

CONTROLLING AND AUDITING: HISTORICAL DEVELOPMENT, MODERN TRENDS AND SUCCESSFUL PRACTICES IN BULGARIA AND AROUND THE WORLD

Tenyo Manolov

University of agribusiness and rural development, Plovdiv, Bulgaria

Abstract: This article focuses on the historical development, theoretical foundations, and practical implications of controlling and auditing. The analysis covers conceptual, organizational, institutional, and interinstitutional dimensions, highlighting their significance for optimizing organizational efficiency and transparency. The examination of international best practices provides workable alternatives for enhancing management control systems and audit effectiveness in corporations and public sector institutions.

Keywords: controlling, auditing, management, effectiveness, transparency, organizational efficiency, strategic control, financial audit.

КОНТРОЛИНГ И ОДИТ: ИСТОРИЧЕСКО РАЗВИТИЕ, СЪВРЕМЕННИ ТЕНДЕНЦИИ И УСПЕШНИ ПРАКТИКИ В БЪЛГАРИЯ И ПО СВЕТА

Теньо Манолов

Висше училище по агробизнес и развитие на регионите - Пловдив

УВОД

Контролингът представлява съвременна концепция за управление и наблюдение на бизнеса. Терминът произхожда от английското „to control“ и още в икономически смисъл означава управление и мониторинг на дейността. За разлика от класическия „контрол“, контролингът има по-широк обхват – той включва целеполагане, планиране, регулиране и контрол на цялостната дейност на организацията. С други думи, контролингът концепция обхваща всички задачи, свързани с формулиране на цели, изготвяне на планове, следене на изпълнението им и анализ на отклоненията за навременно коригиране на управлението. Това превръща контролинга в интегрираща функция, която подпомага мениджмънта да реализира стратегиите си и да адаптира предприятието към промените във външната среда. В условията на нарастваща пазарна динамика и несигурност, значението на контролинга за съвременното управление е особено голямо. Чрез контролингвите инструменти фирмите могат цялостно да „сканират“ бизнес процесите си, да идентифицират отклонения между планирани и реални резултати и да формулират алтернативи за развитие. Така контролингът се превръща в ключов механизъм за постигане на устойчиво развитие – той оценява способността на организацията да генерира растеж и печалби за дългосрочно оцеляване, както и да използва ресурсите ефективно и резултатно дори при неблагоприятни условия.

От управленска гледна точка контролингът служи като вътрешен навигатор на мениджмънта. Чрез системи за вътрешно отчитане, индикатори за изпълнение и анализ на ключови показатели, контролингът осигурява навременна и достоверна информация за състоянието на организацията. Това подпомага ръководството при вземането на информирани решения и при изработването на коригиращи действия. В контекста на устойчивото развитие контролингът спомага за балансиране на краткосрочните цели (напр. печалба) с дългосрочните цели (конкурентоспособност, иновации, корпоративна устойчивост). Актуалността на темата за контролинга нараства и поради глобалните изисквания за корпоративна прозрачност и отговорност – инвеститорите и регулаторите очакват организациите да имат стабилни системи за контрол и отчетност. Именно затова изследването на историята, развитието и успешните практики на контролинга е необходимо и навременно. То позволява да се проследи как са възникнали и еволюирали тези управленски практики и как днешните организации могат да се поучат от натрупания опит.

ИСТОРИЧЕСКО РАЗВИТИЕ НА КОНТРОЛИНГА

Определение и концептуално съдържание. В основата си контролингът е **интегрирана система за планиране и контрол**, която осигурява информационна подкрепа за управлението, ориентирано към резултатите. Според класическите определения, контролингът съчетава задачи по ръководство, планиране и отчетност, с цел координиране на дейността за постигане на поставените цели. Например Р. Ман и Е. Майер го определят като „свкупност от задачи на ръководството, планирането и контрола за целево ориентирано координиране“ – т.е. механизъм, който обединява управленските функции за постигане на

целите. В практиката контролингът често се разглежда като вътрешнофирмена информационна система – „очи и уши“ на мениджмънта, която непрекъснато следи както финансовите, така и нефинансовите аспекти на бизнеса и алармира при отклонения. Основните функции на контролинга включват: разработване на бюджети и планове; мониторинг на изпълнението им; анализ на отклоненията; изготвяне на отчети и препоръки за управлението; координиране на различните отдели в посока изпълнение на общата стратегия. Така контролинговата концепция изпълнява ролята на свързващо звено между стратегическото планиране и оперативния контрол.

Произход на идеята за контрол и контролинг – кратък исторически обзор. Макар че като обособена управленска концепция контролингът възниква сравнително късно, идеята за контрол над стопанската дейност има дълбоки исторически корени. Още в древни цивилизации откриваме наченки на управленски контрол – например в Месопотамия и Древен Египет са водени детайлни записи за ресурси, а специални писари/надзорници са проверявали точността им. В Древен Рим контролните механизми се развиват още повече – създадена е длъжността **quaestor** (квестор), чиято роля била да надзирава държавната хазна и да провежда проверки на публичните средства. Именно от римската практика идва и понятието „одит“ – от латинското *audire* (слушам), понеже одиторите изслушвали отчетите на длъжностните лица. Тези ранни форми на контрол показват присъщата нужда на организациите (държави или търговци) от отчетност и проверка.

През Средновековието контролът върху финансите и дейността продължава да се развива. С възхода на търговията и гилдиите се налага водене на търговски книги и периодични проверки – търговците и занаятчиите извършват примитивни одити, за да предотвратят измами и неточности. Манастирите и църковните институции също поддържат строга отчетност на приходите и разходите, като висши духовници правят преглед на книгите за правилното използване на средствата. В този период контролът е основно финансов и счетоводен по характер, а управленските аспекти са по-слабо изявиени. Възникването на **двойното счетоводство** през Ренесанса (1494 г., трудът на Лука Пачоли) е ключов момент – това дава мощен инструмент за контрол на стопанските операции, позволявайки подробно проследяване на активи, пасиви, приходи и разходи. Одиторските практики се усъвършенстват успоредно с това нововъведение, тъй като възниква необходимост някой да проверява коректността на сложните счетоводни книги.

Развитие на контролинга през вековете – от Индустриалната революция до днес. Истинският подем на контролинга като обособена функция започва с Индустриалната революция и след нея. През XVIII-XIX век възникват големи промишлени предприятия и акционерни дружества с множество собственици, което създава нужда от **по-формални системи за отчет и контрол**. В края на XIX и началото на XX век в САЩ бурният ръст на промишлеността и размерите на компаниите налагат усъвършенстване на методите за управление, отчитане и контрол. Именно в този контекст – защита на интересите на собствениците и ефективно управление на големи предприятия – се ражда и контролингът. **За пръв път длъжността „контрольор“** (Controller) е създадена в Съединените щати в голяма железопътна компания, а малко по-късно и в General Electric (1903 г. е назначен първият контролер в GE). Ролята на корпоративния контрольор първоначално е била фокусирана основно върху счетоводството и вътрешната проверка на дейността (ревизия), но скоро се разширява, включвайки и планирането. Така контролингът еволюира от чисто отчетна функция към **инструмент за бъдещо управление на бизнеса** – от оперативно счетоводство към стратегическо планиране. Световната икономическа криза от 1929 г. допълнително ускорява развитието на контролинга – изпитанията на Голямата депресия показват, че успешното управление изисква усилено вътрешно планиране, бюджетирание и

контрол върху разходите. Много компании започват да внедряват бюджети и стандарти за изпълнение, а контролерите се утвърждават като ключови фигури, които следят финансовата стабилност.

След Втората световна война концепцията за контролинг се разпространява от САЩ към Европа, особено в Германия. Немската школа развива контролинга като самостоятелна дисциплина през 50-те и 60-те години, интегрирайки го дълбоко в управленската практика на фирмите. В Германия контролингът се възприема не само като счетоводно-контролна функция, а и като **консултативна функция** на мениджмънта – контрольорът е стратегически партньор, който осигурява навременна информация за вземане на решения. В резултат, днес практически всички големи корпорации в развитите икономики имат изградени отдели или системи по контролинг. Концепцията продължава да се развива с включване на нови инструменти – като **системи за управление на ефективността (Performance Management)**, ключови показатели (KPI), софтуерни системи (ERP, BI) за анализ на данни и др. В съвременния свят контролингът обхваща и нефинансови аспекти – като контролинг на устойчивото развитие (ESG показатели), контролинг на риска и др., отразявайки комплексните измерения на успеха в една организация.

ИСТОРИЯ И РАЗВИТИЕ НА ОДИТА

Произход на одита в Древен Рим - Корените на одита (системното проверяване) водят началото си от древността. В Древен Рим държавната администрация развива ясни контролни механизми – всяка финансова операция подлежала на преглед от специални длъжностни лица. Латинската дума *auditor* означава „слушател“ – в Римските времена одиторът е изслушвал отчетите на управителите на провинции или на държавните служители, за да провери дали средствата се използват по предназначение. Римските квестори изпълняват точно такава роля – те отговарят за хазната и имат правомощия да следят публичните приходи и разходи. Тази практика поставя основите на одитирането като процес на независимо потвърждаване на отчетите, целящо предотвратяване на злоупотреби.

Разширяване на одиторската дейност през средновековието и индустриалната революция. - През Средновековието и ранния модерен одитът продължава да е свързан главно с проверка на сметки. В Англия например още през 14-ти век кралската хазна е подлагана на „одит“ – отчетите са се представяли гласно пред комисия от проверители, които слушали (*audire*) и сверявали данните. С възникването на търговските банки и компании в периода на Ренесанса и след това, започва и практиката на назначаване на външни проверители. През Индустриалната революция (XVIII-XIX век) одитът придобива ново значение: развиващите се индустрии и акционерни дружества с много инвеститори пораждаат нуждата от независим финансов одит. Особено към края на XIX век във Великобритания се въвеждат законови изисквания за одит на счетоводните отчети на компаниите, за да се защитят акционерите от измами и неточности. В САЩ подобна тенденция се наблюдава в края на XIX и началото на XX век – появяват се първите големи одиторски фирми (някои от които наследници на днешните „Голяма четворка“ одиторски компании). Независимият финансов одит става стандартна практика за публичните дружества, особено след краха на борсата през 1929 г., когато доверието в финансовите отчети е разклатено. В отговор през 1934 г. в САЩ се създава Комисията по ценни книжа (SEC), която изисква задължителни одити на публичните компании – решение, затвърждаващо ролята на външния одит за стабилността на пазарите.

Разширяване на одиторската дейност в Европа и Северна Америка (XIX и XX век). В края на XIX век професията на одитор започва да се институционализира. В Обединеното кралство през 1880 г. се учредява Институтът на дипломираните счетоводители

в Англия и Уелс (ICAEW), а в САЩ през 1887 г. – Американският институт на дипломираните експерт-счетоводители (AICPA). Тези професионални организации създават стандарти за одиторска дейност и етика, полагайки основите на одита като самостоятелна професия. През XX век ролята на одита продължава да нараства заедно с усложняването на бизнеса. След Втората световна война, с глобализацията и растежа на международните корпорации, **международните одиторски стандарти** започват да се изработват (напр. Международни стандарти за одит – ISA). Одиторските фирми се разрастват транснационално, поемайки проверки на компании по цял свят. В държавния сектор също настъпват промени – много страни създават върховни одитни институции (сметни палати) или укрепват съществуващите, за да осигурят прозрачност при разходването на публични средства.

СЪВРЕМЕННИ ФОРМИ НА ОДИТА И РОЛЯ В УПРАВЛЕНИЕТО

Днес одитът се е диференцирал в различни форми, насочени към различни аспекти на дейността. Освен традиционния финансов одит, голямо развитие бележат вътрешният одит, одитът на съответствието (регулаторен одит) и одитът на изпълнението (ефективност). Одитът вече не се възприема само като контролен механизъм, а и като управленски инструмент. Например, вътрешните одитори в организациите работят проактивно, за да оценят рисковете и да предложат подобрения, вместо да чакат проблеми за последваща констатация. **Одитът на изпълнението** (performance audit) пък се фокусира върху това доколко ефективно и ефикасно се управляват ресурсите и дали се постигат набелязаните резултати – такива одити често се прилагат в публичния сектор за оценка на правителствени програми. С други думи, одиторската функция еволюира от чисто финансова проверка към по-широка оценка на **корпоративното управление**. В контекста на контролинга, това означава, че одитът предоставя независима обратна връзка за здравето на системите за планиране и контрол. Ръководството използва одиторските доклади като ориентир за необходимите корекции – било то укрепване на вътрешния контрол, привеждане на практиките в съответствие с нормативните изисквания или реорганизация на неефективни процеси. След големи корпоративни скандали (примерно Enron, WorldCom) началото на XXI век доведе и до по-строги регулации (напр. Закона Сарбейнс-Оксли в САЩ, 2002 г.), които засилиха ролята на одита и вътрешния контрол като гаранции за прозрачност и достоверност. Днес одитът е неизменна част от **корпоративното управление**, като действа в синхрон с контролинг системите за осигуряване на стабилност и доверие в организационните процеси.

ВИДОВЕ ОДИТ И ТЯХНОТО ЗНАЧЕНИЕ В КОНТРОЛИНГА

Одиторската дейност обхваща различни видове проверки, всяка със своя фокус и роля. Главно одитите се делят на **външни** и **вътрешни**, а по предмет – на финансови, за съответствие, управленски, одити на ефективността и др. По-долу са разгледани основните видове и тяхното значение в контекста на контролинга:

- **Външен одит:** Това е одит, извършван от независими трети страни (обикновено одиторски фирми). Най-често външният одит е **финансов одит** – проверка и заверка на финансовите отчети на организацията. Целта му е да даде увереност на външни заинтересовани лица (акционери, инвеститори, кредитори), че отчетите представят вярно и честно финансовото състояние, в съответствие с приложимите счетоводни стандарти. Външният одит е обичайно **задължителен** за големите предприятия и публичните дружества по закон. От гледна точка на контролинга, външният финансов одит осигурява независима оценка на достоверността на финансовата информация, която контролинг отделът използва при анализите си. Така се гарантира, че плановете и решенията се

базира на коректни данни. Външните одитори често изготвят и препоръки за подобряване на системите за вътрешен контрол, което пряко подпомага контролинга в организацията.

- **Вътрешен одит:** Провежда се от звено вътре в самата организация (вътрешни одитори, които обичайно са служители). Вътрешният одит има по-широк обхват – освен финансова информация, той разглежда процеси, рискове, спазване на вътрешни политики и др. Фокусът му е да оцени **ефективността на вътрешния контрол** и управлението на рисковете, както и да предложи подобрения. Вътрешният одит е **непрекъснат процес** (извършва се регулярно, през цялата година) и резултатите от него се докладват на висшето ръководство. От контролингова гледна точка, вътрешният одит е ценен, защото действа като „втори чифт очи“ вътре в организацията – той може да открие неефективности или несъответствия, преди те да се отразят негативно на изпълнението на плановете. Докладите от вътрешния одит често съдържат препоръки за оптимизация на оперативните процеси, което допринася за по-доброто постигане на целите. **Важно е да се отбележи**, че външният и вътрешният одит не си противоречат, а се допълват – вътрешният одит подготвя почвата и поддържа системите под контрол през годината, а външният дава независима верификация и перспектива.

Таблица 1. Вътрешен одит срещу външен одит

Критерий за сравнение	Вътрешен одит	Външен одит
Определение	Проверява вътрешните контроли, процеси и счетоводство на фирмата, за да открие и предотврати евентуални проблеми още преди те да се появят.	Одитира счетоводните отчети на фирмата, за да се установи тяхната вярност и точност.
Цел на одита	Идентифициране на слабости, подобрение на процесите и предоставяне на препоръки за повишаване на ефективността на организацията.	Независима оценка на коректността на финансовите отчети.
Кой го извършва?	Одиторите са част от самата организация (вътрешни служители).	Одиторът е трета страна (независим експерт).
Обхват на одита	Всички аспекти на организацията: операции, управление, рискове и съответствие с вътрешните политики и процедури.	Финансовите отчети и свързаните с тях счетоводни записи и трансакции.
Отговорност и докладване	Вътрешният одитор докладва директно на управителния съвет (борда на директорите) чрез одитния комитет.	Външните одитори отговарят директно пред акционерите, инвеститорите и регулаторните органи, а не пред управлението на организацията.
Потребители на одитните доклади	Основно мениджмънтът на организацията и съветът на директорите (вътрешни заинтересовани страни).	Инвеститорите, акционерите, кредиторите, публичните институции и обществото като цяло (външни заинтересовани страни).

Източник: WallStreetMojo (2019) – „Internal Audit vs External Audit Infographic“. Инфографиката визуализира основните разлики между вътрешен и външен одит – по отношение на дефиниция, цел, извършващи лица, обхват, отчетност и предназначение на докладите. (Преведено на български)

- **Финансов одит:** Това е класическият одит на финансовите отчети. Той може да бъде външен (независим финансов одит) или вътрешен (вътрешните одитори също проверяват достоверността на финансовите записи като част от контролните процедури).

Основното значение на финансовия одит за контролинга е, че осигурява надеждност на числовата финансова информация, с която контролингът оперира. Ако контролингът изготвя бюджети и анализи, базирани на счетоводните данни, финансовият одит гарантира, че тези данни нямат съществени грешки или измами. Финансовият одит също така проверява ефективността на счетоводните системи и вътрешния финансов контрол, което е тясно свързано с информационното обезпечаване на управлението.

- **Одит за съответствие (регулаторен одит):** Този вид одит оценява доколко организацията спазва приложимите закони, нормативни изисквания, стандарти и вътрешни политики. Може да бъде вътрешен (самооценка на съответствието) или външен (например одит от регулаторен орган или наемане на външна фирма за проверка на съответствие). Одитът за съответствие обхваща широк кръг от теми – финансова регулация, данъчни изисквания, трудово законодателство, екологични норми, индустриални стандарти (ISO) и пр. Например, външен **compliance audit (одит за съответствие)** може да провери дали една финансова институция спазва всички изисквания за борба с изпирането на пари, или дали производствено предприятие отговаря на екологичните стандарти. Според едно определение, „одитът за съответствие представлява всеобхватен преглед на това доколко организацията се придържа към регулаторните изисквания“. Значението за контролинга: одитът за съответствие гарантира, че при планирането и изпълнението на дейностите не се пропускат критични ограничения или рискове, свързани с несъответствие. Ако контролингът чертае план за развитие, а одитът за съответствие открие, че определени действия биха нарушили регулации, това е сигнал навреме да се пренастроят плановете. В дългосрочен план спазването на правилата предпазва организацията от санкции и репутационни щети, което е условие за устойчиво развитие.

- **Управленски одит:** Известен още като одит на управлението или организационен одит. Това е систематичен преглед и оценка на ефективността на самия управленски екип и процеси. Управленският одит не се фокусира върху финансови данни, а върху това **как се управлява организацията** – структури, стратегии, процес на вземане на решения, стил на ръководство, взаимоотношения със служителите и заинтересовани лица и др. Целта му е да установи дали мениджмънтът работи ефикасно в интерес на компанията и нейните собственици. Например, такъв одит би разгледал дали организационната структура е подходяща, дали комуникацията между отделите е добра, дали мениджърите поставят ясни цели и следят изпълнението им. Обикновено независими консултанти извършват управленски одити, по възлагане от борда на директорите, и накрая предоставят доклад с препоръки за подобрения в управлението. За контролинга, резултатите от управленския одит са важни, защото разкриват слабости в управленските практики, които могат да влияят на изпълнението на стратегиите. Ако например управленският одит установи, че липсва координация между отдел продажби и производство, контролингът може да отчете този проблем като рисков фактор при бъдещото планиране и да препоръча въвеждане на по-добри координационни механизми.

- **Одит на ефективността (одит на изпълнението):** Този вид одит е насочен към оценка на това доколко ресурсите се използват икономично, ефикасно и резултатно за постигане на поставените цели. Обикновено се прилага в публичния сектор (напр. одит на дадена държавна програма или ведомство), но принципите му важат и за частния сектор – например одит на ефективността на вътрешни процеси. По определение, „одитът на изпълнението е независима оценка на операциите на една организация, за да се прецени дали определени програми или функции работят според намеренията и постигат заявените цели“. При такъв одит се измерват показатели като степен на постигане на целите, продуктивност, качество, време и разходи за изпълнение на дейности, и се търсят начини

за подобрене. Свързаната концепция „**3E**“ (economy, efficiency, effectiveness) често се прилага – одиторите преценяват дали се спазва икономичност (минимум разходи за ресурсите), ефективност (максимум продукция спрямо вложеното) и резултатност (постигане на търсения ефект/цел). От гледна точка на контролинга, одитът на ефективността предоставя ценна обратна връзка за **реалния успех на изпълнение на плановете**. Докато контролингът може да отчете числово изпълнение на бюджета, одитът на ефективността ще каже дали с този бюджет са постигнати желаните обществени или бизнес резултати. Например контролингът на една община може да следи разходите по инфраструктурен проект, но одитът на изпълнението ще оцени дали проектът реално подобрява трафика и удовлетворява гражданите. Така двата инструмента в комбинация дават цялостна картина – контролингът осигурява финансовата дисциплина, а одитът на ефективността – оценката на въздействието и стойността.

В контекста на контролинговата система, всички тези видове одит имат една обединяваща роля: да гарантират **прозрачност, надеждност и стабилност** на управленските процеси. **Прозрачност**, защото чрез одита дейността става видима и разбираема за заинтересованите страни – цифрите и практиките се проверяват и изясняват. **Надеждност**, защото ръководството може да разчита на достоверна информация и независима оценка, вместо само на вътрешни данни. **Стабилност**, защото ранното откриване на отклонения, рискове или неефективности чрез одит намалява вероятността от големи проблеми (финансови загуби, фалити, скандали). Контролинговата функция и одиторската функция са естествени съюзници – първата ежедневно следи и управлява, втората периодично проверява и удостоверява. Когато са добре интегрирани, организацията успява по-добре да постига целите си, при съблюдаване на правилата и оптимално използването на ресурсите.

ПРИМЕРИ ОТ СВЕТОВНИ КОРПОРАЦИИ И УСПЕШНИ ДЪРЖАВНИ МОДЕЛИ

За илюстрация на ползите от контролинга и одита ще разгледаме няколко примера – от практиката на големи корпорации до национални модели за контрол и одит.

- **General Electric (САЩ)** – Една от първите компании, внедрили контролингов подход. Още в началото на XX век GE назначава контролори и развива вътрешна система за бюджетен контрол. Контролингът в GE структурира финансите на множеството бизнес подразделения и налага дисциплина в разходите. Известно е, че в трудните години на Голямата депресия GE успява да остане печеливша именно благодарение на строгото вътрешно планиране и контрол. В по-ново време GE е известна с практиките си за управление на ефективността (напр. системата „**Six Sigma**“ за контрол на качеството, въведена през 90-те при СЕО Джек Уелч). Одитът също играе роля – вътрешният одит на GE идентифицира излишни процеси и помага за тяхното оптимизиране, а външните одити дават увереност на инвеститорите. Резултатът е десетилетия наред GE да бъде считана за еталон на ефективен конгломерат. Макар през последните години компанията да преживя затруднения, контролингът и одитът продължават да са в основата на усилията за реструктуриране и възвръщане на стабилността.

- **Siemens AG (Германия)** – Като голяма европейска корпорация с диверсифициран бизнес, Siemens исторически поставя силен акцент върху контролинга. В германската управленска култура контролингът се разглежда като необходим партньор на мениджмънта. Siemens има отдел „Corporate Controlling“, който следи изпълнението на стратегическите цели и ключови показатели за всички подразделения на групата. Компанията е внедрила интегрирани информационни системи, които позволяват на контролерите в реално време да достъпват данни за производство, продажби, разходи и да

изготвят анализи за ръководството. Например, ако дадено подразделение изостава от заложената печалба, контролингът сигнализира навреме и се предприемат коригиращи мерки (намаляване на разходи, промяна на цени и пр.). Одитът също е ключов – Siemens има силна вътрешна одитна служба, която регулярно проверява съответствието с процедурите и ефективността на контролните механизми. Освен това, след корупционен скандал в mid-2000s, Siemens значително засилва контрола и комплаенс одита, за да гарантира етичност и законност. Тези мерки възвръщат репутацията на компанията и днес Siemens се счита за една от най-добрите практики по корпоративно управление. Комбинацията от стратегически контролинг и стриктен одит допринася за устойчивия успех на фирмата на глобалните пазари.

- **Toyota (Япония)** – Макар терминът „контролинг“ да е по-слабо известен като такъв в Япония, принципите му се прилагат под други форми. Toyota, световноизвестна с производствената си система (Toyota Production System), практикува **постоянен контрол и подобрене (кайзен)** на процесите. Компанията следи множество показатели – качество, време на цикъл, наличности, разходи – и използва т.нар. „**видими табла**“ (Kanban) за контрол на производството. Тези практики по същество изпълняват ролята на контролинг: позволяват навременно откриване на отклонения (напр. дефекти или забавяне) и бърза управленска реакция. В Toyota има и силна култура на „**гемба уок**“ – мениджърите (и вътрешните одитори) редовно „обхождат“ производството, за да видят на място как протичат процесите и къде могат да се оптимизират. По отношение на одита, Toyota поддържа стриктен вътрешен одит на качеството (което е критично в автомобилостроенето за безопасността). Външните одити – било от сертифициращи органи по ISO, било финансови – показват, че компанията държи на прозрачността. Резултатите са налице: Toyota дълги години е лидер по качество и ефективност, а способността ѝ бързо да се адаптира (напр. следвайки пазара на електромобили) се дължи на добре контролирани вътрешни процеси.

- **Български корпорации (пример: банковият сектор)** – След прехода към пазарна икономика в началото на 90-те години, българските фирми постепенно възприемат практики на контролинг. Особено финансовите институции и големите предприятия внедряват отдели или функции по контролинг, за да подобрят управлението си. Например, водещите банки в България (УниКредит Булбанк, Банка ДСК и др.) имат дирекции за планиране и контролинг, които изготвят детайлни бюджети, месечни отчети и анализи на отклоненията за всеки клон и продукт. Това позволява на банките бързо да идентифицират, ако даден бизнес линия не постига планираната доходност, и да вземат мерки (промяна на лихвена политика, оптимизиране на разходи и т.н.). В индустриалните компании също се наблюдава тенденция на въвеждане на контролингови системи – напр. предприятия в секторите като енергетика, телекомуникации, производство на хранителни стоки внедряват ERP системи (SAP, Oracle), които включват модули за контролинг (Controlling – CO). Това им помага да калкулират себестойности, да планират продажби и да оценяват печалбата по продукти и пазари. Вътрешният одит в българските компании (извън финансовия сектор) се засили след приемането на международните стандарти за вътрешен контрол COSO и други добри практики. Много фирми имат вътрешни одитори или поне вътрешни ревизори, които да следят за спазване на процедурите. Все още предизвикателство е, че в частния сектор у нас вътрешният контролинг и одит не са изрично изисквани по закон (за разлика от публичния сектор), но предприятията осъзнават стойността им. Успешните примери демонстрират, че компаниите с внедрени контролингови системи постигат по-добра финансова дисциплина и по-голяма гъвкавост. Например, бързорастящите ИТ компании често назначават контролери, които да следят проектните бюджети и

рентабилността – това им позволява да растат устойчиво, без да изпаднат в парични затруднения. Като цяло, българските корпорации, които възприемат тези подходи, отчитат **подобрена рентабилност и по-ниски рискове**, което в крайна сметка допринася и за икономическото развитие на страната.

- **Държавни модели – Сметна палата (България) и GAO (САЩ):** На национално ниво, ролята на одита (държавния външен одит) и финансовия контрол е от решаващо значение за прозрачността и ефективността на публичните финанси. България има дълги традиции – първата **Върховна сметна палата** у нас е учредена още през 1880 г. със закон, което показва ранно възприемане на идеята за бюджетен контрол след Освобождението. Днес Сметната палата на Република България продължава тази традиция, като извършва четири вида одити: финансови, за съответствие, на изпълнението и специализирани одити във всички публични организации. Работата ѝ гарантира публична отчетност – всяка година стотици одитни доклади идентифицират слабости в разходването на бюджетни средства и дават препоръки за подобрене. Това има пряк ефект върху устойчивото развитие – коригирането на грешки и неефективности води до по-добро управление на държавните ресурси и повишава доверието на гражданите. Освен външния одит, в българския публичен сектор след 2006 г. беше въведен и **вътрешният одит** по закон. Всяко министерство и агенция имат звена за вътрешен одит, които работят в съответствие със Закона за вътрешния одит в публичния сектор. Тези звена функционират като вътрешен контролинг – те ежегодно анализират рисковете и проверяват дали системите за финансово управление и контрол (СФУК) на ведомствата работят добре. Например, вътрешен одитор в Министерство на здравеопазването може да провери ефективността на програма за закупуване на лекарства – подобно на одит на изпълнението. Съчетанието от вътрешен одит и външния контрол на Сметната палата създава един **двуслоен модел на контролинг в държавата**: първо организацията сама се контролира и подобрява, после външният одитор проверява цялостния резултат. В Съединените щати съществува сходен модел: **Government Accountability Office (GAO)** – това е независимият върховен одитор на Конгреса, който извършва одити на федералните агенции, особено одити на ефективността и програмни одити, докладвайки публично резултатите. Освен GAO, законът Сарбейнс-Оксли изисква всяка публична компания в САЩ да има силни вътрешни контроли и техният одит (чрез външен одитор) е задължителен, което на практика наложи корпоративен контролинг и одитен ангажимент във всички големи фирми. Държави като **Германия** пък са известни с модела на „**двустепенен финансов контрол**“ – вътрешен общински/ведомствен контрол и външен одит от сметни палати на провинциите и федералната палата. Този модел осигурява много висока финансова дисциплина на всички нива на управление и минимизира риска от злоупотреби. В обобщение, успешните държавни модели демонстрират, че когато контролингът (вътрешните системи за планиране и контрол) и одитът (външният независим преглед) действат заедно, публичните средства се управляват по-прозрачно, има повече доверие от обществото и инвеститорите, а икономиката се развива по-стабилно.

ДЪРЖАВИ – УСПЕШНИ МОДЕЛИ НА КОНТРОЛИНГ И ОДИТ

• Германия

Освен на корпоративно ниво, Германия е пример и за силни публични одитни институции. *Bundesrechnungshof* (Федералната сметна палата) има дълга история – създадена е още през XIX век – и се счита за една от най-независимите и ефективни одитни институции в света. Тя редовно разкрива несъответствия в разходването на федералния бюджет и чрез препоръките си е спестила милиарди евро на германския данъкоплатец. На регионално ниво

също има добре функциониращи сметни палати. В допълнение, Германия е страната, в която контролинг концепцията се преподава и прилага широко – има десетки университетски програми по контролинг, както и **Институт на контролерите (ICV)**, който популяризира най-новите инструменти. Резултатите се виждат на макроравнище: германската икономика традиционно поддържа финансова дисциплина (от години е с балансиран бюджет и нисък държавен дълг), бизнесът ѝ е устойчив с дългосрочна ориентация, а нивата на корупция са относително ниски. Разбира се, не всичко може да се припише на контролинга, но определено **културата на строг контрол и отчетност допринася за репутацията на Германия като икономически стабилна и сигурна държава**. Във военно-отбранителен аспект също – скандалите са редки, тъй като има множество нива на контрол при обществените поръчки. Така германският модел показва синергия: силен контролинг в частния сектор + силен публичен одит = високо ниво на икономическа сигурност.

- **САЩ**

В Съединените щати рамката за контролинг и одит също е мощна, макар и устроена различно. В публичния сектор *Government Accountability Office (GAO)* – фактически сметната палата на Конгреса – упражнява надзор върху федералните агенции и програми. GAO извършва стотици одити на ефективността годишно и изготвя доклади с препоръки, много от които се внедряват, което води до подобрения в управлението и значителни спестявания на бюджета. Например, в доклад за 2020 г. GAO посочва, че препоръките му от последните години са довели до над \$100 млрд. потенциални финансови ползи за правителството (чрез повишени приходи или намалени разходи). Това е пряко укрепване на националната сигурност, защото освобождава ресурс за приоритетни области (отбрана, инфраструктура). На корпоративно равнище, както вече споменахме, регулаторната среда след скандалите от началото на века е много взискателна – освен SOX, всяка публична компания подлежи на надзор от Комисията по ценните книжа (SEC) и проверка от одиторска фирма от „Голямата четворка“. **Американският модел** демонстрира как *съвкупността от закони, независими органи и пазарен натиск* принуждава организациите да инвестират сериозно в контролинг. Резултатът е, че макар в САЩ да има големи корпорации с рисковано поведение, цялостната система има защитни механизми, които ограничават щетите. Пример: скандалът с *вътрешните контроли на банки при ипотечните кредити* (основна причина за кризата 2008) доведе до нов закон – Дод-Франк (2010), който още повече засили финансовия надзор и контролинг в банките. Днес американските банки са много по-добре капитализирани и контролирани, което прави малко вероятно повторение на подобна криза в близко бъдеще – пряк принос към финансовата сигурност на страната.

- **България**

В България, макар и с известно закъснение, също могат да се посочат положителни примери на държавно ниво. След финансовата криза и хиперинфлацията от 1996–1997 г., България въведе Валутен борд и провежда строга фискална политика – мерки, които бяха успешни за стабилизиране на икономиката. Важна роля изигра изграждането на нови институции за контрол: **Сметната палата** беше реформирана по европейски образец, създадоха се Агенция за държавна финансова инспекция (АДФИ) и звена за вътрешен одит във всички министерства и общини. Чрез тези механизми държавата започна по-активно да контролира разходването на публични средства. Например, Сметната палата ежегодно заверява отчета на Държавна агенция „Национална сигурност“ (ДАНС) и други служби, което гарантира прозрачност дори в чувствителни сфери. Вътрешните одитори в министерствата пък извършват одити на програми, финансирани от ЕС, и предотвратяват загубата на евросредства поради неспазване на изисквания. В частния сектор, особено след фалита на Корпоративна търговска банка през 2014 г., се затегна банковият надзор – БНБ

въведе по-строги изисквания за управление на риска и контрол (напр. ограничения за концентрация на кредити, ежегодни стрес-тестове). Това доведе до по-здрава банкова система, която дори в ковид-кризата 2020–2021 остана стабилна. В корпоративното управление като цяло също има напредък – например много публични дружества на БФБ приемат кодекси за добро управление, учредяват одитни комитети и публикуват подробни отчети за управлението на риска. Всички тези мерки свидетелстват, че **българският модел постепенно възприема успешните практики на контролинг и одит**. Ефектът е видим: корупционните индекси на страната все още не са добри, но финансовата стабилност е факт (нисък държавен дълг ~25% от БВП, стабилна банкова система) и икономиката расте умерено. Предизвикателствата остават (необходими са по-добър контрол на държавните предприятия, реформи в правоохранителните органи и т.н.), но посоката е ясна – чрез засилване на контролните механизми България подобрява и икономическата си сигурност.

АНАЛИЗ НА РЕЗУЛТАТИТЕ

Общото между горните примери е, че където контролингът и одитът се прилагат последователно и професионално, там се наблюдават по-добро управление, устойчив растеж и по-малки сътресения. Корпорациите със силна контролинг култура са по-конкурентоспособни, по-рядко изпадат в кризи и са в състояние бързо да се адаптират – примерите на Siemens, GE, големите банки потвърждават това. От своя страна, държавите с утвърдени одиторски институции и контролингови практики в управлението постигат по-висока събираемост на приходи, по-ефективни разходи и респективно могат да отделят повече ресурси за ключови сфери като отбрана, сигурност, здравеопазване. Икономическото развитие и националната сигурност просперират ръка за ръка при наличие на здрава контролна среда. Този извод се подкрепя и от глобални тенденции – в световен мащаб ролята на вътрешния одит и управлението на риска нараства. Според проучване на Института на вътрешните одитори, броят на вътрешните одитори в глобален мащаб се е увеличил с 6.3% за периода 2016–2020 г., като над 60% от тях вече са специализирани в области като информационни технологии, управление на риска, спазване на регулации. Това показва, че организациите по цял свят инвестират в контролингови функции, осъзнавайки тяхната ценност. В дългосрочен план, тези инвестиции се отплащат под формата на по-малко скандали, по-висока производителност и по-стабилна среда за бизнес и живот.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Контролингът и одитът са два взаимодопълващи се стълба, върху които се гради съвременното ефективно управление на организации. Историческият преглед показва, че необходимостта от отчетност и контрол е толкова стара, колкото и самите организирани човешки дейности. От древноримските одитори, слушащи отчетите, до днешните високотехнологични контролингови системи – основната цел остава непроменена: да се гарантира, че ресурсите се използват правилно за постигане на набеязаните цели. В съвременния контекст, където предприятията и държавните институции оперират в усложнена среда, значението на контролинга и одита е по-голямо от всякога.

Контролингът внася проактивност в управлението – той интегрира планиране, изпълнение и контрол в един цикъл на непрекъснато подобрене. Чрез контролинга ръководството получава навременна и релевантна информация, на базата на която да взема решения и да коригира курса, когато е необходимо. Това води до по-голяма гъвкавост и адаптивност на организацията към промените – ключов фактор за устойчиво развитие. Одитът, от своя страна, внася независима оценка и увереност. Той гарантира прозрачност – както вътрешно (чрез вътрешните одити, които информират мениджмънта), така и външно

(чрез външните одити, които информират собствениците, инвеститорите, обществото). Одитът държи системата отговорна – посочва пропуските, измерва резултатите и следи за съответствие с правилата и стандартите. Без такава обратна връзка, дори най-добрият контролинг може да попадне в капана на вътрешна самодоволност или скрити проблеми.

Съвместното приложение на контролинг и одит създава синергичен ефект. Контролингът оформя рамката и ежедневния механизъм за управление, а одитът периодично „калибрира“ тази рамка, като проверява надеждността ѝ и препоръчва подобрения. Успешните организации – било то бизнес корпорации или публични администрации – са тези, които са успели да внедрят култура на постоянно наблюдение и усъвършенстване. Тази култура се въплъщава от контролинга (постоянното наблюдение и анализ) и одита (постоянното усъвършенстване чрез независима оценка и корективи). В заключение може да се каже, че контролингът и одитът заедно играят решаваща роля за устойчивото развитие на съвременните организации. Те не са просто административни функции, а стратегически инструменти за постигане на доверие, ефективност и дългосрочна стойност. Препоръките, изведени от анализа, са ясни: предприятията следва да инвестират в изграждането на силни контролингови системи – с квалифицирани контролери, модерни информационни технологии и ясни процедури за планиране и отчет. Паралелно с това, трябва да се поддържа независимостта и авторитета на одита – вътрешен и външен – като гаранция за обективност. Регулаторите и професионалните общности е нужно да поощряват добрите практики и да актуализират стандартите, за да отговарят на новите предизвикателства (напр. одит и контролинг на киберсигурността, одит на устойчивостта и др.). Историята на контролинга и одита ни учи, че знанието е сила – знанието какво се случва в организацията, подкрепено с числени факти и независими проверки, е най-добрата основа за успешно управление напред.

ЛИТЕРАТУРА

1. AuditBoard. (2023). *The Sarbanes-Oxley Act: A comprehensive overview*. <https://www.auditboard.com/blog/the-sarbanes-oxley-act-overview/>
2. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2013). *Internal control – Integrated framework*. <https://www.coso.org>
3. Federal Court of Accounts of Brazil (TCU). (2023). *Annual report of activities*. <https://portal.tcu.gov.br>
4. Institute of Internal Auditors (IIA). (2021). *Global internal audit survey: Key findings and trends 2016–2020*. IIA Research Foundation.
5. Kelley, K. (2023). What is a compliance audit? *TechTarget – SearchCIO*. <https://www.techtarget.com/searchcio/definition/compliance-audit>
6. Mann, G., & Mayer, E. (1992). *Controlling for beginners [Контролинг для начинающих]*. Finance and Statistics.
7. National Audit Office (UK). (2024). *Annual report and accounts 2023–24*. <https://www.nao.org.uk/reports/annual-report-and-accounts-2023-24/>
8. New Jersey Office of the State Comptroller. (2022, December 13). What is a performance audit? [Blog post]. <https://www.nj.gov/comptroller/news/blog/20221213.shtml>
9. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2011). *Innovation in country risk management: Singapore – Whole-of-government integrated risk management*. OECD Studies in Risk Management. <https://www.oecd.org/gov/risk/innovation-in-country-risk-management.htm>
10. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2017). *Brazil's Federal Court of Accounts: Insight and foresight for better governance*. OECD Public Governance Reviews. <https://www.oecd.org/gov/brazil-federal-court-of-accounts.htm>

11. Smith, B. (2020, June 23). NAO scrutiny 'generated £1.1bn in savings and better public services' in 2019. *Civil Service World*. <https://www.civilserviceworld.com>
12. Tadesse, A., Rosa, G. C., & Parker, R. J. (2021). The adoption and consequences of COSO 2013. *Accounting Horizons*, 36(4), 241–268. <https://doi.org/10.2308/HORIZONS-19-212>
13. Tripathy, D. (2012, February 3). 2G case: Supreme Court quashes 122 telecoms licences. *Reuters*. <https://www.reuters.com/article/india-telecoms-idINDEE81206M20120203>
14. United Nations Office on Drugs and Crime (UNODC). (2022). *Audit institutions and anti-corruption practices: A global review*. <https://www.unodc.org>
15. U.S. Government Accountability Office (GAO). (2025, May 13). *GAO recommendations have led to \$725 billion in financial benefits – Duplication & cost savings annual report*. <https://www.gao.gov>
16. WallStreetMojo. (2019). Internal audit vs external audit: Top 6 differences (with infographics). <https://www.wallstreetmojo.com/internal-audit-vs-external-audit/>
17. World Bank. (2018). *Enhancing government effectiveness and transparency: The fight against corruption*. <https://www.worldbank.org/en/topic/governance/publication>

