New Knowledge Journal of Science

Списание за наука „Ново знание”

University of Agribusiness and Rural Development Academic Publishing House Bulgaria

Академично издателство на Висше училище по агробизнес и развитие на регионите Пловдив

http://uard.bg

ОДИТ – ИЗТОЧНИЦИ И ИНСТИТУЦИОНАЛНОСТ
резюме на монографичен труд

Евгений Стоянов

Висше училище по агробизнес и развитие на регионите

This monograph is engaged in one of the main problem areas in search of theory and practice of accountability and sond financial management at the beginning of the XXI century is the realization of effective audit. The generally described processes of development of the problem area,which highlight the problems of modern auditing, resemble the basis for the actuality of the topic of the monograph. In naarrow terms it was justified by the need for inclusion of Bulgarian research and practice into the leading trends in the development of accounting and auditing. Amid the achievements of Bulgarian researchers in the fields of control theory, in particular the the theoretical of financial control and audit as reflected in the works of At.Atanasov, M.Dineff, O.Simeonov, B.Slavkov, L.Hristova, D.Petrova, I. Tomov, D. Ivanov, V. Bozhkov, Ant. Svrakov and others, this monograph is an attempt in analysing the significant changes occuring in the financial control in general, and particular in recent years, particulary in the field of administrative development and primarily in institutional improvement.

JEL:10

Една от централните проблемни области в търсенията на теорията и практиката на отчетността и доброто финансово управление в началото на XXI век е реализацията на ефективен одит. Въпреки разностранните усилия и регистрираните значителни резултати, постигнатото не може да бъде определено като удовлетворяващо обществените очаквания и по отношение на структурно-формална цялост, и по отношение на идейно-концептуална завършеност.

Създалата се ситуация в голяма степен се дължи на факта, че усилията и на професионалната, и на научната общност до края на 80-те години на миналия век бяха насочени към създаване на стандарти, а не към утвърждаване на тяхната приложимост и увеличаване на масовата им реализация. Анализът на тази тенденция доказа, че проблемите възникват на различни нива и притежават различно естество.

В принципно отношение състоянието и на отчетността, и на свързания с нея одит регистрират трудности, предизвикани от утвърждаването на нематериалните фактори за организационен успех като водещи. На организационно ниво профилираните и институционализираните организации губят част от своя авторитет и социална значимост поради ниска приложимост на своя продукт, т.е недобра реализация. На национално (държавно) равнище се развиват и задълбочават негативни икономически тенденции, породени от ниско ефективно финансово

управление, което провокира и загуба на обществено доверие. В глобален мащаб (на наднационално равнище) се зараждат и протичат финансово-икономически кризи, в основата на които стоят добре прикрити резултати, фиктивна отчетност и преднамерен одит и изказване на манипулирано мнение.

Практическото развитие на тази многопластова проблемна област, свързана с отчетността и одита, постави пред икономическата наука и науката за управлението потребността в кратки срокове да бъде преосмислено съдържанието на инструментариума на отчетността и одита и утвърждаващите го практики. Направи се изводът, че съществуващите постановки в това отношение не обслужват в достатъчна степен потребностите на практиката и очакванията на обществото. В следствие на по-тесните си връзки с практиката професионалните институти по-бързо осъзнаха проблемите и насочиха усилията си в тази посока. Поради тяхната специфика, тези търсения бяха насочени предимно на инструментално равнище, в резултат на което беше "канонизирана" системата от международни стандарти. В следствие на своята обвързаност с очакванията на обществото, обосновани от заявените интереси, съвременната държава, анализирайки проблемите, от една страна материализира своите целенасочени усилия в създаване и усавършенстване на нормативните актове, гарантиращи обективност и институционалност, а от друга, развивайки характеристиките си на фундаментална, конституираща институция, подобри условията за оптимално функциониране на системата от финансово-контролни институции и тяхното международно интегриране.

Описаните в по-широк план процеси в развитието на проблемната област на ефективното финансово управление, извеждащи на преден план проблематиката на съвременния одит, представляват основата за актуалността на темата на монографията. Поради спецификата на темата авторът формира представата за нея на базата на систематизиране на известните факти и източници в тази област, като същевременно не игнорира и възможността да направи опит да засегне развиващи се тенденции, притежаващи потенциал за бъдещо усъвършенстване.

Актуалността на темата на монографичния труд в по-частен план се обосновава от необходимостта от приобщаване на българската изследователска и управленска практика към две водещи тенденции от развитието на отчетността и одита. Първата тенденция се свързва с развитието и усъвършенстването на обективността и оптималната правдоподобност при отчитането на резултатите. Именно това е ключовата роля на одита за максимално коректното създаване и изказване на компетентно мнение, вменяващо на обществото необходимата увереност в правилната и вярната реализация на заявените от него интереси. Втората тенденция се свързва с развитието на връзката между институционално представените понятия държавност – контрол и доверие. Консолидирането на потенциала на трите фактора създава възможност одитът да придобие нужната институционалност и неговите социално представени институции, изказвайки увереност в ефективното настоящо финансово управление, да гарантират предвидимо и добро бъдеще.

Актуалността на разглежданата проблематика са обуславя допълнително и от неголемия обем изследвания на нейните научно-приложни аспекти в български условия. На фона на постиженията на българските изследователи в областта на теорията на контрола, в частност на теоретичните основи на финансовия контрол и одита, към отразеното в трудовете на Ат. Атанасов, М. Динев, О. Симеонов, Б. Славков, Л. Христова, Д. Петрова, Й. Томов, Г. Иванов, В. Божков, Ант. Свраков и др., може да се добави още нещо. Монографичната разработка е един опит да бъдат анализирани значимите промени, настъпили във финансовия контрол като цяло и одита в частност за последните години, конкретно в областта на административното развитие и преимуществено в институционалното усъвършенстване.

Като непосредствен предмет на изследването се дефинира разширяващият се кръг от финансово-отчетни източници, които осигурявайки реализацията на одита, формират и структурират социално-икономическата среда, предпоставяща неговата институционализация.

Обект на изследването е процесът по институционално усъвършенстване на одита, а за целите на монографията е избран примерът на българския одит.

Цел на разработката е на основата на систематизиране и анализ на съществуващите теоретични разработки, нормативни актове и практически опит в изследваната проблематика да се внесе принос в задълбочаването на институционалността в одита и усъвършенстването на механизмите за ефективна институционализация на реализиращата го система от организации.

Счита се, че целите на монографичния труд се постигат при решаването на следните основни задачи:

Първо. Анализирането и обобщаването на съществуващите разработки за развитието на отчетността и разширяващият се кръг от нарочно обособени източници, отразяващи операции и действия от икономическата действителност и изграждане на авторово виждане за тенденциите и перспективите в тяхното развитие и възможно разширяващо се приложение;

Второ. Анализиране и обобщаване на съществуващите теоретични разработки, нормативни актове и утвърждаващи се практики, формиращи разбиранията за одита и обосноваващите го концепции и структуриране на авторово виждане за насоките на тяхното развитие и по-конкретно като социално-интелектуална среда за развитие на институционалността;

Трето. Анализиране и обобщаване на съвкупността от социални механизми, създаващи условия за оптимално изграждане на система от одитни институции и приложението им в българската финансово-контролна сфера.

В началото на изложението е заложена за доказване основната хипотеза, съобразно която в условията на поредната икономическа криза отчетността закономерно се променя като отправя поредното предизвикателство към одита за неговото нормативно-приложно обогатяване и формално институционално усъвършенстване, при което се предоставя възможност чрез придобиване на нова, по-висока институционалност и целесъобразно изграждане на система от институции, да се създаде и съхрани доверието на обществото за ефективността на настоящото и смисъла на бъдещото икономическо развитие.

На основата на предварително проучване на обекта са регистрирани редица проблеми, от които могат да произтекат известни ограничения. Като такива са припознати: качества на отчетността, степен на зрялост на обществото, състояние на нормативната база, възприемане на контрола, в частност на одита и други.

В процеса на изложението са използвани широк кръг от относително по-общи, но и от конкретни методи. Сред общите методи водещо място притежават научният анализ и синтез, сравнителният и историческият метод, индукцията, дедукцията и други. Групата на по-конкретните включва методи като: метод на функционално моделиране, методи за анализ на връзки и зависимости, методи за анализ на диагностика в приоритетите и други.

Реално на предговора е вменено да представи обоснованата актуалност и високата значимост на темата, т.е и съдържателно и функционално той в голяма степен се припокрива с класическото разбиране за увод. В неговите редове са заложени идея, цел, диапазон на засегнати теми, особености в приложението на подходи и формулираната на началния етап основна хипотеза. В този смисъл фиксирането на изброените ключови елементи целенасочено предпоставя съгласуваност в приложението на конкретна методика и инструментариум.

Първа глава е озаглавена "Развитие и организация на информацията с финансово-отчетен характер". Нейното предназначение е при обстоен анализ на задълбочаващите се тенденции за развитие на световната икономическа система в общ план и в конкретен на коренно променената финансова функция на модерната организация да се приведат доказателства, че информацията с финансово-отчетен характер се развива и усъвършенства непрекъснато и целият този процес е закономерен резултат от нарастващите информационни нужди на обществото и въвеждането в употреба на все по-нови и иновативни информационни източници.

Прегледът на тенденциите в икономическото развитие и свързаните с тях промени, намиращи израз в състоянието и развитието на отчетността, предоставят обективни условия да се формират следните изводи:

Първо. Бурното социално-икономическо развитие предопределя формирането на нови, постоянно нарастващи нужди на обществото от специализирана финансово-отчетна информация. Като причини за тази тенденция могат да бъдат посочени от една страна общоикономическите фактори от реалната действителност, а от друга - вътрешно организационните. Именно това създава нови критерии, по които да се създава, организира и структурира различна и все по-обхватна специализирана информация.

Второ. Концептуално различният подход към изграждането на нови информационни масиви доказва, че самата действителност търпи съществени промени и като цяло, и в частност като отделни структурирани звена, т.е. всичко това се тълкува като достатъчно предизвикателство за преосмисляне на процеса по усъвършенстване и във функционален, и във формален план. Организационната функционалност търпи огромното влияние на новите и ключовите фактори за организационен успех, които преобладаващо притежават нематериален характер[49]. "В този смисъл новото съдържание предопределя конкретните посоки на трансформация за самите организационни форми на съществуване, възприемани и като адекватни организационно-архитектурни решения"[50].

Трето. Макар икономическата действителност и реалната практика да са доказали значимостта на счетоводната отчетност като основен механизъм или водеща система за класифициране и трансформиране на първичната информация за минали стопански събития и управленски решения по разпореждане с ресурсите, довели до количествени и качествени промени собствеността, новата действителност и променената обектна структура в посока от материално към

[49] По-подробно Симеонов О., Подход към анализа и управлението на нематериалните активи, В: Счетоводството в условията на пазарна икономика, С., 2003г.

[50] Mintzberg H., Crafting strategy, 1987, Harvard Business Review, (VII-VIII), p.39.

нематериално, създават предпоставки за приобщаването и на нови образци към финансово-отчетния процес като определени управленски модели с информационен, но и с определено контролен характер. Процесът на тяхното приобщаване въз основа консолидиране на техния потенциал създават възможност самата информационна рамка да се тълкува и като активна форма за упражняване на контролно въздействие на всички нива и във всеки момент.

Съдържанието на **втора глава** "Особености на разпространените отчетните системи" се свързва с критичен преглед на предложения доказателствен материал, за да се обоснове разбирането, че освен общите и стандартизирани промени в развитието на отчетността, се наблюдават и развиват и строго специфични, съобразени с характеристиките на обектите особености, които на определен етап създават възможност и условия както за адаптиране, така и за надграждане от международната система от стандарти. Процесът на хармонизация предоставя на отчетността още по-широко поле за изява и оптимизиране на максимална обективност, прозрачна достоверност и релевантна конкретика. Като цяло изложеното във втора глава структурира няколко извода:

Първо. Въпреки задълбочаването на глобализацията във всички сфери и процеси, протичащи в обществото, в развитието на отчетността съществуват предпоставки и условия, които предопределят съществуването на определени различия между отделните страни и прилаганите в тях образци. Научните среди търсят причините за различията във фактори с екзогенна същност като правовата система, развитието на собствеността и произтичащото от нея право на власт, управление и контрол, докато аналитиците дават приоритет на повишената нужда от максимална обективност в отчетността. Въпросът коя позиция е по-вярна остава на втори план, защото същественото е, че отчетността, като обективно отражение на протичащите операции и процеси, еволюира и се оптимизира, отразявайки динамиката на икономическото развитие и обосноваващите го явления и събития;

Второ. Развитието на финансово-счетоводната отчетност и устойчиво присъстващите в нея различия доказват, че това е една логически организирана система, в която намират отражение както международните тенденции за балансирано хармонизиране, така и националните за съхраняване на специфичното, определящо всяка национална икономика като уникална съвкупност от взаимодействащи си отчетни обекти. Именно това диалектическо единство провокира усъвършенстването на самата система, но и отправя предизвикателства към нейното регулиране и най-вече към възможността да се провежда адекватен контрол върху този цялостен процес;

Трето. Обобщавайки написаното за еволюцията и конкретното развитие на отчетността може да се обоснове мнението, че реално това е една високо социална система, която създава достатъчно осведоменост на всички представители на заинтересованите страни. По своята същност на базата на принципното начало на прилаганите методи, стандарти и организация тя може да бъде тълкувана и като своеобразен механизъм, оптимизиращ обективното начало в регистрирането на данни, но и началото на съпоставката и развитието на обратната връзка, обосноваваща всички социални прояви на контрола. Все по-пълното и цялостното задоволяване на обществените нужди, породени от информационен дефицит, създават възможност не само за усъвършенстването на финансовия контрол, но и възможността самото общество да бъде убедено, че постигнатите резултати са обективни и задоволяват неговите динамично променящи се потребности.

Трета глава е посветена на възникване, развитие и разпространение на идеята за одит. Предназначението на главата се обосновава от хронологията по възникването на одита, процес, при който социалните нужди провокират публичното изразяване на критично обществено отношение, което, съобразено с управленските потребности в реализацията на социално значими цели и интереси, формира структурирането на контрола и развитието на разнообразни изяви като финансов контрол, одит и други. Критичният анализ върху фактите от историята на обществото доказва, че, поради своята социална тежест и нарастващо приложение, финансовият контрол и по-специално одитът се налага като водеща концепция и ключов фактор в усъвършенстването на световната икономическа система и на международните икономически отношения.

Написаното по повод на възникването, развитието и разпространението на идеята за одит дава основание да бъдат направени няколко извода:

Първо. При какви обстоятелства и в кой исторически момент е възникнал одитът не е толкова важно, същественото е, че всяка стъпка в развитието на обществото е резултат от поредната успешно реализирана идея, на доброто управление и ефективния контрол. Идеята за възникване на одита фокусира вниманието именно върху това, че за обективен контрол се изисква да има и в достатъчна степен независимост, различна от тази, която произтича от притежанието на собственост и в този смисъл обоснования властови ресурси. Своят целесъобразен генезис идеята за одит намира в обществото именно в момента, когато монетарните цели приоритетно и бързо задвижват социалния прогрес и развитието на заявените интереси има все по-осезаема нужда от коректно измерване и оптимално обективен контрол. На тази база

отчетността създава предпоставки за проявите и усъвършенстването на одита като специфична финансово-контролна социално значима форма, вменяваща на обществото увереност за правомерно развитие на неговата финансова функция и генерираните от нея иновативни идеи и превръщането им в обществени блага;

Второ. Въпреки общото идейно начало на одита и доминиращото присъствие на идеята за глобализация на развиващия се свят във всяка национална икономика, дори при ползването на общи модели и доказани добри практики, одитът се развива и усъвършенства по свой собствен и уникален начин. В този процес като детерминанти се явяват както особености на нормативната база и системата на отчетност, така и специфични характеристики и феномени като народопсихология, морал и други. Така или иначе общите интереси, които далеч надхвърлят държавните граници, създават предпоставки за консолидиране на общите усилия по максимално сближаване и хармонизиране както на принципната основа на одита, така и по логиката на неговите процедури и налагането на общи международни стандарти. Тази тенденция може да бъде тълкувана и като развитие на една специфична контролна система, в която субектът притежава сложна структура, изградена от концептуални и институционални системи, оказваща въздействие върху един динамичен обект какъвто са резултатите от протичащите икономически процеси;

Трето. Утвърждаването на одита като специфична контролна система бележи значим ръст, като се съди по адекватните промени в нормативната база, социалните механизми за регулиране, създаването на институции и високите критерии, заложени в професионалното обучение и израстване. Анализът доказва, че обществото осъзнава нуждата и значението на или от адекватния контрол и в частност от одита, като им вменява особен социален статус, обоснован от широк кръг правомощия, формиращи достатъчно сериозен авторитет. Основният аргумент на твърдението са вменената роля и авторитет на одита в усъвършенстването на световната икономика и оптимизирането на международните икономически отношения на базата на международната система от стандарти и регулиращата практическото им приложение система от наднационални институции.

Четвърта глава - "Еволюция на схващанията за независим одит", от монографичния труд е ангажирана да проследи основните моменти в еволюцията на концепцията за независим одит. В изложението протичането на този процес аналитично е представено и в глобален, и в чисто български план.

Изложено предоставя възможности за формиране на няколко извода:

Първо. Реално одитът е продукт на общественото развитие и утвърдената демократична идея, ускоряваща този процес. Нуждата от независимост и публичната й изява са най-същественото доказателство, че обществото кредитира със своето доверие тези, които го управляват. Този акт може да бъде тълкуван като удовлетворяването на една частноправна социална потребност, породена в условията на висока концентрация на капитала и разграничаването на собствеността от управлението, а именно игнориране на конфликтите на интереси между собственици и служители чрез реализацията на социалната функция на независимия финансов одит.

Второ. Развитието на одита и обособяването на две основни школи, съответно англо-американска и европейска, доказват, че съобразно спецификата на икономическото развитие на водещите икономически зони и основните механизми, обосноваващи капиталовото и социалното им усъвършенстване, се развива и еволюира и идеята за одит. Независимо че върху одита оказват влияние национални особености, основните тенденциите, които се развиват в двете школи, реално конкретизират диапазона от действия, които структурират съдържанието на независимия финансов одит от изразяване на мнение по достоверното представяне на финансовото състояние на предприятието в неговия счетоводен отчет до провеждането на финансово консултантска дейност въз основа на счетоводния отчет, текущото счетоводство и отчетите на ръководството. Обективно промяната на формите на собственост, на основните механизми за развитие на капиталовите пазари и пътищата за генериране на печалба предопределят желанието за хармонизиране и въвеждането на единна методология и общи стандарти при реализацията на независимия финансов одит. Новата икономическа действителност предопределя въвеждане на ново съдържание както на правилата и етиката, така и в практическата реализация на одитните и други сходни процедури.

Трето. Одитът в България се появява сравнително рано за зрелостта на нашето общество и най-вече съобразно състоянието на икономическо развитие. Въпреки това и нормативната база, и институционалното развитие доказват, че немската, или по скоро европейската школа, намира последователи, които реализират независим одит, съобразявайки се с националните икономически особености. Макар че в годините на планово развитие на стопанството, идеята за одит да е почти игнорирана, косвено развитието на счетоводната наука подготвя почвата след политико-икономическите промени и въвеждането на пазарния принцип на развитие одитът да

възстанови сравнително бързо своите позиции. Обективно и нормативната база със своите адекватни промени и създаването на специализирани професионални институти и разширяването на приложението на отида в ключовите направления на обществено-икономическата сфера доказват, че за тези две десетилетия идеята за одит намира добра контролно-интелектуална среда и търпи динамично развитие.

Пета глава "Функционално-концептуален анализ на одита", ползвайки разнообразни методи със синтетичен и аналитичен характер, привежда доказателства, че одитът в своята съдържателна и същевременно функционално обоснована същност, доказваща достатъчна концептуална зрялост, създава съществени вътрешно структурни предпоставки за реализация на институционалност. Развитието на тази тенденция допълва впечатлението за одита като една уникална, високо интелектуална, повишаваща присъщата си отговорност, широко приложима дейност.

Редовете от тази част на изложението могат да бъдат свързани със следните изводи:

Първо. Анализът върху одита потвърждава мнението, че това е специфична контролна проява, структурирана в процес, изразяваща независимо мнение на професионален и високо ерудиран специалист за получаване на разумна степен на сигурност по достоверността на натрупаните доказателства и възможност за удовлетворяване на определени заложени критерии с цел оптимизиране на управлението на риска, контрола и управлението. Официалното и публичното оповестяване на формираното мнение създават възможност на широк кръг заинтересовани страни да вземат отношение към развитието на одитирания обект;

Второ. Философията на одита и неговата характеристика предопределят в развитието му да бъде отредена основополагаща роля на принципното начало. Многопластовата същността на одита дава възможност за изява на общите финансово-контролни принципи от една страна, а от друга - на етичните одитни принципи. Именно принципното начало създава условия идеята за одит да се усъвършенства и в теоретично, и в практическо отношение. Принципната конкретика предпоставя развитието на одитния процес да се реализира целенасочено, системно и целесъобразно. В този смисъл методиките и комбинациите от подходи дават възможност резултатите на одитните ангажименти да удовлетворяват в достатъчна степен потребностите на заинтересованите страни;

Трето. Усъвършенстването на подходите в одита, за разлика от това на подходите в отчетността, бележи динамично развитие. Факторите, оказващи влияние, са от една страна доминиращото присъствие на двете конкуриращи се школи – англо-саксонската и континенталната, а от друга - задълбочаващата се тенденция по утвърждаването на нематериалните активи като водещи при формирането на организационната стойност. Изказаните по този повод мнения вменяват на одита по-висока значимост и отправят предизвикателството да се оценява максимално обективно практически неизмеримото;

Четвърто. Развитието на одита дава достатъчно доказателства, че концептуалната му рамка приобщава към самата идея за независим одит все повече теоретично-контролни модели. Макар през различните етапи от еволюцията на одита ключова роля да се играли различни концепции, може би на този етап модерният одит търпи сериозното влияние на концепциите за етика, независимост, същественост и международни стандарти. Концептуалните модели създават впечатление за конкретна функционална недостатъчност по отношение на нематериалните фактори за организационен успех, поради което в рамката целесъобразно се вписва концепцията за управленски контрол, като специфичен компенсаторен механизъм, притежаващ релевантен инструментариум за оптимално широко въздействие.

Предназначението на **шеста глава** "Генезис в одитното моделиране и институционалност" е създаването на възможност да се обоснове разбирането, че генезисът на одитното моделиране и развитието на институционалността са две различни страни на един структуриран, балансиран и контролиран процес. Появата на нови функционални модели и на нови степени на институционалност са две взаимно обосновани активно развиващи се тенденции, свързани с одита, в които приоритет може да бъде присъден на институционалността. Реално моделите могат да бъдат разгледани в известен смисъл като резултат от адекватната реакция на обществото, произтичаща от неговите нарастващи потребности от контролно въздействие, предопределена от принципността и подготвена от нормативните регламенти. Казано с други думи рационалното начало в одита определя, структурира и контролира неговите формални изяви. Написаното в редовете на тази глава се обобщава в няколко извода:

Първо. Анализът, направен върху генезиса в одитното моделиране доказва, че релевантното на динамичната икономическа действителност развитие на идеята за одит създава предпоставки за одитното усъвършенстване. Обосновката на тази тенденция се възприема като резултат от възможностите на одита да минимизира информационния риск, което от своя страна му вменява и още една съществена особеност да бъде възприеман като помощна контролна функция.

Реално това предопределя от една страна изявите на одита като специфичен механизъм за информационна логистика на всички заинтересовани страни, а от друга да задълбочи процеса по диагностицирането и последващото консултиране.

Второ. Направената ретроспекция на част от ползваните в теорията на одита класификации дава основание да се направи заключението, че одитът продължава да отправя предизвикателства към развитието и усъвършенстването на своята теория. Може би на този етап социално-обоснованата необходимост от увеличаваща се практическа приложимост е двигателят на неговото развитие. Възможностите и потенциала на формираните и публично изказаните одиторски мнения при вземането на стратегически и най-вече инвестиционни решения предопределят разширяване на неговия периметър. Навярно идеята за перпетуум мобиле е в сила и за одита, вземайки под внимание ролята му включително и в процеса на създаване на сценарий за излизане от кризата на световната икономическа система, като наред с това създава условия предопределящи повишаване на неговата институционалност.

Трето. Вменяването на институционалността, като морална тежест и съществена характеристика на одита е поредното признание за неговата социална значимост. Реално това е процес в който се интегрират морално-етичното начало, принципното регулиране, обективната законност и кредитирането със и на обществено доверие. Инициирането на подобна активност е съзнателен и целесъобразен акт на държавното управление, което възприемайки мястото и ролята на одита му предоставя монополни контролни правомощия спрямо процеса на своето социално самоусъвършенстване и най-вече възможността да бъде игнорирано до голяма степен изпадането на цялата икономическа система в неприемливи ситуации и критични (кризисни) състояния.

Седма глава " Институционализация в процеса на независим финансов одит" е излагането на аргувентите, обосноваващи изказаното съждение, че институционализацията е обективен процес, придобиващ все по-висока социална значимост поради възможността да задоволява поне частично необходимостта на обществото от ръзвитие и присъствие на добре структурирани и авторитетни организации. В този смисъл анализираният процес е атестат за неговата зрялост и проявената воля, а успоредно с това може да бъде определен и като ефективен исторически доказан механизъм, целесъобразно свързан с одита при съхраняване на неговите интереси и тяхната правомерна, законосъобразна и контролирана реализация.

Редовете, отделени на институционализацията в одита предопределят формирането на следните изводи:

Първо. Процесът по институционализация в одита е исторически обоснована закономерност. Вменяването на институционалност като водеща характеристика на одита предпоставя да се оправдаят обществените очаквания за създаване на организационни структури с конкретна финансово-контролна, нормативно установена функционалност. Реално това е един значим резултат от възникване в търсенето на институции породено от интересите на държавността и обществото. При тези условия търсенето на решения може да се разгледа в тесен смисъл като удовлетворяване на обществените нужди от изказване на независимо мнение по повод на решения, дейности и отговорност, а в по-широк план като алтернативи за решения, възникнали по повод на предизвикателствата отправени към контрола като цяло поради проблеми в метрифицирането. Възможностите, които предлага на обществото институционализацията в одита могат да бъдат възприети и като оптимизационен план или резултатно консултиране за ефективно развитие на взаимодействието между принципали и агенти въз основа на минимизирането на конфликти при удовлетворяване на заявените интереси.

Второ. Развитието на институционалността в независимия български одит и задълбочаването на институционализацията са основателни предпоставки да се счита, че въпреки установените закономерностите на развитие при идеята за одит търпят индивидуално усъвършенстване в българските икономически условия. Макар и за кратки периоди с голям интервал между тях при анализа се установяват черти на нов институцианализъм, който се проявява в условията на новата инситуционална български икономика. За процеса на усъвършенстване и като периметър и като съдържание може да се каже, че обхваща значими полета фиксирани между налагането на международни стандарти и конкретни казуси от реалната икономическа действителност от една страна, а от друга от принципните решения по ключови одитни проблеми до консултиране на управленски решения от българската практика. В този смисъл, ако нуждата от контрол става все по-сериозна, то одитът с основание може да се тълкува като най-чувствителната част от структурата на тази социално-значима връзка, прерастнала в концептуално и формално самоусъвършенстваща се институционално заявена система.

Предназначението на последната **осма глава** "Институционални модели в независимия одит" е проследявайки изявата на институционализираните контролни форми, тематично обвързани и организирани от одита, да се докаже, че притежават системен характер, изпитан в процеса на реализация, предоставящ възможност логическата връзка на институционалните модели в

съществено висока степен да се възприеме като израз на йерархическа зависимост, обоснована от нивото на субординираност. Доказателствената част на изложението разглежда като институционално установени одитни модели вътрешния контрол, вътрешния одит, външния одит и държавен одит.

От написаното в последната глава за институционалните одитни модели и на база на съпоставките, извършени между тях, може да се формират няколко извода:

Първо. Социално осъзнатата значимост на одита намира израз в развитието на висока институционалност. При тези условия в изграждането на система от институции, съобразно обществените интереси е нормално да бъдат усъвършенствани институционално утвърдени одитни модели. Регистрираното ниво е доказателство за степента на зрялост на самото общество и на неговата възможност да генерира идеи и механизми, съхраняващи заявените интереси. В този смисъл йерархично изградената система за независим одит може да се възприеме като израз на симбиозата между доверие и контрол, функционираща в средата на сравнително висока независимост. Бързото развитие на субектната страна във всички занимаващи се с одит системи е показателно за увеличаващото се търсене на обществото да доближи в максимална степен своите институционализирани субекти до постоянно растящия списък от разнородни по характер, дейност и значимост обекти за одит;

Второ. Възможността системата за независим одит да бъде разгледана в светлината на управленска функционалност, критично обществено отношение и архитектурно решение на организационната структурата (т.е. неин резултат) създава предпоставки за повишаване ролята на съвременната организация и най-вече за разширяване намесата на държавата като върховна институционализираща организация. Развитието на този процес, задвижван от независимия одит, е поредното доказателство на еврейската мъдрост, че доверието е нещо добро, но контролът е нещо далеч по-добро;

Трето. Ако за счетоводната отчетност У. Бъфет твърди, че "това е езикът на бизнеса", с основание за одита може да се добави, че това е неговият механизъм за официално, международно утвърждаване на базата на авторитетна намеса при анализа и оповестяването на постигнатите в реализацията на заявените интереси резултати и възможността тези, които го правят да бъдат институционализирани. Изграждането на система от институционално представени одитни модели предоставя възможност да се възприема уверението за всяка ефективно направена стъпка в обществеото развитие като предизвикателство за постоянно вътрешно усъвършенстване и алтернатива за добро бъдеще.

В **заключението** се изказва обобщаващото мнение, че проследявайки обективната логика съдържанието доказва увеличаващата се социална необходимост от оптимално бързото усъвършенстване на одита, обосновано от придобиващата все по-висока плътност институционализация и свързаната с нея повишаваща се резултатност. Социално значимият ефект от задълбочаването на този процес е създаването на условия за формирането на специфична контролна среда, предопределяща постигането на достатъчно доверие при висока прозрачност в анализа на регистрираните резултати, тълкувани многопосочно и като финансова стойност и като морална значимост, и като двигател на паричните потоци, и като иновативна форма за ефективен финансов контрол.

Общият обем на монографията е 223 страници. В изложението за онагледяване са включени 34 фигури. Библиографията включва 188 източника.