната си дейност, често не съзират доброто качество на своята работа и поради това е малко вероятно да ги споделят с други. Одиторите могат да играят ключова роля в тази област. Тъй като извършват множество одити, те разполагат с широк поглед върху добрите практики и поради това следва да спомогнат за откриването и споделянето им.

Одиторите трябва също да препоръчват корективни действия при откриване на проблеми. Много полезно за заинтересованите страни би било изготвянето на обзор на измамните практики, разкрити в държавата или в различни фондове, региони или предприятия, както и на възможните корективни действия или мерки за прилагане. Той би спомогнал за разпространението на споделени знания въз основа на предходни одити, включително сред разследващите органи и организации, участващи в съдебното производство.

**В Литва** националната сметна палата, специализираната следствена служба (която се занимава с корупцията) и службата за разследване на финансови престъпления (която се занимава с измамите) са подписали споразумения за сътрудничество. Те се срещат и обсъждат теми от общ интерес, както и споделят информация.

Одиторите следва винаги да използват опита си, за да се постигне по-широка осведоменост относно измамите.

# 3.2. Одити на операции и откриването на измами

Одитът на операции се извършва чрез тестване и проверка на операциите, по-специално на две равнища: на равнището на бенефициера и на равнището на управляващия орган/междинното звено. Следователно това обикновено са одити, при които одиторите могат да се натъкнат на потенциални измами. Независимо от това, одиторите провеждат административни процедури, а не наказателни производства. Следователно обхватът на техните компетентности и правомощия е по-скоро ограничен, що се отнася до установяването на конкретните обстоятелства на заподозряната дейност с цел измама. Освен това основните цели на наказателните производства и одитните процедури са различни. Одитът на операции е с административен характер и има за цел оценката на законосъобразността и редовността на изпълнението на даден проект, докато наказателното производство цели разкриването и/или разследването на операции, за да се докаже умисъл за измама.

С други думи съмнителните случаи, които предизвикват „червени флагчета“, следва да бъдат изяснени веднага (т.е. възможно най-бързо) чрез кръстосана проверка на наличната информация и чрез извършване на допълнителни проверки. Одиторите определят въз основа на своята професионална преценка какви допълнителни мерки следва да бъдат предприети. Поради това те трябва да преценят всички обстоятелства по случая. Одиторите трябва да обърнат особено внимание на обстоятелства, свързани с умисъл, като умисълът е това, което представлява разликата между обикновени нередности и случаи, при които има съмнение за измама.

3.2.1. Одитна роля

При планирането на одити одиторите могат да решат да извършат целеви одити на операции въз основа на риска от измама, като целта е да се подобри откриването на измами.

**В Обединеното кралство** Министерството на труда и пенсиите (МТП) е внедрило компютърна система за автоматизиране на интерфейса между министерството и неговите изпълнители. Тя прави възможни автоматизирани проверки чрез интерфейса и валидиране на исканията на изпълнителя преди изплащане, както и улеснява допълнителните целеви проверки. Следователно системата спомага за засичането и предотвратяването на потенциални неправомерни или измамни искания.

Цялата информация, събрана при приключването на вътрешните разследвания на МТП, се анализира. Получените резултати водят до създаването на целеви одитни проверки. Посочените целеви одитни проверки се преразглеждат периодично, като се вземат предвид всички нови области на риск и *modus operandi*, установени при разследванията.

Към тези целеви проверки и целеви одитни следи могат да бъдат добавени външни данни с цел допълнително подобрение на предотвратяването и откриването на измами.

Този автоматизиран целеви подход замени ръчната проверка на случаен принцип и увеличи значително процента на откритите измами. При одити на случайни извадки рядко се открива дейност с цел измама.

* + - 1. **Подготовка на одита**

Подготовката на всеки одит на операции е много важна. Тя може да включва следните стъпки:

* консултиране на други одитори, които работят в същата област;
* проверка за всички установени нарушения на съществуващите механизми за контрол и използване на наличните инструменти за извличане на данни;
* извършване на външни проверки, като се използват интернет, правителствените отдели и други налични източници на данни (напр. Arachne или подобни инструменти на информационните технологии);
* осъществяване на контакт с екипи и организации, участващи в управлението и надзора на договора;
* набавяне на наличните доклади, бележки и становища от тези екипи и организации;
* осъществяване на връзка с екипите, които отговарят за всички аспекти на договора и разследването на измамите;
* разработване и актуализиране на познанията за тенденциите в измамите, резултатите от разследванията и/или въведените нови проверки, както и за всеки индикатор за измама;
* проверка на връзките с други операции.

В зависимост от националното законодателство и проверките, предхождащи одита, в случай на сериозно безпокойство одиторите могат да обмислят като възможност извършването на непредизвестени или с кратко предизвестие посещения за одит. Те също така могат, преди да пристъпят към одита, да обсъдят своите планове с разследващ служител.

Подготвителната фаза допринася за подобряване качеството на одита, тъй като дава възможност на одиторите, работещи често при строги времеви ограничения, за фокусиране на търсенията и вниманието към ключови области и/или области, представляващи особен риск. Националните одитни органи могат също така да предоставят известни насоки на одиторите, които да ги подпомагат в тяхната работа.

**Примери за области на особено внимание на одиторите в Ирландия**

* По време на физическите операции на място извършване на одити, за да се провери за присвояване на активи.
* По-внимателно проучване на приходните операции, особено ако източник на приходите са пари в брой.
* Бдителност по отношение на признаци на колюзия или конфликт на интереси при възлагането на договори за обществени поръчки.
* Проверка за фаворизиране или конфликт на интереси при оценката на участниците в търг.
* Бдителност по отношение на неверни твърдения на проекти за положен труд, както и за фалшифицирани документи като цяло.
* Извършване на кръстосани проверки по отношение на възможността за двойно финансиране от ЕС.
  + - 1. **Инструменти**

В ежедневната одитна дейност могат да бъдат полезни следните документи, изготвени от Комисията (включително OLAF) и държавите членки:

* COCOF 09/0003/00 от 18 февруари 2009 г. — Информационна бележка относно индикатори за измами във връзка с ЕФРР, ЕСФ и КФ   
  ;
* Сборник от анонимни случаи — структурни действия;
* Практическо ръководство относно конфликтите на интереси в процедури за възлагане на обществени поръчки;
* Практическо ръководство за подправени документи.

В тях се описват „червени флагчета“, схеми на измами и мерки за борба с измамите, които могат да бъдат много полезни при извършването на одити на операции.

**В Словакия** националните органи са изготвили контролни списъци за одиторите, с които те да бъдат подпомогнати при вземането на своите решения.

Инструментите на информационните технологии също могат да бъдат от голяма полза при подготовката и провеждането на одитите на операции. При спазване на националните законови ограничения, свързани със защитата на личните данни, анализът на данни може да бъде използван на този етап с цел задълбочаване на процеса на оценка на риска, кръстосана проверка на данни с други обществени или частни организации и откриване на потенциални високорискови ситуации. Комисията предлага също така специфичен инструмент за извличане на данни, наречен Arachne, който може да се използва за откриването на рискови операции и проекти. Този инструмент за отчитане на риска може да се окаже полезен също и за одитните органи.

Държавите членки също може да се разработили инструменти на информационните технологии, приспособени към конкретните им потребности, или могат да използват специфични бази данни.

**В Естония** по време на одитите за събиране на подкрепяща информация се използват различни бази данни (напр. регистър на структурната помощ, регистър на обществените поръчки, електронен търговски регистър и т.н.). Например може да се извърши проверка на регистъра на структурната помощ , за да се открие дали е било извършено двойно финансиране по една и съща фактура.

* + - 1. **Етапи, които трябва да се следват в случай на съмнение за измама**

Одиторите трябва винаги да действат в параметрите на съответното законодателство и международно приетите стандарти и указания. Те следва да имат предвид границите на своите правомощия, както и задълженията си към одитирания орган, по-специално що се отнася до правата на органа. Одиторът следва да е в състояние да „тегли“ разграничителна линия между одит и разследване и ясно да определи момента, в който съмнението за измама е твърдо установено. Тогава случаят трябва да бъде предаден по съответните канали на съответните национални органи в съответствие с националните правила и процедури. Комисията също следва да бъде информирана в съответствие със секторните разпоредби относно докладването на нередности.

Ролята на одитора по отношение на откриването на потенциален случай на измама се ограничава до откриването и отчитането на съмнителни обстоятелства въз основа на фактите, установени от одита, включително проверки на място. В някои държави членки съществуват специални екипи, които отговарят за разследването на тези случаи. Одиторите трябва да сигнализират за съмнителни обстоятелства на тези екипи, чиито служители притежават необходимите професионални умения за разследване на измами. Тази фаза дава възможност да се провеждат по-щателни проверки или допълнителните проверки на място или да се включат други органи при необходимост. В края на процеса одиторите следва да бъдат в състояние да направят добре обосновано решение за наличието на нередност и ако е така — какви корективни финансови мерки да бъдат приложени. Те следва също да могат да решат дали случаят следва да бъде отнесен към съдебни органи и дали Комисията следва да бъде запозната чрез системата за управление на нередностите (СУН).

**В Малта** отделът за вътрешен одит и разследвания отговаря за извършването на одити и финансови административни разследвания, свързани с фондовете на ЕС. Тези два вида процедури се провеждат от различни звена. Ако се открие потенциална измама, одитните звена предават съответната информация на звеното за финансови разследвания за по-нататъшни проверки и проучвания.

След извършването на проверките звеното за финансови разследвания изготвя доклад за финансовото разследване. Той се изпраща на главния секретар на министерството, ако в резултат на финансовото разследване се налагат административни мерки, или на главния прокурор, ако в резултат на финансовото разследване е видно, че е извършено престъпление. Главният прокурор пристъпва към оценяване на доклада и ако е съгласен със заключенията му, предава доклада за финансово разследване на малтийската полиция, която да започне наказателно разследване.

**В Обединеното кралство** в Министерство на труда и пенсиите (МТП) има отдел за вътрешен одит и за разследвания. Отделите за вътрешен одит и вътрешни разследвания са две отделни екипа, които работят в сътрудничество.

• Вътрешният одит отговаря за предоставянето на сигурност на МТП и Комисията относно ефективното функциониране на системите за управление и контрол на оперативната програма по линия на ЕСФ.

• Вътрешните разследвания отговарят за разследването на случаи на сериозни вътрешни или извършени от изпълнител измами и злоупотреби, засягащи служители и поръчки, като е обхваната цялата структура на МТП.

Одиторите трябва да бъдат много внимателни и да представят безпристрастно фактите, свързани със случая на измама. В доклада е недопустимо да бъдат изразени становища. Докладът следва да включва само съответни факти, които могат да бъдат подкрепени с доказателства.

* + 1. Консултативна роля

В резултат на своите одити на операции одиторите придобиват много знания и специализирани умения по отношение на средата, условията и ситуациите, в които може да възникне измама. Много е важно те да споделят това знание. За да направят това, одиторите могат да предприемат действия на различни равнища.

1. Одиторите могат да привлекат вниманието на законодателите, когато възникват редовно случаи на измама поради „вратички“ в законодателството.
2. Одиторите могат да дават съвети за изготвянето или допълването на наръчници, насоки и документи, които да се използват от заинтересованите страни, включително управляващите и сертифициращите органи, одитните органи, разследващите звена, полицията и съдебните органи.
3. Одиторите могат да спомагат за разработването на подходяща политика за обучение и съответни модули за обучение (вж. глава 4).

Комисията например публикува няколко документа, предоставящи подкрепа за откриването на измами, посочени в точка 3.2.1, буква б) от настоящия документ. Те предоставят общи насоки и препоръки и отразяват най-добрите практики на държавите членки и Комисията. Тези документи могат да бъдат адаптирани, така че да отговарят по-добре на националните условия и процедури. Одиторите биха могли да дадат ценен принос в този процес на адаптация с оглед на своя практически опит. Съдържанието на тези национални документи след това може да бъде широко разпространено сред всички служители с участие в откриването на измами.

В по-общ план опитът от одитите следва да бъде взет предвид при изготвянето на насоки за процедиране, планирането на одитни дейности или обучението на одитните служители.

Компилирането на измамните практики, открити от националните одитни органи, и изготвянето на сборник със случаи могат да бъдат много полезни за всички заинтересовани страни. Ефикасното откриване на измами ще бъде улеснено, ако се споделят обяснения за обработката на информацията, свързана с разследваните случаи. Етапите на тази обработка биха могли да включват обработката на първоначалната информация, установяването на „червени флагчета“, откриването на потенциално измамно поведение, мерките, предприети от одиторите/разследващите, резултатите от случая и всякакви приложени санкции. Споделянето на тази информация също би могло да спомогне за по-голямата последователност на професионалните решения на одиторите в ежедневната им работа.

Системата може да бъде подобрена чрез създаване на структурирани платформи, позволяващи обмена на идеи, информация, опит и знания между всички заинтересовани страни. Тези професионални форуми могат да предоставят редовна възможност за обработка и обмен на опит от одити.

4. Специално обучение за предотвратяване и откриване на измами

Обучението е от ключово значение, за да могат одиторите да развият своите умения за предотвратяване и откриване на измами. Следователно на този въпрос трябва да се обърне специално внимание. Обучението следва да бъде изцяло съобразено с действителните потребности на одиторите, като се отчитат задълженията и ограниченията на тяхната роля.

Обучението следва да се счита за част от следния процес:



Този процес оформя цикъл, в който изводите от анализа на одитите/ разследванията се използват за създаването на целеви проверки и целеви одитни проверки, които преминават в предотвратяване и откриване.

Необходимо е одиторите да бъдат напълно наясно със своите отговорности за предотвратяването и откриването на измами. Те трябва да преминат през първоначално обучение за осведоменост относно измамите, последвано от редовни опреснителни курсове. Първоначалното обучение би могло да бъде под формата на представяне от екипа или органа за разследване на измами, или от старши одитори, или чрез електронно обучение, когато има такова. Замисълът е да се гарантира обмен на опит между заинтересованите страни, и по-специално между старшите одитори и следователи и новите служители. С предоставянето на редовно обучение за опресняване на знанията и осведомеността ще се гарантира тяхната актуалност, като се взема предвид променящият се облик на измамите.

# 4.1. Въвеждащо обучение на нови одитори

Въвеждащото обучение за нови служителите на одитния орган следва да е съсредоточено върху основната осведоменост за измамите и да обхваща следното:

* определения за измама;
* измамите в международните стандарти за одит, включително особеностите, свързани с одита в публичния сектор;
* регламенти и насоки на ЕС относно измамите;
* ролята на OLAF; както и
* примери за измами в съфинансирани от ЕС проекти.

По-специално обучението следва да се съсредоточи върху следните области:

* уредба на ЕС и национална правна уредба за борбата с измамите, включително: понятието за измама, заинтересовани страни на равнището на ЕС и на национално равнище, правомощията на всеки участник, и по-специално обхвата и ограниченията на правомощията на одитора, разликата между одиторските правомощия и тези на разследващите служители, задълженията на одиторите за докладване на измами;
* общи познания за цикъла на борба с измамите и въпроси, свързани с измамите, включително: четирите основни етапа на цикъла за борба с измамите (предотвратяване, откриване, разследване/наказателно преследване, възстановяване/санкции), ролята на всяка заинтересована страна, ефектите, въздействието и последиците от измами.

# 4.2. Непрекъснато обучение

Непрекъснатото обучение е необходимо, за да се гарантира, че одиторите поддържат постоянно равнище на бдителност по отношение на въпросите, свързани с измамите. Освен това с течение на времето схемите на измамите се променят и поради това е важно одиторите да получават актуална информация.

В случай на съществени промени в правната уредба е важно също така да се организира специално обучение за съществуващите одитори. Прилагането на новата правна уредба за 2014—2020 г. изисква от националните органи да организират специални обучения по тази нова законодателна и процедурна рамка. По-специално новите задължения на одиторите за разглеждане и оценка на мерките за борба с измамите, прилагани от управляващите органи въз основа на оценка на риска от измама, изискват от одиторите да разширят и задълбочат своите умения и знания в областта на измамите.

Одитните органи могат да потърсят подкрепата на Комисията, която планира да осигурява при необходимост текуща целева подкрепа за подпомагане на държавите членки при прилагането на член 125, параграф 4, буква в) от РОР и на насоките „Оценка на риска от измама и ефективни и пропорционални мерки за борба с измамите“[[27]](#footnote-27).

Служителите, които работят в областта на обществените поръчки, техническото, икономическото развитие, образованието и т.н., следва да получават системно обучение отделно.

Следователно е необходимо редовно опреснително обучение. Също така следва да бъдат организирани специални обучения, които се занимават по-обстойно с някои основни въпроси.

**В Естония** одиторите от одитния орган в Министерството на финансите също са преминали няколко специални курса на обучение, свързани с предотвратяването и откриването на измама, включително:

• организационни и външни рискове от измама;

• оценка на целостта на данните;

• техники на интервюиране и разпитване;

• оценка на риска от корупция;

• „червени флагчета“; и

• практически случаи.

Принос за поддържането на съответна бдителност и актуални знания могат да имат и различни семинари и конференции, на които се събират заинтересовани страни от различни организации.

**В Унгария** координационната служба за борба с измамите организира редовно професионални прояви за служителите, участващи в управлението на нередности, свързани със структурните действия. Тези семинари и конференции се организират, за да се улесни въвеждането на най-добри практики, обмяната на опит и представянето на измененията в правната среда. В зависимост от темите на конференцията биват канени представители на следствените органи и административните одитни организации от Унгария и други държави членки, които да направят съответни представяния.

**Обучение в Литва**

Обучението на одиторите в Литва е съсредоточено върху повишаването на професионалния скептицизъм, включително: •подобряване на общите знания (МОС,МСВОИ и т.н.);

• осведоменост относно корупцията и измамите; и

• обществени поръчки.

Обучението следва да се съсредоточи върху следните области:

* основните рискови области, включително:
  + делови сектор;
  + фондове;
  + географска област и т.н.

**От особен интерес за проучване във връзка с възлагането на обществени поръчки за реинтеграция на лица в неравностойно положение по линия на програма на Европейския социален фонд (ЕСФ) е например следното (Министерство на труда и пенсиите на Обединеното кралство):**

• високоефективен договор;

• рязко повишена ефективност;

• схеми за насърчаване/възнаграждаване/премии за служителите и консултантите на изпълнителя;

• финансови стимули на участниците;

• голям брой жалби; и

• други области, будещи безпокойство, установени при проверки/консултации, предхождащи одита.

* червени флагчета или индикатори за измама, които дават възможност за откриването на потенциални случаи на измама или системни слабости: примери за „червени флагчета“ са посочени в приложение 4;
* инструменти, които могат да бъдат използвани за откриването на измами, включително бази данни, инструменти за отчитане като Arachne или подобни инструменти на информационните технологии;
* линия на поведение и правилна процедура, които да бъдат следвани в случай на съмнения за измама;

**В Малта** по отношение на поведението на одиторите са дадени следните препоръки:

* да избягват заплашителното поведение, като така спомагат за убеждаването на одитирания орган да предостави полезна информация;
* да бъдат справедливи в преценките си и да не се опитват да подвеждат с цел получаването на информация;
* да се адаптират към различните личности и обстоятелства и да общуват на езика на интервюираното лице;
* да подхождат безпристрастно въз основа на фактите, свързани със случая на съмнение за измама, а не въз основа на мнения относно тях;
* да си сътрудничат с управляващите органи, междинните звена и сертифициращите органи и правоприлагащите служби, включително да обменят информация.

Би могло да е от полза да се изготви пакет от документи за обучение, включително образци на искания за плащане и подкрепящи документи (по области на субсидирана дейност), в които се наблюдават червени флагчета. Това ще позволи новите одитори да придобият опит по време на обучението въз основа на предишни одити на операции.

# Помощ за обучение на други заинтересовани страни

Одиторите с опит в предотвратяването и откриването на измами също могат да са ангажирани с предаването на своите знания на управляващи или сертифициращи органи и други заинтересовани страни, които участват в борбата с измамите, засягащи структурните и инвестиционните фондове.

Заключение

Основната отговорност за предотвратяването и откриването на измами е на управляващите органи[[28]](#footnote-28). Успехът в борбата с измамите обаче зависи от съчетаването на усилията на управляващите и сертифициращите органи, одиторите и други заинтересовани страни. Всеки участник по веригата трябва да изиграе своята роля за защитата на финансовите интереси на ЕС.

Одиторите могат да играят важна роля за предотвратяването и откриването на измами на различни равнища. Отправените от одиторите препоръки за укрепване на системите за управление и контрол в повечето случаи имат също така положително въздействие и за предотвратяването на измамите. Част от функциите на одиторите е извършването специално на одит на прилагането на член 125, параграф 4, буква в) от РОР (който гласи, че държавите членки трябва да въведат ефективни и пропорционални мерки за борба с измамите). И на последно място, но не и по важност, одиторите следва също да отчитат всички съмнения за измама и да ги докладват на компетентните органи.

Настоящият наръчник се основава на опита на държавите членки и цели да спомогне за обмена на добри практики между одиторите от всички държави членки. Той не е изчерпателен. Наръчникът може да бъдат полезен и за управляващите и сертифициращите органи, като им помогне да разберат по-добре подкрепата, която одиторите могат да им окажат при създаването на мерки, политика или стратегия за борба с измамите.

Потенциалният ключов принос на одиторите по отношение на предотвратяването и откриването на измами при извършването на одити на системи и одити на операции, свързани с европейските структурни и инвестиционни фондове, е обобщен в таблицата в приложение 5.

Приложение 1 — Основни правни разпоредби на ЕС за одитори

**Финансов регламент (№ 966/2012 от 25 октомври 2012 г.)**

Член 59 — Споделено управление с държавите членки

...

2. При извършването на задачи по изпълнението на бюджета държавите членки вземат всички необходими мерки, в това число законодателни, регулаторни и административни мерки, за да защитят финансовите интереси на Съюза, и по-специално:

а) гарантират, че финансираните от бюджета дейности са правилно и действително осъществени и в съответствие с приложимите специфични за отделните сектори правила и за тази цел определят в съответствие с параграф 3 органи, отговорни за управлението и контрола на средствата на Съюза, и осъществяват надзор върху тяхната дейност;

б) предотвратяват, откриват и коригират нередностите и **измамите**.

С цел защита на финансовите интереси на Съюза държавите членки извършват, при спазване на принципа на пропорционалност и в съответствие с настоящия член, както и в съответствие със съответните специфични за отделните сектори правила, предварителен и последващ контрол, включително, когато е целесъобразно, проверки на място на представителни и/или основани на оценка на риска извадки от операции. Наред с това те събират недължимо платените средства и образуват съдебни производства, ако е необходимо.

...

5. Определените съгласно параграф 3 органи предоставят на Комисията до 15 февруари на следващата финансова година:

а) своите **отчети за разходите**, които са направени през съответния референтен период, както е посочено в специфичните за отделните сектори правила, при изпълнение на техните задачи и които са представени за възстановяване на Комисията. Тези отчети включват предварителното финансиране, както и суми, за които са в ход или са приключили процедури по възстановяването им. Те се придружават от **декларация за управлението**, чрез която се удостоверява, че според отговарящите за управлението на средствата:

i) **информацията** е подходящо представена, пълна и точна;

ii) **разходите** са били усвоени за планираната цел, определена в специфичните за сектора правила;

iii) въведените **системи за контрол** дават необходимите гаранции по отношение на законосъобразността и редовността на съответните операции;

б) **годишно обобщение** на окончателните одитни доклади и на осъществения контрол, включително анализ на естеството и размера на установените грешки и слабости в системите, както и коригиращите действия, които са предприети или планирани.

Отчетите, посочени в първа алинея, буква а), и обобщението, посочено в първа алинея, буква б), се придружават от **становище на независима одитна структура**, изготвено в съответствие с **международно приетите одитни стандарти**. Това становище определя дали **отчетите** дават **вярна и точна представа**, дали разходите, за които е изискано възстановяване от Комисията, са **законосъобразни и редовни** и дали въведените **системи за контрол функционират правилно**. В становището се заявява също така дали одитната дейност поставя под съмнение твърденията в **декларацията за управлението**, посочена в първа алинея, буква а).

**Регламент за общите разпоредби № 1303/2013 от 17 декември 2013 г. („РОР“)**

Член 122 — Системи за управление и контрол — отговорности на държавите членки

2. Държавите членки предотвратяват, откриват и коригират нередностите и [...] нотифицират Комисията за нередности[[29]](#footnote-29)... и я информират редовно за значителния напредък по отношение на свързаните административни и съдебни производства.

Член 125 — Функции на управляващия орган

4. По отношение на финансовото управление и контрола на оперативната програма управляващият орган:

...

в) създава ефективни и пропорционални **мерки за борба с измамите** при отчитане на установените рискове.

Член 127 — Функции на одитния орган

1. Одитният орган осигурява извършването на одити на правилното **функциониране на системата за управление и контрол** на оперативната програма, както и на подходяща извадка от операции въз основа на **декларираните разходи**. Декларираните разходи се одитират въз основа на представителна извадка и по принцип въз основа на статистически извадкови методи.

...

3. Одитният орган гарантира, че при одитната дейност се вземат предвид **международно приетите одитни стандарти**.

...

5. Одитният орган изготвя:

а) **одитно становище** в съответствие с **член 59, параграф 5, втора алинея от Финансовия регламент**;

б) **контролен доклад**, в който са посочени основните констатации от извършените одити в съответствие с параграф 1, включително по отношение на откритите пропуски в **системите за управление и контрол**, както и предложените и изпълнени корективни действия.

Когато за повече от една оперативна програма се прилага една обща система за управление и контрол, информацията, изисквана по първа алинея, буква б), може да бъде групирана в единен доклад.

6. С цел осигуряване на еднакви условия за прилагането на настоящия член, Комисията приема **актове за изпълнение**, в които се определят образци на одитната стратегия, одитното становище и контролния доклад. Тези актове за изпълнение се приемат в съответствие с процедурата по консултиране, посочена в член 150, параграф 2.

7. Комисията се оправомощава да приема **делегирани актове** в съответствие с член 149, за да определя обхвата и съдържанието на одитите на операциите и одитите на отчетите, както и методологията за избор на извадката от операциите, посочени в параграф 1 от настоящия член.

8. На Комисията се предоставя правомощието да приема **делегирани актове** в съответствие с член 149, с които определя подробни правила, свързани с използването на данните, събрани по време на одитите, извършвани от длъжностни лица на Комисията или от упълномощени представители на Комисията.

Член 148 — Пропорционален контрол на оперативните програми

1. Операциите, за които общите допустими разходи не превишават 200 000 EUR за ЕФРР и Кохезионния фонд, 150 000 EUR за ЕСФ или 100 000 EUR за ЕФМДР, не подлежат на повече от един одит от одитния орган или от Комисията преди подаването на отчетите за счетоводната година, в която е приключена операцията. Останалите операции не подлежат на повече от един одит на счетоводна година от одитния орган или от Комисията преди подаването на отчетите за счетоводната година, в която е приключила операцията. Операциите не подлежат на одит от страна на Комисията или одитния орган през годината, в която вече е извършен одит от Европейската сметна палата, при условие че резултатите от одитната дейност, извършена от Европейската сметна палата за тези операции, могат да бъдат използвани от одитния орган или от Комисията за целите на изпълнението на съответните им задачи.

...

4. **Независимо от параграф 1**, одитният орган и Комисията могат да провеждат одити на операциите в случай, че оценката на риска или одитът, извършен от Европейската сметна палата, установи специфичен риск от нередност или **измама**, в случай че са налице доказателства за сериозни недостатъци в ефективното функциониране на системата за управление и контрол на съответната оперативна програма, както и през периода, посочен в член 140, параграф 1. Комисията може, за целите на оценяването на работата на даден одитен орган, да преразгледа одитната пътека на одитния орган или да участва в одитите на място на одитния орган, и когато в съответствие с международно приетите стандарти за одит е необходимо с цел получаване на гаранция за ефективното функциониране на одитния орган, Комисията може да извърши одит на операциите.

Приложение 2 — Списък на 7-те критерия за оценка във връзка с ключово изискване № 7: „Ефективно прилагане на пропорционални мерки за борба с измамите“

7.1 Извършване на оценка на риска от измама

Преди започване на изпълнението на дадена програма управляващите органи следва да извършат по отношение на основните процеси при изпълнението на оперативните програми оценка на въздействието и на вероятността от рискове от измама. В идеалния случай тази оценка на риска от измама следва да се повтаря всяка година или през година в зависимост от равнището на риска. Резултатите от оценката на риска от измама следва да бъдат одобрени от висшето ръководство на управляващия орган.

7.2 Определящи за структурата на мерките за борба с измамите трябва да бъдат четирите основни елемента в цикъла на борба с измамите: предотвратяване, откриване, коригиране и наказателно преследване.

7.3 Адекватни и пропорционални превантивни мерки, съобразени с конкретните ситуации

Създаването на тези мерки е необходимо с цел свеждането на остатъчния риск от измама до приемлива степен. (Те могат да включват декларация за мисията, кодекс на поведение, тона, зададен от комуникацията на висшето ръководство, разпределението на отговорностите, обучения и действия за повишаване на осведомеността, анализ на данни и актуална осведоменост за предупредителни знаци за измама и индикатори за измама).

7.4 Създадени са и ефективно се прилагат съответни мерки за откриване („червени флагчета“).

7.5 Създадени са подходящи мерки след откриването на случай на съмнение за измама.

Тези мерки осигуряват ясни механизми за докладване на съмнения за измама и за слабости в контрола, които изискват съответна координация с одитния орган и компетентните разследващи органи в държавите членки, Комисията и OLAF.

7.6 Подходящи процедури за съответно проследяване на евентуалните възстановявания на средства на ЕС, изразходвани по измамен начин.

7.7 Подходящи процедури за проследяване на всички процеси, процедури и механизми за контрол, свързани с потенциални или действителни измами.

Трябва да са налице процедури за проследяване на всички процеси, процедури или механизми за контрол, свързани с действителни или потенциални измами, чиито резултати следва да се отчитат при последващите прегледи на оценката на риска от измама.

Приложение 3 — Пример за план за реагиране на измами, изготвен от национален орган

По-долу е даден пример за план за реагиране на измами, изготвен от одитния орган по линия на ЕФРР в Ирландия.

**1. Въведение и определение за измама**

1.1 Настоящият „План за реагиране на измами“ бе изготвен като процедурно ръководство за служителите на одитния орган по линия на ЕФРР с цел да се гарантира, че се предприемат навременни и ефективни действия в случай на установяване на измама или опит за измама при изпълнението на нашите законоустановени функции съгласно член 62 от Регламент (ЕО) № 1083/2006 на Съвета.

1.2 Като звено в рамките на Министерството на публичните разходи и реформи одитният орган по линия на ЕФРР е обвързан с ангажимента на министерството за нулева търпимост към измамите.

1.3 В член К.3 от Договора за Европейския съюз, за защитата на финансовите интереси на Европейските общности се дава определение за „измама“ по отношение на разходи като всяко умишлено действие или бездействие във връзка с:

* *използването или представянето на фалшиви, неверни или непълни декларации или документи, в резултат на което се злоупотребява или неправомерно се задържат фондовете от Общия бюджет на Европейските общности или от бюджетите, управлявани от Европейските общности или от тяхно име,*
* *неоповестяването на информация в нарушение на конкретно задължение, което води до същия резултат;*
* *неправилно използване на такива фондове за цели, различни от тези, за които първоначално са предоставени;*

**2. Международни одитни стандарти**

2.1 Член 127, параграф 3 от Регламент (ЕС) № 1303/2013 гласи, че одитният орган гарантира, че при одитната дейност се вземат предвид международно приетите стандарти за одит. В точка 4 от МОС 240 „Отговорностите на одитора относно измами при одита на финансовите отчети“ се посочва, че основната отговорност за предотвратяването и откриването на измами е на лицата, натоварени с общото управление, и на ръководството.

2.2 В точка 8 от същия МОС е заявено, че одиторът е длъжен да се отнася с професионален скептицизъм през целия одит по отношение на измамите.

**3. Първоначално докладване и оценка на измамите**

3.1 В случай че в хода на работата си одиторите по линия на ЕФРР сметнат, че са установили потенциална измама, те следва незабавно да докладват за това на ръководителя на екипа (обикновено ръководителя на одита), който от своя страна следва незабавно да информира ръководителя на одитния орган по линия на ЕФРР.

3.2 Ръководителят на одита/ръководителят на одитния орган по линия на ЕФРР следва незабавно да докладва измамата или съмнението за измама на ръководителя на вътрешния одит или изпълнителния директор (или лице с подобна длъжност) на одитирания орган.

3.3 Ръководството на екипа следва да не предприема предварителни проучвания, докато съмнението не е докладвано и не е получено становището на вътрешния одит/главния изпълнителен директор на одитирания орган. Наложително е проучванията да не засягат последващи разследвания или да не компрометират доказателства.

3.4 В зависимост от одитирания орган и плана за реагиране на измами на този орган, ръководителят на вътрешния одит или главният изпълнителен директор следва да даде становището си относно вътрешно или външно първоначално установяване на фактите с цел определяне на основателността на съмнението за измама. Това проучване на фактите следва да се осъществи дискретно и във възможно най-кратки срокове след появата на съмнение.

3.5 Ако предварителното проучване установи, че нито има опит, нито е извършена измама, но че са налице недостатъци в механизмите за вътрешен контрол, този резултат следва да се включи като констатация в доклада за одита на системите или на операциите. Следва също да се препоръча на ръководството да направи преглед на своите системи за контрол с цел да гарантира, че те са подходящи и ефективни.

**4. Етап на официалното докладване**

4.1 Ако предварителното проучване потвърди съмнението, че е направен опит или е извършена измама, на ръководството на одитирания орган следва да бъде препоръчано съхраняването на всички оригинални документи (включително електронната документация) на сигурно място за допълнително разследване. Това е с цел да се избегне загубата на доказателства, които могат да бъдат от съществено значение за обосноваването на последващи дисциплинарни мерки или наказателно преследване.

4.2 Ръководителят на одита следва също да изготви кратко уведомление относно доказателствата от работата на одитния орган по линия на ЕФРР, при която е установена измамата. Това кратко уведомление следва да бъде изпратено незабавно на ръководителя на вътрешния одит/изпълнителния директор на одитирания орган и управляващия орган на програмата. Информацията, която трябва да бъде включена в това уведомление, следва да съдържа:

* кратко описание на обстоятелствата, свързани със съмнението за измама,
* начин на откриване,
* приблизителна стойност,
* име (имена) на предполагаемия извършител (извършители).

4.3 Когато е възможно измамата да е извършена извън органа, ръководителят на одитната дейност по линия на ЕФРР следва да уведоми ръководството на одитирания орган за необходимостта от информиране на другите правителствени служби/органи, които имат интерес или могат да бъдат засегнати.

4.4 Служителите на одитния орган по линия на ЕФРР следва да не предприемат по-нататъшни действия по отношение на разследването на измамата или евентуалното съдебно производство, тъй като основната отговорност за откриването на измами е на лицата, натоварени с управлението на предприятието, и ръководството.

4.4 В случай че е възможно, както и за да се гарантира напредък по отношение на спазване на задължителните срокове за докладване на Европейската комисия, осъществяването на одита на операциите или системите следва да продължи. Никое лице (лица) обаче от одитирания орган, заподозряно за участие в измамата, не следва да продължава да оказва съдействие на служителите на одитния орган по линия на ЕФРР, като би трябвало да се отправи искане до ръководството на одитния орган за осигуряването на алтернативен служител (служители).

**5. Резултати от вътрешното разследване**

5.1 По време на собственото вътрешно разследване на одитирания орган одитният орган по линия на ЕФРР следва да поддържа контакт с ръководителя на вътрешния одит/главния изпълнителен директор и да гарантира, че те незабавно информират одитния орган по линия на ЕФРР за резултатите от вътрешното разследване.

5.2 Ако е доказано наличието на измама, в проекта на доклад за одит на системите или на операциите би следвало да бъдат записани накратко подробности относно измамата, включително приблизителна оценка, доколко тя засяга размера на общите допустими/общите публични разходи, декларирани заедно със съфинансирания по линия на ЕФРР елемент. В рамките на състезателната процедура за докладване ръководството на одитирания орган следва да бъде поканено да представи своите коментари относно констатацията за измама.

5.3 Ако становищата в състезателната процедура потвърдят извършването на измама, съставената констатация следва да бъде включена в официалния окончателен доклад на одита на операциите или на системите, като се направи оценка на измамата, включително на размера на съфинансираната сума. В окончателния доклад на одита на операциите или на системите следва също така да се препоръча на управляващия орган на програмата да изготви доклад за нередности до OLAF.

5.4 Ако вътрешното разследване потвърди, че нито има опит, нито е извършена измама, но че са налице недостатъци в механизмите за вътрешен контрол, този резултат следва да се включи като констатация в доклада за одита на системите или на операциите. Следва също да се препоръча на ръководството да преразгледа своите системи за контрол с цел да се гарантира, че те са подходящи и ефективни.

**6. Връзка с „An Garda Síochána“ (националната полицейска служба на Ирландия)**

6.1 Преди извършването на вътрешното разследване одитният орган по линия на ЕФРР следва да препоръча на ръководството на одитирания орган да информира „An Garda Síochána“ за всички случаи на съмнение за измама. Целта е да се улесни бързото и ефективно протичане на разследванията в случаи на съмнение за измама.

**7. Други доклади**

7.1 След като се потвърди извършването на измама, в случай че засегнатият орган е публичен орган (орган с 50 % държавно финансиране), одитният орган по линия на ЕФРР следва да препоръча на органа да докладва измамата на генералния одитор (върховната одитна институция в Ирландия).

7.2 Ако одитираният орган е получил финансирането, засегнато от измамата, по някоя от оперативните програми, обхваната в Националната стратегическа референтна рамка (НСРР), и в следващата брънка по веригата е налице междинно звено, трябва да се отправи препоръка към органа да информира за измамата посоченото междинно звено.

7.3 Ако в одитирания орган съществува одитна комисия, към органа следва да се отправи препоръка да информира одитната комисия за обстоятелствата, свързани с измамата, и да потърси съвета/одобрението на комисията за всякакви последващи действия или дисциплинарни мерки.

**8. Възстановяване на загубите**

8.1 След като размерът на измамата (спрямо декларираните пред Европейската комисия разходи) е определен и посочен в окончателния доклад за одита на операциите и системите, докладът следва да бъде изпратен на сертифициращия орган на програмата, който включва случая на измама в декларацията за възстановяванията и оттеглянията по приложение XI, изготвена на 31-ви март всяка година.

8.2 Сертифициращият орган на програмата е отговорен да се гарантира, че сумата на измамата от общите допустими разходи и общите публични разходи, която е била докладвана като нередност, е възстановена от одитирания орган или програмата.

8.3 Одитният орган по линия на ЕФРР не следва да предприема последващи мерки по отношение на произтичащите от измамата допълнителни загуби, които не засягат съфинансираната операция. Тези мерки са въпрос за ръководството на одитирания орган.

**9. Последващи действия**

9.1 Като продължение на всяко вътрешно разследване на измама на управляващия орган следва да бъде препоръчано да направи преглед на действащите системи в органа по отношение на потенциални системни рискове. Прегледът следва да има за предмет съществуващите мерки по отношение на риска от измама, за да се определи необходимостта от действия за засилване на контрола и следователно за намаляване на риска от друга измама в бъдеще. Одитният орган по линия на ЕФРР следва да бъде уведомен за всяко системно въздействие.

9.2 В случай на потенциални системни измами и нередности одитният орган по линия на ЕФРР следва да се позове на процедурите, съгласувани с управляващия орган, за последващи действия при системни грешки.

**10. Подход към запитвания от медиите и други**

10.1 Служителите на одитният орган по линия на ЕФРР не трябва да обсъждат какъвто и да било аспект на разследването на измамите с медиите или други лица, тъй като това може сериозно да застраши бъдещи дисциплинарни мерки или наказателно преследване.

10.2 Всички запитвания от медии относно предполагаеми или действителни случаи на измама трябва да бъдат изпращани на ръководителя на вътрешния одит или на главния изпълнителен директор на одитирания орган.

10.3 Служителите на одитният орган по линия на ЕФРР не трябва да предоставят никакви подробности за измама на лице, което не участва официално в разследването.

Приложение 4 — Примери за „червени флагчета“, които да бъдат проучени по време на одитите на операциите на програмата по линия на ЕСФ

Примерите по-долу са изготвени от МТП на Обединеното кралство.

* 1. Висока ефективност/резултати.
  2. Голям размер на представителните средства (внимавайте за специфични разходи на член на персонала или конкретни служители).
  3. Рязко повишена ефективност в даден географски район или конкретно за отделни служители или групи служители.
  4. Схеми за насърчаване/възнаграждаване /премии за служителите на изпълнителя.
  5. Финансови стимули (включително ваучери) за участниците.
  6. Слаб финансов контрол, включително за дребни суми в брой, ваучери, премии и пътни разноски.
  7. Голям брой жалби от участници.
  8. Голям брой хора, включени за кратък период в програмата, последван от успешно назначение на работа (внимавайте за участие на конкретен изпълнител и/или вътрешен персонал, указващо евентуална колюзия).
  9. Голям брой назначения при един и същи работодател.
  10. Доказателства за съмнителни методи.
  11. Доказателства за недостатъчни проверки преди назначаване на служителите на изпълнителя (потенциален риск от наемане на служители с криминално минало с измами).
  12. Рязко повишени показатели на ефективността в даден географски район или свързано със служител (служители) на конкретен изпълнител.
  13. Безпокойство относно нагласите, особено когато нагласите се изразяват в поемането на рискове — и преследването на трудно постижими цели, и когато ръководството толерира съмнителни методи.
  14. Голямо текучество на персонал или местене на специалисти по управление на договори от един изпълнител при друг.
  15. Трудности при получаването на информация поради това, че информацията е недостъпна, на друго място, при счетоводителя, унищожена или липсваща.
  16. Лошо качество на досиетата на участник, показателно за липса на съответствие.
  17. Правописни грешки, погрешни дати или погрешни дати на раждане.
  18. Неправилен формат на националните осигурителни номера, други позовавания и телефонни номера.
  19. Предварително подписани непопълнени документи.

* 1. Типови доклади за участниците.
  2. Подобни подписи или почерк.
  3. Подобни печати на работодатели.
  4. Установени несъответствия или неспазване на изискванията, което се оправдава като правило или възприет начин на работа, за който се счита, че има подкрепата на ръководството.

**Приложение 5 — Таблица на възможния принос на одиторите за предотвратяването и откриването на измами при одити на системи и одити на операции**

(неизчерпателен списък)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Роля на одиторите** | **Предотвратяване на измами** | **Откриване на измамите** |
| **Одити на системи**  *Одитна роля*  *Консултативна роля* | * Проверка на създадените мерки за борба с измамите. * Проверка на реакцията на управляващия орган при откриването на измама. * Създаване на система от „червени флагчета“, когато съществува риск от измама. | * Определяне на индикатори за измама. |
| * Участие в изработването на национална стратегия за борба с измамите, като споделят своите знания; даване на препоръки за подобряване на действащото законодателство. * Участие в обучение въз основа на своите знания и опит. | * Докладване на слабости или пропуски. * Формулиране на съответни препоръки или коригиращи мерки за управляващите или сертифициращите органи. |
| **Одити на операции**  *Одитна роля*  *Консултативна роля* | * Определяне и оценка на всички вътрешни и външни рискове, които биха могли да доведат до измама. * Използване на своите познания за определяне на индикатори за измама. * Сътрудничество с управляващия орган и с лицата, отговарящи за разследването на измами, като предоставят информация, заключения и констатации, които да подобрят предотвратяването на измами. | * Въвеждане на целеви одити на операции въз основа на рисковете от измама. * Откриване на индикатори за измама. * Следване на етапите, очертани в съгласуван план за реагиране на измами, ако съществува съмнение за измама. |
| * Използване на собствения опит за разпространяване на придобитите знания сред заинтересованите страни и за повишаване на осведомеността относно измамите. * Създаване на списък на измамните практики, открити по време на одитите, с цел по-широка осведоменост за измамите. | * Незабавно или възможно най-бързо докладване на слабости или недостатъци на компетентния орган. * Ако е целесъобразно, изготвяне на препоръки за избягване на бъдещи измами. |

1. Генералните дирекции, отговарящи за структурните фондове, изготвиха насоките „Оценка на риска от измама и ефективни и пропорционални мерки за борба с измамите“ във връзка с прилагането на член 125, параграф 4, буква в) от Регламента за общоприложимите разпоредби (Регламент (ЕС) № 1303/2013). EGESIF (Експертна група по европейските структурни и инвестиционни фондове ) 14-0021-00 от 16 юни 2014 г. [↑](#footnote-ref-1)
2. Консултативен комитет за координиране на предотвратяването на измамите [↑](#footnote-ref-2)
3. Член 125, параграф 4, буква в) от Регламента за общоприложимите разпоредби (Регламент (ЕС) № 1303/2013) [↑](#footnote-ref-3)
4. В „Конвенцията за ЗФИ (защита на финансовите интереси)“ на Съюза от 26 юли 1995 г. се предоставя определение за измама. С оглед на промените в правната уредба от приемането на Конвенцията за ЗФИ, тя е в процес на преразглеждане. Комисията представи предложение за директива на Европейския парламент и на Съвета относно борбата с измамите, засягащи финансовите интереси на Съюза, по наказателноправен ред (COM(2012)363 final от 11.7.2012 г.). [↑](#footnote-ref-4)
5. Регламент (ЕС, Евратом) № 966/2012 на Европейския парламент и на Съвета от 25 октомври 2012 г. относно финансовите правила, приложими за общия бюджет на Съюза, ОВ L 298, 26.10.2012 г., стр. 1. [↑](#footnote-ref-5)
6. Вж. приложение 1 към настоящия наръчник. [↑](#footnote-ref-6)
7. Посоченият регламент определя общоприложими разпоредби за Европейския фонд за регионално развитие, Европейския социален фонд, Кохезионния фонд, Европейския земеделски фонд за развитие на селските райони и Европейския фонд за морско дело и рибарство и определя общи разпоредби за Европейския фонд за регионално развитие, Европейския социален фонд, Кохезионния фонд и Европейския фонд за морско дело и рибарство, както и отменя Регламент (ЕО) № 1083/2006 на Съвета. [↑](#footnote-ref-7)
8. Вж. приложение 1 към настоящия наръчник. [↑](#footnote-ref-8)
9. Образци на доклада и становището на независимата одитна структура са предоставени в Регламент за изпълнение (ЕС) № 1011/2014 на Комисията от 22 септември 2014 г. (приложение III и приложение IV) за определяне на подробни правила за прилагането на Регламент (ЕС) № 1303/2013 на Европейския парламент и на Съвета по отношение на образците за предоставяне на определена информация на Комисията и подробни правила за обмен на информация между бенефициерите и управляващите органи, сертифициращите органи, одитните органи и междинните звена, ОВ L 286, 30.9.2014 г., стр. 1. [↑](#footnote-ref-9)
10. EGESIF-XXXYY-EN [↑](#footnote-ref-10)
11. Делегиран регламент (ЕС) № 480/2014 на Комисията от 3 март 2014 г. за допълнение на Регламент (ЕС) № 1303/2013 на Европейския парламент и на Съвета за определяне на общоприложими разпоредби за Европейския фонд за регионално развитие, Европейския социален фонд, Кохезионния фонд, Европейския земеделски фонд за развитие на селските райони и Европейския фонд за морско дело и рибарство и за определяне на общи разпоредби за Европейския фонд за регионално развитие, Европейския социален фонд, Кохезионния фонд и Европейския фонд за морско дело и рибарство, OВ L 138 , 13.5.2014 г., стр. 5—44. [↑](#footnote-ref-11)
12. EGESIF- 14-00021-00 от 16 юни 2014 г. [↑](#footnote-ref-12)
13. Вж. приложение 1 към настоящия наръчник. [↑](#footnote-ref-13)
14. Вж. член 127, параграф 3 от РОР. [↑](#footnote-ref-14)
15. Извлечение от стандарт 1220.A 1. [↑](#footnote-ref-15)
16. Вж. глава 1.1. [↑](#footnote-ref-16)
17. Бележка на COCOF 09/0003/00-EN, приета на 18 февруари 2009 г. [↑](#footnote-ref-17)
18. Насоки относно одитната стратегия — EGESIF XX-EN, точка 4.2.3. [↑](#footnote-ref-18)
19. Насоки за държавите членки и програмните органи относно процедурата за определяне — EGESIF XXX-EN [↑](#footnote-ref-19)
20. За примери вж. МОС 240, приложение 1 — Примери за фактори за измами. [↑](#footnote-ref-20)
21. Вж. точка 5.2 от насоките „Оценка на риска от измама и ефективни и пропорционални мерки за борба с измамите“ — EGESIF 14-0021-00 от 16 юни 2014 г. [↑](#footnote-ref-21)
22. Допълнителни примери са посочени в приложение 2 към насоките „Оценка на риска от измама и ефективни и пропорционални мерки за борба с измамите“ — EGESIF 14-0021-00 от 16 юни 2014 г. [↑](#footnote-ref-22)
23. Червеното флагче е индикатор за възможна измама, корупция и др. То представляват сигнал, че нещо не е наред и може би се налага да бъде проучено допълнително. [↑](#footnote-ref-23)
24. МОС 200, точка A. 18 [↑](#footnote-ref-24)
25. Определението на „професионална преценка“ е дадено в МОС 200: „Приложение на съответното обучение, познания и опит в рамките на контекста, предвиден в одитните, счетоводните и етичните стандарти при вземането на информирани решения за насоката на действията, които са подходящи при съществуващите обстоятелства на ангажимента за одит“. [↑](#footnote-ref-25)
26. Например за програмния период 2007—2013 г. — раздел 4 (членове 27—36) от изменения Регламент (ЕО) № 1828/2006 на Комисията от 8 декември 2006 г. относно реда и начина на изпълнение на Регламент (ЕО) № 1083/2006 на Съвета за определянето на общи разпоредби за Европейския фонд за регионално развитие, Европейския социален фонд и Кохезионния фонд и на Регламент 1080/2006 на Европейския парламент и на Съвета относно Европейския фонд за регионално развитие, а за програмния период 2014—2020 г. — член 122 от РОР. [↑](#footnote-ref-26)
27. Вж. обобщението на насоките EGESIF-14-0021-00. [↑](#footnote-ref-27)
28. Вж. член 72, буква з) и член 125, параграф 4, буква в) от РОР. [↑](#footnote-ref-28)
29. Делегираните актове и актовете за изпълнение относно докладването на нередности са в процес на изготвяне. [↑](#footnote-ref-29)