

Евгений Стоянов

**ИНСТИТУЦИОНАЛНО
УСЪВЪРШЕНСТВАНЕ НА ОДИТНИТЕ
МОДЕЛИ**



ГОДИШНИК НА ВУАРР

ТОМ IV



Проф. д.н. Евгений Стоянов е роден в град Сливен. Научното му израстване е свързано с придобиване на научно-образователна степен „доктор“ с тема по стратегически контрол през 2008 година в УНСС, а „доктор на икономическите науки“ – с тема по приложение на системите за управленски контрол в социалната сфера през 2016 година в НВУ „Васил Левски“.

Като преподавател се изявява във висши учебни заведения като Университет „Асен Златаров“, Нов български университет, Висше училище по агробизнес и развитие на регионите и др. Първата си хабилитация получава през 2010 година, а втората – през 2014 година.

Научните интереси на Е. Стоянов се проявяват в области като контрол, одит и финансов анализ и управление в нематериалната сфера.

Името му се свързва с написване и създаване на научна и учебна литература, както и с участие в множество научни форуми у нас и в чужбина.

INSTITUTIONAL IMPROVEMENT OF AUDIT MODELS

Евгений Стоянов

Abstract

The study analyzes the evolution of the model thinking in the field of the financial audit. The goal is to accumulate evidence justifying the idea that institutionality is a key factor in this process. For this reason, the exhibition presents the main audit models and then compares them.

Keywords: model, audit, institutionality.

ИНСТИТУЦИОНАЛНО УСЪВЪРШЕНСТВАНЕ НА ОДИТНИТЕ МОДЕЛИ

Евгений Стоянов

Резюме

Студията анализира еволюцията на моделното мислене в сферата на финансовия одит. Целта е да се натрупат доказателства, с които се обосновава тезата, че институционалността е ключов фактор в този процес. По тази причина изложението представя основните одитни модели и след това ги съпоставя.

Ключови думи: модел, одит, институционалност.

ВЪВЕДЕНИЕ

Идеята за независим одит, придобивайки институционалност като съществено качество и преминавайки през процесната оптимизация на институционализацията, намира възможности за изява в редица сфери на общественото развитие. Обективно погледнато в публичното пространство се установява една система от контролни изяви, които са тематично и функционално обвързани с идеята за одит. Неговият системен характер създава възможност логическата връзка на институционалните модели в известна степен да се възприеме като израз на йерархическа зависимост, обоснована от нивата на субординираност¹. В този смисъл като институционално установени модели в изложението се анализират вътрешният контрол, вътрешният одит, външният одит и държавеният одит.

Вътрешният контрол е приобщен към тази система, поради вменената му роля самият той да бъде обект на контрол от страна на вътрешния одит от една страна и от друга, като задължително условие за развитието на вътрешния одит той го развива и усъвършенства. По отношение на взаимодействието вътрешен и външен одит в определено отношение и при добро съгласуване може да се възприеме и като сложна субектна структура на единната организационна финансово-контролна система, донякъде осъществяваща различни нормативно регулирани операции, които обаче се обединяват от общия контролен обект и възможността да му бъде оказвано пълно контролно въздействие².

Пишейки за независимия одит, е нормално и естествено да бъде споменат и държавният одит. Основанието за това може да бъде открито от една страна поради идейното единство по отношение на развитието на контрола, а от друга, поради възможността всички форми на одит да взаимодействат при определени обстоятелства. В известна степен базата за взаимодействие между независимия външен и държавния одит е наличието на специфични обекти, функциониращи като публично-частни партньорства, при които съхраняването на заявените интереси на участващите и заинтересовани страни се свързват с юрисдикция на отделни, самостоятелно одитиращи субекти. Тук все пак има и други различия, произтичащи от степента на независимост от една страна обоснована единствено и само от закона и

¹ Развитието на максимална субординираност в целия процес се свързва и с установяването на висока степен на йерархическа междумоделна зависимост, обосноваваща се на внасяне на всяка следваща промяна на нормативната база. Тази тенденция търпи бурно развитие след въвеждането на антикризисни актове, т.е след 2003 година за САЩ и след 2006 за Европа.

² По-подробно: Стоянов Е., Управление и контрол на проекти, Б., Либра скорп, 2010, с. 72-73.

очакванията на обществото, а от друга, когато освен тези условия се добави и присъствието на държавата, като механизъм за целенасочване в строго определена посока на заявени интереси. Казано с други думи наличието на императивност в държавния одит и от определянето му като „четвъртата власт“³ могат да бъдат разгледани като ефект именно на приоритетното държавно присъствие, обясняващо се с развитието на държавните финанси и употребата на публични средства и произтичащата от това различна власт.

При реализацията на същностната характеристика се ползват триизмерни модели и се добавят специфични особености, преимуществено изразени във функционирането или при структурирането на конкретния институционален модел.

ОСОБЕНОСТИ НА ВЪТРЕШНО ОРГАНИЗАЦИОННИТЕ МОДЕЛИ

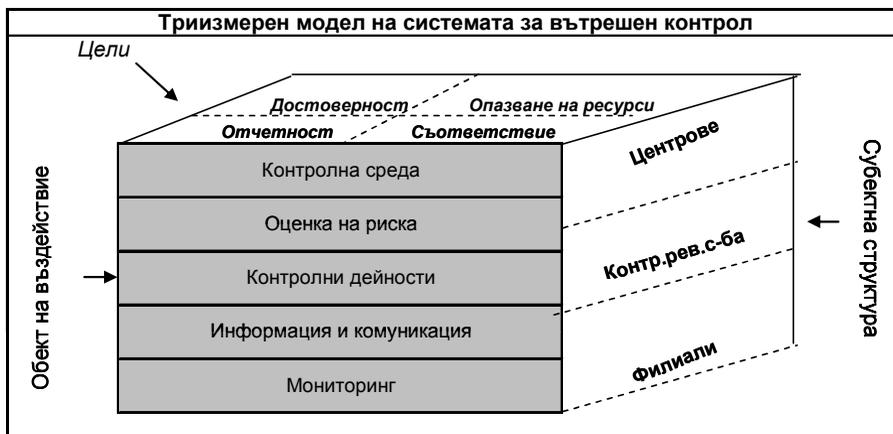
Вътрешен контрол

Ретроспективният преглед на контрола като социален феномен показва и доказва, че вътрешният контрол е може би една от най-старите форми на проява на контролно въздействие, поради факта, че и в най-примитивните социални формации, с черти на елементарно организирани структури е осъзната необходимостта от управление, съчетано по-скоро с интуитивни коригиращи, отколкото със съзнателни контролни действия.

Въпреки своето интензивно развитие, икономическата наука и по-конкретно науката за управлението, по отношение на контрола и в частност внимание на вътрешния контрол е отделено сравнително късно, или по-конкретно, последната четвърт на ХХ век⁴. Попадайки във фокуса на внимание, вътрешният контрол провокира разработването на Интегрирана рамка за вътрешен контрол, в която прави впечатление, че засегнатите проблеми са много повече и с много по-широк обхват от „измамното финансово отчитане“.

³ По-подробно: Петрова, Д. Одит в публичния сектор (учебник за ДО / ИСК при УНСС), 2004, с. 151-153.

⁴ Развитието на идеята за вътрешен контрол се свързва с констатираните проблеми на множество организации в САЩ в края на 70-те и началото на 80-те години, свързано с измамно финансово отчитане. По този повод се инициира Национална комисия, чиито правопреемник е известната Комисия Трейдудей, разработила през 1987 г. доклада “Integrated Control – Integrated Framework”, наложен като фундаментална основа за развитието на вътрешния контрол. По-подробно: Симеонов, Ламбовска, цит. пр., с. 62.



Фиг. 1. Триизмерен модел на системата за вътрешен контрол

Моделът за вътрешен контрол на КОСО⁵, окончателно завършен и обявен през 1992 година, е своеобразен и консолидиран израз на концептуална прозрачност на базата на критериална конкретика. Този акт създава условия за утвърждаването на вътрешния контрол като обществено значима контролна изява. “За много кратък период “рамката” се превръща в стандарт за разбиране и установява ефективни вътрешни контроли практически във всички бизнес организации”⁶.

Подетата инициатива намира израз на световно равнище в Указанията на ИНТОСАЙ⁷ за прилагане на стандарти за вътрешен контрол в публичния сектор, а на националнов Закона за финансово управление и контрол в публичния сектор (ЗФУКПС)⁸.

Като цяло Р България има добри традиции и опит в областта на контрола и някои от изискванията на Закона се прилагат в организациите от публичния сектор. Пример за това са утвърдени правила и процедури, за управление на човешките ресурси, организацията на счетоводството, документирането и документооборота, предварителния контрол и др. наред с това Законът въвежда нова терминология, принципи и изисквания, които се

⁵ КОСО – Комитет за спонсориращите организации на комисията Трейдусей, включващи представители на пет професионални организации като: Института за вътрешни одитори, Американския институт за сертифицирани експерт-счетоводители и др. По-подробно: Милър Р., Съвременен вътрешен одит: теория и практика, /пр. от англ./ С., 2007, с. 109.

⁶ Милър Р., цит. пр., с. 110.

⁷ Прилагането на стандартите в публичния сектор е наложено посредством Указанията за прилагане на стандартите за вътрешен контрол през 2004 г. от ИНТОСАЙ.

⁸ Обн. ДВ бр. 21 от 10 март 2006 г.

прилагат в страните на ЕС. Възприема се ново тълкуване на вътрешния контрол, като интегрирана рамка, включваща пет взаимосвързани елемента: контролна среда, управление на риска, контролни дейности, информация и комуникация и мониторинг. По този начин Законът въвежда актуално определение за вътрешен контрол, според което контролът не се изчерпва само с финансовия, а се прилага към всички аспекти от организационната дейност.

За анализа на вътрешния контрол е нужно да се направят две уточнения, имащи съществена значимост в неговото разбиране и тълкуване, залегнали в Закона.

1. Поради пълна съгласуваност с Рамката на КОСО и Указанията на ИНТОСАЙ за прилагани стандарти в цялото изложение изразите Финансово управление и контрол и вътрешен контрол се възприемат като синоними.

2. По смисъла на Закона организации от публичния сектор са: организации, разпореждащи се със средства от държавния бюджет, с извънбюджетни средства, със средства от общинските бюджети, със средства, гарантирани от Република България, със средства по фондове и програми от ЕС, Търговски дружества и държавни предприятия по Търговския закон⁹ и други организации, разпореждащи се с публични средства по силата на нормативен акт.

Съгласно нормативната база и след направените разяснения се възприема, че „вътрешният контрол е цялостен процес, интегриран в организационните дейности, осъществяван от ръководители и служители на организациите. Той се реализира чрез контролна система, включваща политики и процедури, въведени от ръководството на организациите, с цел да се осигури разумна увереност, че целите на организациите са постигнати в съответствие със законодателството, вътрешните актове и договори, обосновавайки се върху доказана надеждност и всеобхватност на финансовата и оперативната информация при съблюдаване на принципи като икономичност, ефективност и ефикасност на дейностите и опазване на активите и информацията“¹⁰.

Приложената дефиниция на вътрешния контрол провокира размисли в два аспекта: Първо. Участието на ръководителите на организации е свързано с управленската отговорност, която според Закона е задължението им да осъществяват всяко действие, спазвайки принципите на добро финансово управление, законосъобразност и

⁹ Търговски закон – чл. 61; чл. 62, ал. 3 с посл. изменения

¹⁰ Стоянов, Е. Финансов контрол, Б., Либра скорп, 2010, с. 150.

прозрачност, включително да се отчитат за действията си и резултатите от тях пред тези, които са им делегирали правомощия по управленската отговорност. Второ. Въвеждането на понятието „разумна увереност“ разкрива, че вътрешният контрол е ангажиран с онова задоволително ниво на увереност, което изисква разходите за вътрешен контрол да не надвишават очакваните ползи от него.

Характеристиките на вътрешния контрол и относителната свобода в действията на всяко организационно ръководство при изграждането на системи за вътрешен контрол да поставят във фокуса на внимание освен част от служителите на финансово-счетоводните отдели и центровете за отговорност.

В икономическата литература в края на 60-те се формира понятието център за финансова отговорност¹¹ като технологично обособена единица на бюджетното управление. Центърът на отговорност е област на вътрешно-организационна активност и контролно-аналитична ангажираност в организацията, за управлението на която са делегирани правомощия на даден субект (мениджър). „Същността на правомощията отразява правоотношенията и отговорностите в дейността на центъра“¹². Важно е да се отбележи, че центровете по отговорност са сегменти с временен характер от неформалната организационна структура в повечето случаи. Причина е функционалната им ангажираност. В практиката често центровете на отговорност не са идентични на звената от организационната структура¹³.

Припознаването на центровете за отговорност като съществени части от системата за вътрешен контрол се базира върху:

I. Възприетото разбиране за самата същност на вътрешния контрол по отношение на реализирането на политики и процедури, въведени от ръководството на организациите, с цел да се осигури разумна увереност, спрямо съответствието със законодателството, надеждността и всеобхватността на финансовата и оперативната информация, икономичността, ефективността и ефикасността на дейностите и опазване на активите и информацията намира конкретен израз в преобладаващата част от функционалната характеристика на самите центрове.

¹¹ Ивашкевич, В. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции, М. Финансы, 1974, с. 71.

¹² Ивашкевич В., цит. пр., с. 114.

¹³ По-подробно: Ламбовска М., Бюджетно управление на стопанската организация, С., Екс-прес, 2007, с. 33.

II. Фокусът на внимание е поставен основно върху различните аспекти на финансовата дейност на предприятието, като според мястото в йерархията по повод на вътрешния контрол се реализират строго определени дейности – от управленско или от аналитично естество.

III. Макар че вътрешният контрол заема важна част от делегираните правомощия на ръководителите в една организация е съвсем нормално натрупването и анализът на информация да се извършват организирано и целенасочено от конкретни специалисти в конкретни области. Икономисти и анализатори възприемат становището, че „поради неформалния характер на част от обособените центрове, отношението към отговорността е в основана на успеха и самата идея и на организацията“¹⁴.

Различните гледни точки при анализа на социално-икономическия феномен „отговорност“ позволяват да се преосмисли функционирането на всяко звено и част на икономическия субект. Само в случай на положителни отговори в процеса на тестване по всички условия, могат да се сформират центрове на финансова отговорност, неформално прикрепени към звена от различни йерархически нива. Това е принципът на създаване на сложна вътрешно-контролна система от центрове на финансова отговорност (все още с приоритет на разходите) от отделната личност през бригади и цехове, производства и отдели до общото организационно ръководство¹⁵. Основна форма на контрол върху дейността на центрoвете на отговорност е финансово-счетоводният контрол, в който се развива нова подсистема от аналитични сметки, характеризираща разходите по центрове.

За да се припознае определена личностна формация като конкретен тип център за отговорност¹⁶, е необходимо „да се разгледа нейната функционална обособеност, да се определи ролята ѝ при формиране на финансовите резултати, мястото ѝ в разпределението на ресурси, както и степента на автономност спрямо други звена, както и в цялостната структура“¹⁷.

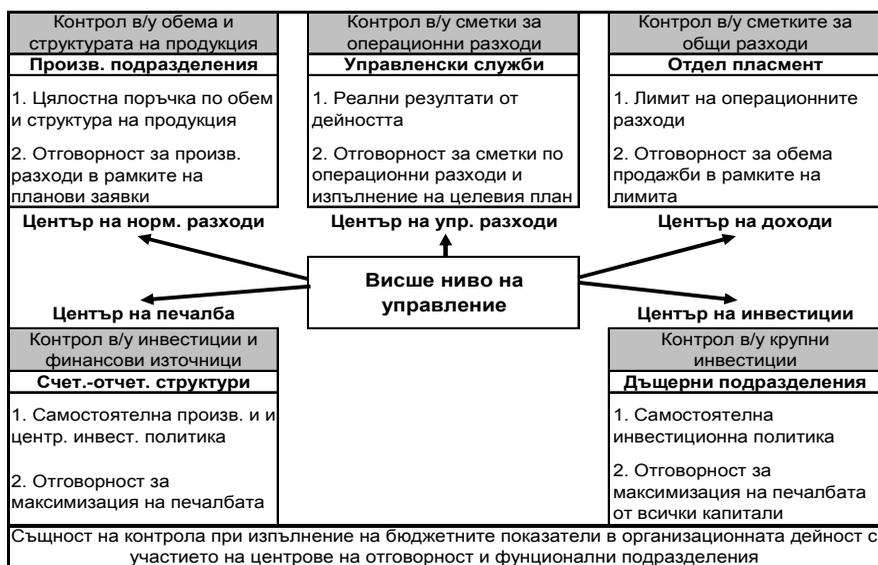
¹⁴ Чумаченко Н., Учет и анализ промишлености США, М., 1971, РиТ, с. 52.

¹⁵ По-подробно: Стоянов Е., Системи за управленски контрол, Б., Либра скорп, 2009, с. 31-33.

¹⁶ Специализиратa литература дава сведения, че центрoвете за отгoвoрност се обект на внимание и изследване още със своята поява. Анализът на писаното по този въпрос предоставя данни за няколко опита за класификация. В първия са определени три вида центрове - на разходи, на печалба и на инвестиции. /Arnold J., Hope T., Accounting for Management Decisions, 2-d ed., Prentice-Hall, 1990, p. 285/. Вторият класификатор обособява следните видове центрове на отговорност: бюджетни, по разходи, по печалба, по инвестиции /Larson K., Pyle W., Fundamental Accounting Principles, 11-nth ed., IRWIN, 1988, p.127./.

¹⁷ Стоянов Е., Системи за управленски контрол, Б., Либра скорп, 2009, с. 31.

В съвременните виждания по този въпрос се оформя становището, че в основен тип център на отговорност по критерия „естество на дейност“¹⁸ могат да се фиксират основни и спомагателни такива¹⁹. В последните години на ХХ век за нуждите на контрола в организации от корпоративен тип се появяват и центрове за определено ниво или за част от финансово-контролните операции. Консолидиран израз на тенденцията са утвърждаващите се като основен вид център за управленски разходи и в някои случаи като спомагателен за нормативни разходи. „Определящо за регулирането на взаимоотношенията е тежестта на правомощията и обема на контролираната дейност“²⁰.



Фиг. 2. Същност на контрола при изпълнение на бюджетните показатели

Нивото на приходи и разходи винаги се явява съществена част от оперативно-тактическите цели на всяка организация. Чрез достигането на определени нива на целевите показатели по приходи и разходи може ефективно да се настрои цялостната управленска дейност. „Разработването на технология за отчитане на дейността на

¹⁸ Карпова Т. П., Управленческият учет, М., Юнити, 2000, с. 354.

¹⁹ По-подробно Ламбовска М., цит.пр., с. 34.

²⁰ McIntosh, N., The social Software of Accounting and Control Systems, N.Y., Wiley & Sons, 1985, p. 17.

центровете на отговорност се оказва важна за тяхното концептуално усъвършенстване и институционално утвърждаване²¹.

В условията на задълбочаващата се пазарна и стратегическа ориентация в средата на 90-те години от страна на икономическите субекти рязко се увеличава дялът на обособените „други разходи“²², с което драстично намалява ефективността на центровете на отговорност (по-конкретно на управленски и нормативни разходи). Тази тенденция индикира разместване в основите на контрола, по-конкретно отговорността вече не е еквивалента само на финансови резултати. „Центровете на отговорност изместват своя център на внимание от финансови резултати към ефективност“²³.

В този период от развитието на центровете за отговорност „основен проблем е остойносттаването и отношенията между отчетените разходи и приноса на конкретното звено в процеса по формиране на приходи и печалби“²⁴.

Решаването на този управленски казус е свързано с реалните възможности, които предоставя консолидирането на материалните, стойностните и нематериалните показатели, отразяващи дейността на отделните центрове, с приоритет на формираните на база функционални подразделения чрез реализирането на комплексен, многокритериален анализ²⁵. В този случай контролната рамка значително надхвърля ограниченията, наложени от финансово-счетоводния инструментариум²⁶.

Реализацията на вътрешния контрол е свързана с динамичен процес, в който се преплитат, регулират и координират всички организационни дейности. Реално ефективността на вътрешния контрол е детерминирана от непрекъснато адаптиране към променящата се действителност и произтичащите от това увеличаващи се правомощия на всички заинтересовани от успеха му страни.

Без значение колко добре е структуриран, организиран и управляван този процес, вътрешният контрол не може да предостави на ръководството пълна гаранция и абсолютна увереност по отношение на постигането на целите на организацията и реализацията на заявените от нея на този етап и при създалите се обстоятелства

²¹ Ткачук Е., Как правилно разработать систему учета по центрам ответственности, ж-л Финансовая Деятельность, М., 2006/2, с. 76.

²² Цуркану В.И., Калькулирование себестоимости, Х., АСАР, 2002, с. 132.

²³ Стоянов Е., Системи за управленски контрол, Б., Либра скарп, 2009, с. 36.

²⁴ Краюхин Г., Управление затратами на предприятии, М., Бизнес-пресса, 2004, с. 120.

²⁵ По-подробно: www.cfin.ru, Мошкина Д., Финансовая структура и центры финансовой ответственности.

²⁶ По-подробно: Стоянов Е. 2009, цит. пр., с. 40-42.

стратегии. Реално възможността да се получи пълна и абсолютна увереност е ограничена и по-скоро зависи от някои ключови фактори като ниво на риск и постигнат баланс между разходи и ползи от вътрешния контрол. Поради тези причини е добре да се установи критичната точка, или разумната граница на обосноваването на увереност, която в достатъчна степен да удовлетвори очакванията²⁷.

| Тип Център | Основни подразделения | Условия за премиране | Показатели за премиране |
|--|--|---|--|
| Център на управленски разходи | Служби от управленски и административен апарат | 1. Спазване на норми за операционни разходи 2. Приемливо изпълнение на целевия план | 1. Икономии по сметки за операционни разходи 2. Надбавки за изпълнение на целевия план |
| Център на нормативни разходи | Производствени и логистични звена | 1. Изпълнение на производствени програми 2. Спазване на плановите размки на продукта | 1. Реализация на планирания обем продукция 2. Ограничителни процедури по себестойност на продукцията |
| Център на доходите | Отдел пласмент | 1. Спазване на лимити по контролируеми разходи 2. Достигане на планов обем на печалба | 1. Преизпълнение на план, продукция 2. Повишаване обема продажби 3. Занижаване на себестойност 4. Намаляване на операционни р-ди |
| Център на печалба | Обособени производствени единици | Достигане на планов обем от брутна печалба | 1. Повишаване на брутната печалба 2. Намаляване на общи разходи 3. Намаляване на материални р-ди 4. Занижаване на обща стойност на готова продукция |
| Център на инвестиции | Дъщерни организации | 1. Достигане на планов обем на брутна печалба 2. Нормативно съобразяване 3. Планово изпълнение по инвестиционни проекти | 1. Повишаване на брутната печалба 2. Намаляване на общи разходи 3. Повишаване обема на продукция 4. Повишаване на продуктовата реализация |
| Условия и показатели за премиране на дейността на центровете на отговорност | | | |

Фиг. 3. Условия и показатели за премиране на дейностите на центровете за отговорност

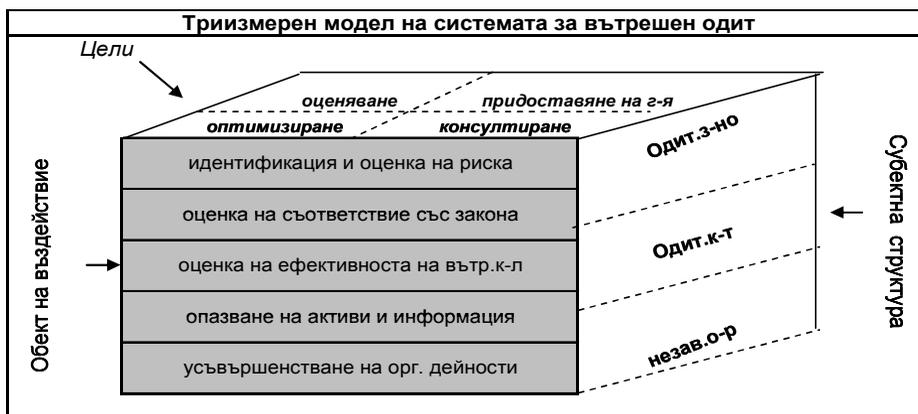
Вътрешен одит

Съобразно текстовете на действащата нормативна база „вътрешният одит е независима и обективна дейност за предоставяне на увереност и консултиране, предназначена да носи ползи и да подобрява дейността на организацията“²⁸. Акцентът в дефиницията привлича вниманието с мястото и приноса на вътрешния одит при добавянето на стойност към организационния продукт. Този акт може да се тълкува като оптимизиране на възможностите за достигането на целите при въвеждане на оперативни подобрение и минимизиране на

²⁷ По този повод може би е много по-удачно да бъде приложено понятието „разумна увереност“. Симеонов обосновава неговото приложение с ключови фактори за организационния успех като несигурност и риск, както и с принципа за икономичност на контрола. По-подробно Симеонов, Ламбовска, цит.пр., с. 63.

²⁸ Закон за вътрешния одит в публичния сектор – обн. ДВ бр.27/31.03.2006г. вкл. посл. изм.

потенциалните рискове²⁹. Казано с други думи, „вътрешният одит помага на организацията да постигне целите си чрез прилагането на систематичен и дисциплиниран подход за оценяване и подобряване на ефективността на процесите на управление на риска, контрол и управление”³⁰. Реализацията на тази дейност е свързана с прилагането на стандарти за вътрешен одит, като поведението на одиторите е изцяло съобразено с етичен кодекс и подчинено на спазването на принципите на независимост и обективност, на компетентност и професионална грижа, на почтеност и поверителност.



Фиг. 4. Триизмерен модел на системата за вътрешен одит

По смисъла на закона, който урежда нормативно цялата същност и механизъм на вътрешния одит, дейността по прилагането му конкретно се осъществява в организации, които формират обектната страна. Такива са организации, разпореждащи се със средства от: държавния бюджет, извънбюджетни средства, от общинските бюджети и фондове, самостоятелни и/или автономни бюджети³¹, средства, гарантирани от Р България, фондове и програми на ЕС³², както и търговски дружества³³, държавни предприятия³⁴ и други организации, разпореждащи се с публични средства по силата на нормативен акт.

²⁹ По-подробно: Симеонов, Ламбовска, цит. пр., с. 71; Институт на вътрешните одитори в Р България, Международни професионални практики по вътрешен одит, (пр. от англ.) С., 2009, с. 40.

³⁰ Институт на вътрешните одитори в Р България, Международни професионални практики по вътрешен одит, (пр. от англ.) С., 2009, с. 2.

³¹ Тук авторът има предвид НОИ, НЗОК и др.

³² По-подробно: Динев М., Симеонов О., Христова Л., Т. Дончев, Държавният вътрешен финансов контрол и условията на разширена децентрализация на управлението на средствата по европейските фондове, МНК на УНСС, 2004, сборник, с. 161-168.

³³ Търговски закон с посл. изм. чл. 61.

Характеристики на субект в процеса на вътрешен одит могат да притежават вътрешния одитор, Звено за вътрешен одит и Одитния комитет.

Делегираното на ръководителя на организацията правомощие да създаде условия за адекватно и ефективно функциониране на вътрешния одит в пълен синхрон и съответствие на закона доказват високата значимост на вътрешния одит при постигането на оптимална ефективност в управлението.

В обхвата на вътрешния одит попадат всички структури, програми, дейности и процеси в организацията. Вътрешният одит в публичния сектор се осъществява от звено за вътрешен одит, състоящо се от ръководител и вътрешни одитори, които са на пряко подчинение на ръководителя на съответната организация и са нейни служители, или вътрешен одитор, който е служител на пряко подчинение на ръководителя на организацията и има правомощия на ръководител на вътрешния одит³⁵.

За да се анализира подробно процесът на вътрешен одит, е редно да се разгледат два значими фактора, предопределящи неговия успех, а именно нормативната база, уреждаща реализацията на вътрешния одит³⁶, и статута на одитния субект (звено и комитет).

Статутът на звеното за вътрешен одит има за цел да представи обхвата, отговорностите, позицията на вътрешния одит на служителите на организацията, за да получат разбиране на дейността и ролята на самото звено³⁷. Статутът допринася и за подобряването на контролната среда в организацията и може да се използва за основа при оценяване на одитната дейност. Опорните пунктове в него са адресирани както към ръководителя на вътрешния одит, така и към ръководството на организацията.

Реално възникването и осъществяването на идеята за одитен комитет може да бъде свързана с две съществени събития и произтичащите от тях промени.

³⁴ Пак там (ТЗ) чл. 62, ал. 3.

³⁵ ЗВОПС – чл. 11.

³⁶ Нормативната база, регулираща вътрешния одит на наднационално (международно) равнище включва практическо ръководство, практически наръчници, позиции и Етичен кодекс. Наборът от споменатите документи съставя Международните професионални практики по вътрешен одит (IPPF). Тяхното актуализиране и доразвиване се осъществяват от Американския институт на вътрешните одитори (ИА). В РБългария се прилагат национални стандарти за вътрешния одит в публичния сектор, създадени 2006 година и съобразени с международните стандарти. По-подробно Симеонов, Ламбовска, цит. пр., с. 76.

³⁷ По-подробно: Насоки за разработване на статут на звената за вътрешен одит в публичния сектор, С. 2006.

Първо. Настоящата икономическа криза се доказва по-сериозна от тази на 30-те години на ХХ век и нейните дългосрочни тенденции се очертаха като крайно негативни. Тези фактори предопределиха предприемането на адекватни действия, доказващи съвременната и адекватна реакция на правителства, бизнес, регулаторни органи и цялата финансова общност. По този повод „повече от всякога се задълбочиха потребностите от необходима прозрачна, уместна, надеждна и разбираемо финансова и нефинансова информация“³⁸.

По този повод бордът на МСС и Американския борд по счетоводни стандарти внасят структурни промени в субектната страна на системата за финансова отчетност. Реално водещи икономисти и анализатори възприемат промяната като естествена антикризисна и отчасти превантивна мярка. Икономическата ситуация и социалните нужди налагат създаване и въвеждане в действие на одитните комитети, възприемани като особени и придобиващи институционалност органи за вътрешен одит в развитието на съвременната икономика и изграждащите я производствени единици.

Второ. Присъединяването на Р България към Евроикономическия съюз провокира редица промени в устройството и функциите на държавната администрация³⁹. Наред със съгласуването, т.е. хармонизирането на нормативната база и функционалните изисквания, обосновани от членството, в редица области закономерно се осъществяват сериозни трансформации, които предпоставят институционален дефицит.

Разместването на социално-икономическите пластове на българското общество и релевантните административни промени не заобикалят и системите за финансовия контрол.

Конкретно в реализация на Директива 2006/43/ЕО в Р България се въвежда създаването и институционализирането на специфичния одитен субект – Одитния комитет⁴⁰.

За да се уточнят същността и целта на одитните комитети, е редно да се разгледа и анализира тяхната нормативна уредба. Нормативно, създаването на тази структура в предприятията е предвидена в Директива 2006/43/ЕО на Европейския парламент и на Съвета, относно задължителния одит на годишните счетоводни отчети и консолидираните счетоводни отчети, за изменение на Директива 78/660/ЕИО и 83/349/ЕИО на Съвета и за отмяна на Директива

³⁸ Бонев Ж., Одитните комитети на Р България, Годишник на ИДЕС – 2009 година, С., с. 58.

³⁹ Устройствен правилник на ИА „Одит на средствата на ЕС“, ДВ, бр. 5, 20.01.2009.

⁴⁰ Закона за независим финансов одит, ДВ бр. 67 от 2008.

84/253/ЕИО и на Съвета. Тези изисквания намират отражение и в българското законодателство⁴¹.

Първото впечатление е, че е нужно ново творческо прочитане на Директивата, за да се адаптира към специфичните български икономически условия и по най-удачния начин да се впише в структурата на закона. Повод за този законодателен акт, съобразно който се инициира създаването на подобни специализирани структури е присъствието на „обществен интерес“. В този смисъл параметрите в съдържанието на това ключово понятие са водещото звено, предопределящо вменияването и задълбочаването на институционалност при конкретните условия на създадената ситуация.

Най-общо като цел за създаване на Одитните комитети се възприема информирането на обществото за състоянието и развитието на определени предприятия, които отговарят на описани в нормативните актове условия.

По своята същност „одитният комитет е специализиран, наблюдаващ, консултативен орган в предприятието, който е независим от изпълнителния директор“⁴². Той изпълнява финансово-контролна функция в съответствие със Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор.

Законът, уреждащ независимия финансов одит, регламентира и функциите на одитния комитет, така, както са записани и в текста на Директивата.

Реално се разграничават две функционални направления. В едното се наблюдават процесите по финансово отчитане в предприятието, извършващо дейност от обществен интерес, ефективността на системите за вътрешен контрол в предприятието и нивото на ефективност на системите за управление на рисковете.

При другото се анализира ефективността на независимия финансов одит в предприятието и се извършва преглед на независимостта на регистрирания одитор на предприятието в съответствие с изискванията на закона и Етичния кодекс на професионалните счетоводители, включително като се наблюдават и допълнителни услуги, извършвани от регистрирания одитор на територията на одитираното предприятие.

Анализът в развитието на институционализацията във вътрешния одит дава възможност при надграждането да се реализира и

⁴¹ По-подробно: Глава VIII Б на Закона за независим финансов одит (ДВ. 67 / 2008 г.).

⁴² Устройствен правилник на ИА „Одит на средствата от ЕС“ при МФ (ПМС №346 на МС /30.12.2008, обн. ДВ бр. 5 / 20.01.2009).

съпоставка между институционално представените модели. Като най-нов Одитният комитет притежава специфични особености, в които се разграничава и прогресивното начало, но и нещо, което се развива и създава усещане за определена незавършеност⁴³.

В по-конкретен план и в този смисъл могат да бъдат посочени следните пунктове в нормативната база, където това личи по-осезаемо.

Първо. Дейността на Одитния комитет започва с неговия избор⁴⁴, който се осъществява или от едноличния собственик, или от Общото събрание. Реално до този момент законодателят не е уточнил водещия принцип при избора, защото може би при българските условия все още продължават да се извършват множество преобразувания в капиталовата структура на българските предприятия, в чиято структура съществува одитен комитет.

Второ. В текстовете на закона на този етап не е регламентирана структурата и числеността на комитета. „Добрата световна практика“, прилагаща се при български условия предполага резултатите да се определят мажоритарно, т.е. при нечетен брой гласуващи (членове и председател).

Трето. Недоуточненост по отношение на възнаграждението на членовете, участващи в комитета. Не е допустимо от морална и етична гледна точка даден член от комитета да е в трудови правоотношения със самото предприятие (независимо от квалификацията – договор за управление и контрол, извънтрудов договор или извършване на услуга)⁴⁵, макар че същевременно с оглед на независимостта законодателят да е регламентирал кои лица не могат да бъдат вписани в състава на Одитния комитет.

Четвърто. В текстове на закона са регистрирани пропуски на важни за функционирането на комитета уточнения като срок на мандат и евентуални възможности за многократно избиране.

В чл. 40, ал. 1⁴⁶ е предвидена и възможност функциите на Одитен комитет да се изпълняват от управителния съвет, съвета на директорите или надзорния съвет, при условия че Председателят е различен от Изпълнителния директор.

Въпросът с отчитането на Одитния комитет е регламентиран като отчетът на дейността им се прави пред избирателя в лицето на

⁴³ По-подробно: Бонев Ж., цит. пр., с. 67-68.

⁴⁴ Този акт е уреден с чл. 40е, ал. 2 на ЗНФО.

⁴⁵ По-подробно: Бонев Ж., цит. пр., с. 68.

⁴⁶ ЗНФО.

едноличния собственик или Общото събрание веднъж годишно, заедно с приемането на годишния отчет.

На този етап при анализ на взаимоотношенията независим одитор, Одитен комитет и ръководство съществува определена еднозначност по отношение на разпоредителната функция, защото и одитора и комитета се отчитат на ръководството. Включително и самият избор на независим одитор, макар да се извършва с препоръка от комитета, на този етап в законодателството е постановено, че решението го взема ръководството.

По отношенията на комитет – одитор е регламентирано, че одиторът е длъжен да представя ежегодно декларация за своята независимост, да информира Одитния комитет за услугите, които предоставя на предприятието и да обсъжда с Одитния комитет възникнали и регистрирани заплахи, свързани с независимостта на предприятието и мерки срещу тях, макар че за по-висока степен на сигурност това може да прави и Одитния комитет, позовавайки се на вменената си роля на консултативен орган.

Тук е мястото да се допълни, че Етичният кодекс на вътрешните одитори е един своеобразен регулатор и катализатор на рационалното целесъобразно поведение, който предполага формирането в звената и в комитетите на конкретна по формат и съдържание организационна култура и предопределя в голяма степен успеха на вътрешноодитните мероприятия и съпътстващи ги процедури⁴⁷.

Изложеното за същността, съдържанието и състоянието на вътрешния одит дават възможност да се каже, че съществуват много въпроси за конкретизиране и доуточняване, в които практиката, междуинституционалното и междуличностното общуването, но и адекватната работа на законодателя имат какво да доразвият, преосмислят и добавят. А контролът върху тази специфична финансово-контролна форма може би ще принади допълнителна стойност, прилагайки „безкомпромисно“ в своята надзорна дейност ключовите принципи⁴⁸ и по този начин ще създаде още авторитет на доверието, изказвано от вътрешния одит⁴⁹.

⁴⁷ Етичен кодекс на вътрешните одитори – МФ 21.04.2006 г.

⁴⁸ По-подробно: „Ключови принципи за независимите одитни регулатори“ материали от Международен форум на независимите одитни регулатори (IFIAR); Симеонов, Ламбовска, цит. пр., с. 95.

⁴⁹ Идеята за оказване на контрол, или по-скоро надзор върху работата на упражняващите независим финансов одит не е много нова, но нейната реализация се свързва с последните 10 години. „Създаването на подобни регулаторни органи започва в САЩ през 2002 година след приемането на закона Сарнбейс-Оксли (SOA)“. В ЕС този акт се реализира след приемането на Директива 2006/43/ЕО. За България орган с такива функции е Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори (2008). По-подробно: Симеонов, Ламбовска, цит. пр., с. 95-96.

СПЕЦИФИКА НА ПУБЛИЧНИТЕ ИНСТИТУЦИОНАЛНИ МОДЕЛИ

Външен одит

Разглеждайки различните видове одит и техните обществени прояви, прави впечатление, че едни от основните фактори, които имат критериално значение както за ефективността на процедурата, така и за успеха на цялата инициатива или мероприятие, е обективността. Възможността за самостоятелна, или по-скоро относително индивидуална изява на този принцип е немислима, поради сложния и еkleктичен⁵⁰ характер на контролната дейност, доказващ се от протичането на различни по интензитет и целенасоченост тенденции при оказването на корективно въздействие в цялостния контролен процес.

Но съществува и друг принцип, който може да се разгледа едновременно и като следствие, и като предпоставка за проявите на обективността, какъвто е независимостта. Наличието на ограничения от обективен и субективен, социален и организационен характер, доказват, че „нейното ниво е индикатор за промяна в общественото отношение към контрола и одита, като същевременно е и показател за целесъобразно и мотивирано преосмисляне в съдържанието на финансово- контролната дейност, намираща може би най-сериозно отражение в определени форми на финансовия контрол и по-конкретно в независимия външен одит“⁵¹.

Въпреки че в предходните глави на изложението многократно бе определяно явлението „одит“, още веднъж може да се каже, че това е съвкупност от процедури по събиране на данни от независими лица, организирана като системен процес, протичаща под формата на оценъчна дейност, реализирана с цел формиране на мнение за степента на съответствие на финансовите отчети с общоприетите счетоводни принципи и изисквания и степента на правдоподобност при създаването на информация за протеклите стопански събития и икономически операции⁵² (Фиг. 5).

Съгласно правнореглативния регламент тази дейност е в правомощията само и единствено на правоспособни дипломирани

⁵⁰ Същностна характеристика на социални явления, свидетелстваща за съвместяването на различни по характер и произход свойства в определеното и наблюдавано явление, които в обществото трудно биха функционирали едновременно.

⁵¹ Стоянов Е., Финансов контрол, Либра скорп, Б., 2010, с. 188.

⁵² По-подробно: Иванов, Костова, Одит, Фабер, ВТ, 2012, с. 19-20; ЗНФО, чл. 2.

експерт-счетоводители, притежаващи висок морал и сериозна подготовка, предоставящи им правото да упражняват независимо своята професия. „Независимият одитор (а не държавният) е правоспособен ревизор, който владее до съвършенство методологията на счетоводството и технологията на финансовия контрол“⁵³. Сред разнородната маса от функциониращи икономически агенти практикуващият одитор се явява като представител на една съществена част от публично заявените очаквания на заинтересованите страни.

Извънзаконово установеното статукво в неговата актуална характеристика се разкрива и възможността при всяка професионална изявява да придобива и качества на своеобразен медиатор, поради произтичащите от правомощията му реални възможности да балансира поне от част от обществените интереси.

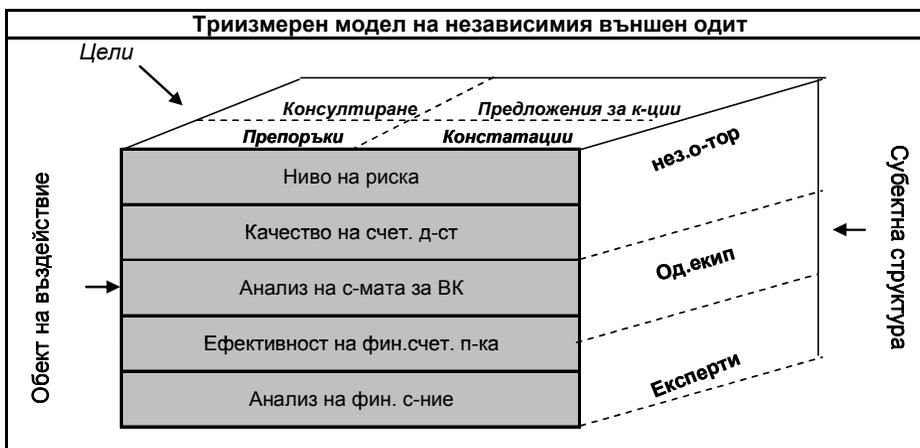


Фиг. 5. Структура на одитния процес

Идеята за този тип своеобразно одиторско представителство се обяснява с професионалните ангажименти, осъществявани върху резултатите от методите на управляващите собственици да привличат допълнително външно финансиране, как това внася изменения в контрола и по какъв начин финансовата отчетност дава основание да продължи процеса в повечето случаи на разглежданото финансиране. Особеното в този процес е, че при всеки нов акционер гаранциите

⁵³ Динев М., Христова Л., Одиторски контрол, С., ФорКом Висулчев, 1992, с. 6.

стават все по-хипотетични, а сигурността все по-хазартна по своя характер и именно при тези условия изказаното независимо мнение се тълкува като гаранция за търсене и постигане на консенсус.



Фиг. 6. Триизмерен модел на независимия външен одит

По отношение на развитието на независимия финансов одит може да се каже, че това е доказателство и положителен резултат от регламентирана приемственост и спазени традиции. „Традициите предопределят свързаната с одита, увеличаваща своя обем и качество система от обществените критерии и очаквания, адресирани и към упражняващите тази специфична дейност“⁵⁴.

Редица водещи теоретици и анализатори, работещи в сферата на финансовия контрол и одита смятат, че „реалните възможности на одитора да заверява годишни счетоводни отчети го правят съпричастен в една максимално обективна оценка за финансовото състояние на предприятието“⁵⁵. В този ред на мисли дейността на одитора е своеобразен регулаторен механизъм, свързан с ефективното управление на обществените интереси, но и притежаващ ключово място в процеса по възприемането на регистрираните от тяхното развитие социално-значими резултати.

В този смисъл, в сравнение с държавния одит в съдържанието на процеса на независимия финансов одит преобладават препоръчителни действия, включително съвети и предоставяне на добри и възможни решения, т.е. може да се говори за изграждане и

⁵⁴ Стоянов Е., Финансов контрол, Б., Либра скорп, 2010, с. 188.

⁵⁵ Динев, Христова, цит. пр., с. 6.

утвърждаване на консултантско отношение на одитора към клиента. Предоставените от одитора препоръки могат да бъдат оприличени като специфични и конкретен израз на принципното начало в одита. Краткият, но критичен преглед, направен върху правомощията на независимия одитор формират впечатлението, че в професионалната му дейност определено липсва императивното начало.

Въпреки написаното в предходната част за независимия финансов (външен) одит винаги има още нещо да се добави. Обективно погледнато, фокусът на внимание се насочва към определени специфични особености, заложили и регламентирани в нормативната база като принципно развитие и усъвършенстване на одита. Тази насока на изложението е заложила по една-единствена причина, че ако акцентът се постави върху казусите от практиката, макар и стандартизирана, при всеки създаден доклад и във всеки следващ момент нещо ново появило се ще доказва за пореден път, че одитът не спира да се развива, но успоредно с това и неговото регулиране регистрира перманентен дефицит породен от невъзможността стандартите да обхванат напълно пулса на променящата се действителност.

Анализът на независимия одит създава възможност да бъде проследено и развитието на взаимоотношенията между субектите на вътрешния контрол, вътрешния одит и външния одит. Реално това е най-динамичната част от тази сложна контролна система.

Процесът на взаимодействие създава предпоставки за структурно и функционално усъвършенстване.

По отношение на развитието на функционалността може да се каже, че това е релевантен на потребностите на икономическата действителност процес, който е разглеждан в предходните глави.

По отношение на структурата нещата стоят в определен смисъл доста по-различно. Единственото общо с процеса по функционално усъвършенстване е, че и при структурното развитие се наблюдават сериозни и обосновани промени.

Разглеждайки организационния дизайн⁵⁶ на социалната система за независим одит, най-общо може да се приеме становището, че и при нея дизайнът е продукт на съдържанието, т.е. структурата е функция на заложената социално значима стратегия.

⁵⁶ Deming W.E., The New Economics for Industry, Government, Education, Cambridge, Massachusetts, MIT Press, 2005, p. 31.

Анализът върху отношенията между институционалните модели и институциите, които ги реализират в голяма степен се вписват в представата за йерархически организирана структура.

Исходната точка е твърдението, че „подходящата структура дава решения при разделянето на труда на отделни задачи и създава подходящи условия за ефективна координация в действията по тяхното пълно и цялостно решаване“⁵⁷. Съобразно разбиранията на Минцбърг за организационния дизайн функционирането на съвременната организация се обосновава от пет части – операционно ядро, стратегически апекс, средна линия, техноструктура и взаимоспомагателен персонал.

Анализът на системата за независим одит на базата на споменатата теоретична конструкция се прави с известни уговорки.

Първо. На базата на функционални ангажименти и текстове от нормативната база⁵⁸ се създава условното причисляване на конкретни институционални модели към определена конструктивна част или ниво.

Второ. Вписването на институционалните одитни модели в теоретичната конструкция дават възможност да се анализира системата за независим одит от още една гледна точка.

Трето. Въпреки че в исторически план всеки модел за одит възниква и се обособява в различно момент значимостта на самата идея и потребностите на обществото са предпоставили създаването на цялата система за независим одит.

При изложението причисляването на конкретни институционално представени модели към съответното ниво на условната система се прави не в йерархичен порядък, а по хронология. В този смисъл като представители на операционното ниво се възприемат независимите (външни) одитори. Класификацията се обосновава върху същността и съдържанието на техните ангажименти.

Като стратегически апекс в системата на българския одит се обособява и изявява ИДЕС. Реално теоретичните изисквания⁵⁹ и функциите, които осъществява института се припокриват и по отношение на създаване на методология, и по отношение на оказвания контрол, и стратегическо отношение, и упражняването на власт над всички свързани и имащи отношение към професионалния независим

⁵⁷ Mintzberg H, 2004, Structure in Fives, McGill University, p. 19.

⁵⁸ Авторът има предвид българската нормативна база. По-подробно: ЗНФО и другите използвани в практиката поднормативни актове.

⁵⁹ По-подробно: Mintzberg H, 2004, цит. пр., p. 35.

одит. Дори тук може да се вметне, че с въвеждането на системата за контрол на качеството на одиторската дейност и съвместната дейност с публичния надзор, центърът на управленската тежест на стратегическия аспект се измества еднозначно към все по-строг и ефективен цялостен контрол.

Техноструктурата в одитната практика се обособява на базата на всички субекти свързани с реализацията на вътрешен одит, независимо от формалното им представяне и структуриране.

Припознаването на субектната страна от системите за вътрешен контрол като своеобразен взаимоспомагателен персонал донякъде не се припокрива с теоретичните виждания, поради това, че от упражняващите вътрешен контрол се изисква да притежават висока квалификация и професионални навици, т.е. реално разминаването се констатира в специализацията на извършваната дейност. Към характеристиката на тази организационна категория може да добави, че реално тя е възникнала първа, включително в сравнение с изявата на независимите одитори, на все пак предложеното подреждане се създава по целесъобразност, обосновавайки се на водещото начало на идеята за одит и ролята на разглежданите субекти в процеса по формиране на легитимирането, изграждане на суверенитет и вменяване на институционалност.

Като последна част от теоретичната конструкция се обособява така наречената средна линия. Съобразно теоретичните изисквания на Минцбург, но при съблюдаване на текстовете от закона като субекти на средната линия могат да бъдат припознати одиторските екипи и в последно време „одиторските мрежи“⁶⁰. Реално появата и най-вече функционалното утвърждаване създават усещането, че цялостната система за независим одит, изключая държавния одит, работи в съгласуваност и като субектна структура има потенциал да обхване в оптимални граници очакваното от обществото. Късното възникване и обособяване на тази организационна категория и упражняването на известна свобода при одитните ангажменти дават основание да се регистрират няколко тенденции, свързани с организацията и провеждането на одита.

Първо. Известната свобода на поведение при провеждане на одитни ангажменти доказва задълбочаващото се присъствие на творческото начало в одита и същевременно, че социалната система за

⁶⁰ ЗНФО доп. разпоредби №14.

независим одит се саморегулира, адаптира и при строг самоконтрол реализира своето усъвършенстване.

Второ. Утвърждаването в практиката на подобни „по-свободни“ или адхократични звена в утвърдени йерархични социални структури създава възможности за по-бързо и ефективно международно интегриране и своевременно усвояване на иновации и „добри“ практики.

Трето. Продължаващото търсене на структурни решения в системата на независимия одит, въпреки нейния строго дефиниран и отчасти бюрократично- консервативен характер, доказва, че тя не спира да се развива както в съдържателно отношение, така и по отношение на организационния дизайн.

Държавен одит

Независимостта при реализацията на контролно въздействие е проблем, въпрос или дилема, която занимава от дълги години изследователите, работещи в областта на теорията на контрола. Анализът върху проявите на независимостта формира мнението, че нейното присъствие в работата на контролните органи и институции е твърде относителна, както по форма, така и по съдържание. „Класическото твърдение, че не съществува пълна и абсолютна независимост, и тук намира потвърждение, но тази относителност е обоснована върху високата степен на самостоятелност по отношение на избор и технология на контролното въздействие“⁶¹.

Тази дефинирана независимост е законодателно регламентирана. Типичен представител на независимия контрол на територията на Република България е Сметната палата (СП). Тя, съгласно Конституцията, е обособена като част от държавното управление.

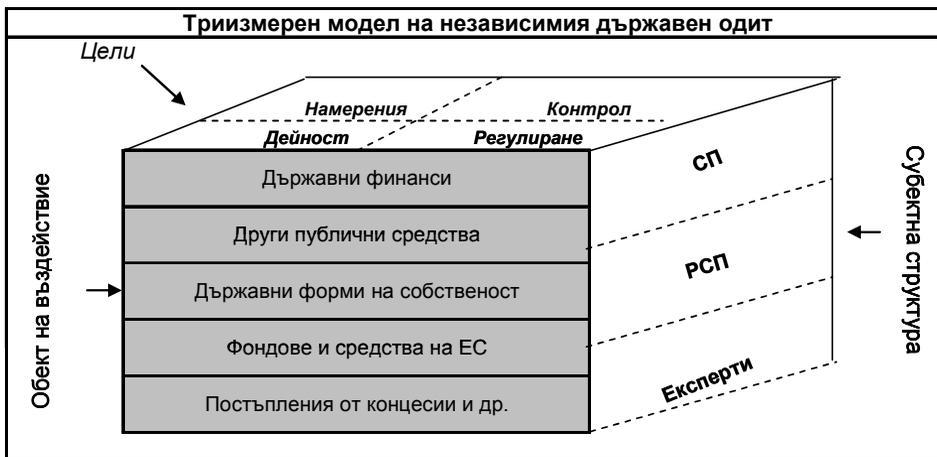
Ако реално се свърже институцията Сметна палата с идеята за одит, обоснован от социалните очаквания, контролната функционалност и потребностите на държавата, навярно най-точно може да се каже, че това е „одит на доброто финансово управление“⁶². Вземайки в предвид намесата на държавата, като най-висш заявител и обединител на значими интереси по-конкретно може да се каже, че става дума за „одит на стойността на парите“⁶³. И при двата опита за определение има изказано достатъчно съществено за одита, който се

⁶¹ Динев М., Контрол в социалното управление, С., Тракия-М, 1999, с. 144.

⁶² Иванов Г., С. Костова, Одит, Фабер, ВТ, 2012, с. 195.

⁶³ По-подробно: Петрова Д., Одит в публичния сектор, ИСК при УНСС, 2004, с. 139-141.

реализира в публичния сектор на икономиката и е известен като одит на изпълнението.



Фиг. 7. Триизмерен модел на независимия държавен одит

В публичното пространство е наложено мнението, че този одит е „обективна и независима проверка на дейностите, програмите или организациите в публичния сектор, във връзка с икономичността, ефикасността и ефективността, поотделно или взети заедно, с цел допринасяне за подобряване на изпълнението“⁶⁴.

Изходната точка за развитието на институционалността в този тип одит е заложена от ключовото присъствие на държавата и като заинтересована страна от резултатите на одита и като инициатор на одитни мероприятия⁶⁵. Обективно погледнато „одитът на изпълнението е стандартно уреден, но като цяло не е подчинен на конкретни изисквания и очаквания“⁶⁶. При него се констатират широк набор от теми, одитни обекти, прилагани методи и възможност за изказване на становища. Разбирането за по-нетрадиционен характер на този одит се допълва и от липсата на периодичност при провеждане както и от възможността при формиране на резултатите да се прилагат по-широки преценки и тълкувания. Реално фокусът на внимание е поставен не върху отчетността, а върху самата дейност, която ще генерира резултати. Анализът върху дейността се провежда с цел

⁶⁴ МСВОИ 3100, Указания за одит на изпълнението – основни принципи, INTOSAI, 2008.

⁶⁵ По-подробно: Симеонов О., Одитът в публичния сектор: проблеми и перспективи, С., Български счетоводител бр. 5 / 2004.

⁶⁶ По-подробно: МСВОИ 3000 „Стандарти и указания за одити на изпълнението на основата на одитни стандарти на ИНТОСОЙ и практически опит“, С., изд. ИНТОСАЙ, 2008.

тълкуване на намеренията, които стоят зад държавното присъствие и до прилагането на водещите концепции за икономичност, ефикасност и ефективност. В този смисъл одитът на изпълнението се отдалечава от одита на финансовите отчети.

Статутът на субекта, осъществяващ одита на изпълнението – Сметната палата, е определен от сега действащата Конституция. Най-важното в целия този акт е институционалното издигане на най-високото стъпало в държавното управление. Според правнонормативната база „палатата е държавен орган за външен одит на държавния бюджет и други публични средства и дейности“⁶⁷. Дейността ѝ се характеризира с приложение на принципите на законно регламентирана независимост, широка публичност и висока прозрачност.

Обект на контрола, осъществяван от Сметната палата, са държавните финанси и държавната форма на собственост, независимо къде и в какви размери е представена. В този смисъл обект на контрола е не само изпълнението на бюджета, но и всички свързани с бюджета и националната собственост процеси и операции.

Анализът върху дейността на Сметната палата дава сведения, че на тази финансово-контролна институция са вменени характеристиките на съществен и важен атрибут на държавната власт, обвързан пряко с работата на законодателния орган на Р България в три аспекта.

Първо. Тя се отчита за реализацията на дейността си пред законодателя.

Второ. Наред с контрола върху бюджетните и други публични средства, Сметната палата предоставя на НС надеждна информация за употребата на средствата съгласно принципите на законосъобразност, ефективност, и икономичност и по отношение на коректното и достоверно отчитане на изпълнението на съответните бюджети.

Трето. Повишава се качеството на контрол върху държавния одит⁶⁸.

„Единството на разгледаните аспекти обяснява характерното в дейността на Сметната палата да консолидира действията по

⁶⁷ Закон за Сметната палата с посл. изм.

⁶⁸ Този тип контрол е регламентиран в МОС 220 „Контрол върху качеството при одита на финансови отчети“. По-подробно: Динев, Христова, цит.пр.,с. 46; Томов Й., С. Костова, Одиторски стандарти, Св., Ценов, 2008, с.118-120; Йорданов К., Контрол на качеството на външния одит в публичния сектор, ebox.nbu.bg/pa2012/17_K.Yordanov-02.

оперативен контрол с тези по формиране на обобщени изводи, оценки и предложения⁶⁹.

Ако трябва в детайли да се разгледат основните функционално структурирани направления от дейността на СП, може да се твърди, че всяко от тях предпоставя и усъвършенстването на конкретен подход. Специалисти в областта на финансовия контрол и одита⁷⁰ определят, че основно се разчита на три подхода: резултатно-ориентиран, проблемно-ориентиран и системно-ориентиран⁷¹.

В редица случаи се налага и прилагането на комбинация от споменатите подходи, съобразно заложените в ангажимента особености и конкретни задачи.

Първият анализира ефективността на планово заложените резултати.

Вторият ревизира причинните за възникнали проблеми.

Третият е фокусиран върху състоянието на управленските системи.

При формирането на яснота за моралната и социална тежест, падаща върху дейността на СП могат да бъдат споменати общественозначими полета за изява: държавен бюджет; бюджет на държавното обществено осигуряване; бюджет на НЗОК; общински бюджети; други бюджети, приемани от НС; бюджети и извънбюджетни сметки и фондове на разпоредители с бюджетни кредити и управлението на имущество; бюджети на БАН, на БНТ, БНР и други автономни бюджети; средства по фондове на ЕС; бюджетни разходи на БНБ; постъпления от приватизация и концесии; публични средства и дейности, заложені със закон.

Съществено за дейността на Сметната палата са нейните взаимоотношения с органите на властта, съответно както на законодателната, съдебната, така и на изпълнителната. В определени научни среди в този смисъл се говори за Сметната палата като за четвърта власт⁷². „Обосновката на това твърдение се базира, от една страна на факта, че СП взаимодейства с трите вида власт, без да е подчинена на тях“⁷³, а от друга статута на независим орган причислява палатата към висшите органи на държавното устройство, като независимостта преимуществено произтича от значимостта на упражнявания контрол.

⁶⁹ По-подробно: Стоянов Е., Финансов контрол, Б., Либра скорп, 2010, с. 136.

⁷⁰ Иванов Г., С. Костова, Одит, Фабер, ВТ, 2012, с. 198.

⁷¹ МСВОИ 3100 „Указания за одити на изпълнението – основни принципи“, С., ИНТОСАИ, 2008.

⁷² По-подробно: Петрова Д., 2004, цит. пр. с. 151-152.

⁷³ Стоянов Е., 2010, цит. пр., с. 136.

По повод на независимостта при съвременната икономическа ситуация в Р България се очертават две тенденции, които донякъде създават на функциите на СП ново съдържание, но и по-голям обхват.

Първата от тях е свързана с възможностите на СП да дава становища при обсъждането на проекти, като оценява икономическата ефективност. В решаването на подобни казуси поне частично се счита, че „се нарушава суверенитета на СП по отношение на обективност и независимост“⁷⁴.

Втората тенденция е свързана с фискалната децентрализация, на която в последните години започва да се гледа все по-сериозно. В този смисъл регионалните СП придобиват нова по-широка функционалност, а самият държавен одит поне частично навлиза в нови взаимоотношения.

В този ред на мисли, като поредно доказателство на написаното може да се добави и увеличаването на възможностите за все по-тясно сътрудничество с други европейски сметни палати, както и доверието, гласувано при оказване на контрол върху фондове и програми от ЕС. Всичките тези различни характеристики и аспекти от контролната дейност на Сметната палата намират обществен резонанс и в националното, но и все по-често в международното публично пространство.

Сравнителна характеристика на действащите модели

Създаването на достатъчно пълна представа за същността на изброените контролни и одитни разновидности може би би била още по-значима, ако и по пътя на сравненията се разгледат някои водещи техни характеристики. Спазвайки създадения алгоритъм при съпоставянето, се прави анализ на установените двойки: вътрешен контрол – вътрешен одит, вътрешен одит – външен одит, външен одит – държавен одит (възприемат най-вече като одит на изпълнението).

Осъществяването на подобни съпоставки като метод за сравнителен анализ създава възможност да се потърси и види още нещо съществено, което може би се обяснява с потенциала на съпоставимите явление и по-конкретно с предоставянето на възможност основни техни характеристики да бъдат доразвити, доусъвършенстване, а самите форми най-вече в съдържателен аспект дообогатени. В профилираната литература са правени немалко

⁷⁴ Динев М., цит. пр., (1999), с. 154; Петрова Д., 2004, цит.пр., с. 141.

подобни опити. Положителното в тях е, че винаги се добавя и нещо може би до този момент пропуснато.

Въпреки написаното в последните редове в изложението се предлага структурирана сравнителна оценка на вътрешния контрол и одита на финансовите отчети, която в известна степен е типологизирана, но и същевременно е допълнена от промени, подсказани от българската практика. Съпоставянето се реализира в известен смисъл на принципна основа, поради една-единствена причина, че в случая вътрешният и външният одит реално са две, в известна степен функционално различни страни на обобщаващото понятие „одит на финансовите отчети“.

| Сравнителна характеристика на вътрешен контрол и одит на финансовите отчети | | |
|--|-----------------------------|-------------------------------|
| Фактори | Вътрешен контрол | Одит на финансовите отчети |
| Основание | Управленски нужди | Изказване на независимо м-ние |
| Цел | Управленско решение | Целта е формирана от МОС |
| Обект | Спазване на упр. политика | Спазване на смет. политика |
| Субекти | Отдел, звено (и/или център) | Независими експерти(ЗНФО) |
| Взаимоотношения | Подчинени на ръководството | Независимост и равноправие |
| Квалификация | Според длъжностната х-ка | Регламентирана от ЗНФО |
| Възнаграждение | Съобразно трудовия договор | Договорено според ЗЗД |
| Отговорност | Пред ръководството | Според закон и етичен кодекс |
| Проверявана д-ст | Изпълнителска дейност | Предприемаческа дейност |
| Документ/резултат | Текущо отразяване | Одиторски доклад |
| източник: http://revolution.allbest.ru/audit/00001571_0.html (с корекции) | | |

Фиг. 8. Сравнителна характеристика на вътрешен контрол и одит на финансовите отчети

А от друга страна, съпоставката с вътрешния контрол отразява обосновката в тенденциите за развитие на одита, като системен и надграждащ процес и алтернативите за неговото непрекъснато усъвършенстване.

Следващата сравнителна схема съпоставят две основни прояви на одита на финансовите отчети – вътрешен и външен одит, при които се дефинират достатъчно сериозни различия. Те могат да бъдат обосновани с наличието на огромна разлика във функционално отношение, развиващо се в два пласта.

Първо. Външният одит е фокусиран върху потвърждаване на „достоверността на финансовата отчетност и свързаните с нея протекли и протичащи в организацията финансови операции и икономически събития“⁷⁵. Докато при вътрешния одит се създава оценка на съществуващите системи за контрол и управление на рисковете и връзката им с организационната ефективност.

Второ. Външният одит преимуществено се реализира поради заявени интереси на външни за организацията потребители, притежаващи качества на заинтересовани страни, докато вътрешния одит основно обслужва нуждите на висшето ръководство на предприятието. По този повод се изказват все по-често становища⁷⁶, че оценката на сигурността на системата за контрол на счетоводно-финансовата отчетност става толкова важна за външния одитор, колкото и собственото становище за достоверност на самата отчетност.

Другата съществена съпоставка включва независимия одит на финансовите отчети и държавния одит, възприеман преимуществено като одит на изпълнението. Тук принципно различията имат много по-широка обосновка. За нея може да се мисли и по отношение на ролята на държавата и произтичащата от това институционалност на одита и институционализация като система, власт и авторитет и като функционално обоснована същностна характеристика.

Въпреки регистрираните съществени различия и при съпоставката става видно, че идеята за одит търпи сериозно развитие, при което въз основа на системен процес се усъвършенстват всички звена и със самото си взаимодействие в системата за одит и поради влиянието от променящата се действителност.

По повод на одита икономическата действителност може да бъде тълкувана като провеждане на разнородни одитни ангажименти с уникален характер, предопределен от спецификата на обекта, конкретната ситуация и нуждите, които са се трансформирали в заявен, но и развиващ се интерес.

⁷⁵ Смит П. и колектив, 2009, цит. пр., с. 230.

⁷⁶ По-подробно: Смит П. и колектив, МОС и системи за ВК, С., Икономика прес, с. 230.

| Сравнителна характеристика на вътрешен и външен одит | | |
|---|--|---|
| Характеристика | Вътрешен одит | Външен одит |
| Цел на одита | Оптимизиране на организационната дейност | Изразяване на мнение за достоверност на смет.п-ка |
| Обект на одита | Системи за ВК, ниво на рискове и ефективност | Финансово-счетоводна отчетност на п-тието |
| Субект на одита | Одитен комитет или звено | Независим одитор, екип или одиторско предприятие |
| Специфика на одитния ангажимент | Фокусира се в/у проблеми на организационната ефективност | Фокусира се в/у проблеми на счетоводната отчетност |
| Периодичност на одита | Непрекъснато, по график за одит | След изтичане на отчетния период |
| Степен за достъпност на информацията | Одиторският доклад за резултатите от проверката е достъпен | Одиторският доклад може да/ или има конфиденциален характер |
| Потребители | Борд на директори (Одитен комитет) и др. вътрешни п-ли | Вътрешни-собственици и външни заинтересовани |
| Нормативна база и регулиране | Професионални стандарти, правилници, и др. нормативни актове | Закони, Етичен кодекс, МОС и други |
| източник: Смит П. и колектив, МОС и с-ми за ВК, С., Икономика прес, 2009, стр.231 | | |

Фиг. 9. Сравнителна характеристика на вътрешен и външен одит

| Сравнителна характеристика финансов одит и одит на изпълнението | | |
|--|---|---|
| Елементи | Одит на изпълнението | Финансов одит |
| Цел на одитния ангажимент | Изготвяне на преценка за принципност и ефективност в държавните дейности | Изготвяне на преценка за достоверност и правомерност на финансовите отчети |
| Предмет на одита | Политики, програми, дейности и системи на управление | Отчетност, трансакции и основни контролни процедури |
| Академична база и професионален опит | Икономика, политически науки и социология. Опит в оценки и други професионални проучвания | Счетоводство, финанси и право. Професионални одиторски умения |
| Методи | Различни за разл.одити | Стандартизирани |
| Одитни критерии | Уникални критерии за всеки ангажимент. По-либерални в одиторската преценка | Срого стандартизирани критерии, регулирани от закон и други нормативни актове |
| Резултат в доклад | Специален, публичен доклад с различна според съдържанието структура | Стандартизирано годишно становище |
| източник: Иванов Г., С. Костова, Одит, ВТ, Фабер, 2012, стр.198 (с корекции) | | |

Фиг. 10. Сравнителна характеристика на финансов одит и одит на изпълнението

Разгледаните няколко сравнителни характеристики на институционално представените одитни модели дават възможност въз основа на Матрицата за анализ на продукти от публичния сектор да бъде структурирана Матрица за анализ на институционализацията на разглежданите одитни модели.

При спазване на заложените в оригиналния образец критерии съпоставимите четири финансово-контролни форми създават условия и са носители на достатъчно съществени характеристики, за да намерят място в аналитичния модел.

Съблюдавайки указанията на създателите на Матрицата (Уллок и Причет) при анализ на поведението на различните форми на одит и контрол, може да се направят следните констатации:

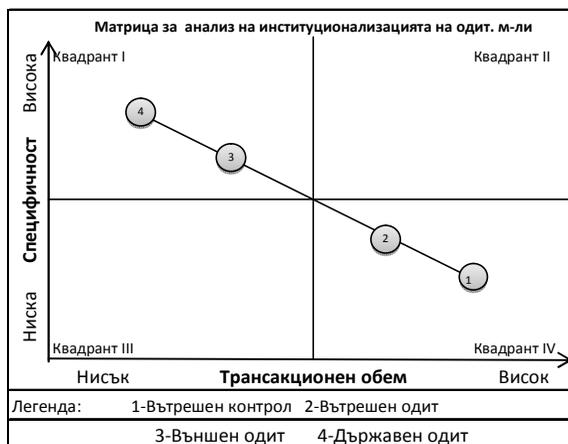
Първо. Разположението на държавния и независимия (външен) одит в Първи квадрант доказват че „институционализацията при тях е на достатъчно добро ниво, обосновавайки се на висока специализация на дейността, относително ниски трансакционни разходи и висока релевантност към социалните промени (включително възможност да бъдат и да контролират)⁷⁷.

Второ. Вътрешният контрол и вътрешният одит са ситуирани в Четвърти квадрант поради „прилаганите в тях относително по-ниски нива на специализация и доста по-високи трансакционни разходи от една страна⁷⁸, а от друга те са по-скоро и по-обясними причини адекватни на вътрешно-организационните нужди и в сравнително достатъчно ниска степен се подават на влиянието на външната за организацията икономическа среда.

Разнородните съпоставки и приложението на аналитичната матрица създават възможност регистрираните резултати да бъдат възприемани като предизвикателство за вътрешно оптимизиране на всички системи, реализиращи своята основна дейност на базата на финансово-контролни мероприятия с подчертано одитен характер за усъвършенстване при внасяне на адекватни допълнения в две насоки.

⁷⁷ Woolcock M., L. Pritchett, Solutions When the Solution is the Problem; Arraying the Disarray in Development, Washington, DC; Center for Global Development, Paper 10, 2002, p. 36.

⁷⁸ По-подробно: Woolcock M., L. Pritchett, 2002, цит. пр., p. 36-39.



Фиг. 11. Матрица за анализ на институционализацията на одитните материали

На първо място, че на този етап, може би въпреки всичко написано в изложението, на база специфика на съдържанието и свързаните с него критерии съпоставката на трите основни форми на финансов контрол и одит, не може да бъде максимално обективна и оптимално адекватна. Причината за това е, че трите системи донякъде имат уникално развитие, породено и доказващо дефицит или поне частична липса на синхрон.

Второ. Развитие на нормативната база, произтичащите от нея и от реалните нужди на практиката правомощия донякъде трудно създават възможност за единство в мисленето и действията на субектите, независимо от степента си на институционалност и от връзката с използваните различните форми на одит и ангажирани с тях допълнителни контролни мероприятия.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

От написаното за институционалните модели, осъществяващи независим одит и от съпоставките 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 йерахично 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“⁷⁹, с основание за одита може да се добави, че това е неговия 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.

Като цяло изводите предопределят възможността да се изкаже заключението, че институционалните одитни модели, регистрират все по-значими резултати защото имат минало, настояще и достатъчно добро бъдеще, в което държавата и обществото, научните постижения и добрите практики в условията на обективна прозрачност и оптимална достоверност придобиват все по-сериозна роля.

БЛАГОДАРНОСТИ

Представените резултати са от изследване, проведено в рамките на научноизследователски проект от Плана за научноизследователската работа на Висше училище по агробизнес и развитие на регионите – Пловдив на тема „Източници и институционализация на финансовия одит“, изпълняван в периода 2015 – 2016.

⁷⁹ Buffet M., D. Clark, Warren Buffet and Interpretation of Financial Statement, Simon & Schuster Inc., 2008, p. 8.

ЛИТЕРАТУРА

1. Бонев Ж., Одитните комитети на Р България, Годишник на ИДЕС – 2009 година, С.
2. Динев М., Контрол в социалното управление, С., Тракия-М, 1999.
3. Динев М., Симеонов О., Христова Л., Т. Дончев, Държавният вътрешен финансов контрол и условията на разширена децентрализация на управлението на средствата по европейските фондове, МНК на УНСС, 2004, сборник, с. 161-168.
4. Динев М., Христова Л., Одиторски контрол, С., ФорКом Висулчев, 1992.
5. Етичен кодекс на вътрешните одитори – МФ 21.04.2006 г.
6. Закон за вътрешния одит в публичния сектор (ЗВОПС) – обн. ДВ бр. 27 / 31.03.2006 г.
7. Закон за независим финансов одит, ДВ, бр. 67 от 2008.
8. Закон за Сметната палата, обн. ДВ бр.109 от 18 декември 2001 г.
9. Закон за финансово управление и контрол в публичния сектор, обн. ДВ. бр. 21 от 10 март 2006 г.
10. Иванов Г., С. Костова, Одит, Фабер, ВТ, 2012.
11. Ивашкевич, В. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции, М. Финансы, 1974.
12. Институт на вътрешните одитори в Р България, Международни професионални практики по вътрешен одит, (пр. от англ.) С., 2009.
13. Йорданов К., Контрол на качеството на външния одит в публичния сектор, ebox.nbu.bg/pa2012/17_K.Yordanov-02.
14. Карпова Т. П., Управленческий учет, М., Юнити, 2000, с. 354.
15. Ключови принципи за независимите финансови регулатори - материали от Международен форум на независимите одитни регулатори (IFIAR).
16. Краохин Г., Управление затратами на предприятия, М., Бизнес-пресса, 2004.
17. Ламбовска М., Бюджетно управление на стопанската организация, С., Екс-прес, 2007.
18. Международни професионални практики по вътрешен одит (IPPF). Американски институт на вътрешните одитори (ИА).
19. Милър Р., Съвременен вътрешен одит: теория и практика, С., 2007.
20. МОС 220 „Контрол върху качеството при одита на финансови отчети”.
21. Мошкина Д., Финансовая структура и центры финансовой ответственности.
22. МСВОИ 3000 „Стандарти и указания за одити на изпълнението на основата на одитни стандарти на ИНТОСАЙ и практически опит“, С., изд. ИНТОСАЙ, 2008.

- 23.МСВОИ 3100, Указания за одит на изпълнението – основни принципи, INTOSAI, 2008.
- 24.Насоки за разработване на статут на звената за вътрешен одит в публичния сектор, С. 2006.
- 25.Национални стандарти за вътрешния одит в публичния сектор, 2006 г.
- 26.Петрова Д., Одит в публичния сектор, ИСК при УНСС, 2004.
- 27.Симеонов О., Одитът в публичния сектор: проблеми и перспективи, С., Български счетоводител бр. 5 / 2004.
- 28.Симеонов, Ламбовска.
- 29.Смит П. и колектив, МОС и системи за ВК, С., Икономика прес, 2009.
- 30.Стоянов Е., Системи за управленски контрол, Б., Либра скорп, 2009.
- 31.Стоянов Е., Финансов контрол, Б., Либра скорп, 2010.
- 32.Стоянов, Е. Управление и контрол на проекти, Б., Либра скорп, 2010.
- 33.Ткачук Е., Как правилно разработать систему учета по центрам ответственности, ж-л Финансовая Деятельность, М., 2006/2.
- 34.Томов Й., С. Костова, Одиторски стандарти, Св., Ценов, 2008.
- 35.Търговски закон, обн. ДВ бр.48 от 18 юни 1991 г.
- 36.Указания за прилагане на стандартите за вътрешен контрол през 2004 г. ИНТОСАЙ.
- 37.Устройствен правилник на ИА „Одит на средствата на ЕС“, ДВ, бр. 5, 20.01.2009.
- 38.Цуркану В.И., Калькулиране себестоимости, Х., АСАР, 2002.
- 39.Чумаченко Н., Учет и анализ промишлености США, М., 1971.
- 40.Arnold J., Hope T., Accounting for Management Decisions, 2-d ed., Prentice-Hall, 1990.
- 41.Buffet M., D. Clark, Warren Buffet and Interpretation of Financial Statement, Simon & Schuster Inc., 2008.
- 42.Deming W.E., The New Economics for Industry, Government, Education, Cambridge, Massachusetts, MIT Press, 2005.
- 43.Larson K., Pyle W., Fundamental Accounting Principles, 11-nth ed., IRWIN, 1988.
- 44.McIntosh, N., The social Software of Accounting and Control Systems, N.Y., Wiley & Sons, 1985.
- 45.Mintzberg H, 2004, Structure in Fives, McGill University.
- 46.Woolcock M., L. Pritchett, Solutions When the Solution is the Problem; Arraying the Disarray in Development, Washington, DC; Center for Global Development, Paper 10, 2002.