

МЯСТО НА СТАНДАРТИЗАЦИЯТА ПРИ ОДИТА

*доц. д-р Йордан Томов
ст. ас. д-р Силвия Костова
СА „Д. А. Ценов” – гр. Свищов
катедра „Стопански и финансов контрол”*

1. Предпоставки за стандартизация.

Одитът е една конкретна форма на контрол, която има свои отличителни черти. Една от тях е възможността за стандартизиране на одиторския процес. За целта е изграден Съвет по Международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност /СМОССИС/ към Международната федерация на счетоводителите /МФС/. Стандартите, които се разработват от този съвет са общоприети в целия свят, а членовете на съвета „работят в общ интерес на обществото като цяло и на счетоводната професия в световен мащаб”¹. Така се постига съкращаване на одитните процедури и времето за тяхното осъществяване. Те се прилагат във всички страни, които използват тази конкретна форма на контрол.² По този начин националната практика се изравнява със световните постижения, дава се тласък в развитието на контрола. В крайна сметка страната ни се изравнява с държавите, които притежават добрите контролни практики, а нашите специалисти се налагат като достойни партньори на своите колеги от европейската и световна общност. Възприемат се единни цели и практики при оценката на обектите и формирането на независимо мнение от страна одиторите. Националните ни стандарти, прилагани в публичния сектор, са част от международните одиторски стандарти, базират се на едни и същи принципи и използват едни и същи практики.

Стандартизацията е сравнително нов процес, не само за Р България, но и за останалите страни. В условията на държавното-планово стопанство тя се използва преди всичко за уеднаквяване на изискванията при производството на стоки и извършването на услуги, което ограничава инициативата на предприятията, но същевременно помага на онези от тях, които използват стари технологии и оборудване. Резултатът от нейното приложение е налагане на типовото производство при равни други условия.

Наличието на отделни стандарти, утвърдени от органите на държавата беше една от предпоставките за осъществяването на външен финансов контрол върху тяхното спазване, разкриване на незаконното увеличение на разходите, в резултат на което се увеличаваше

¹ Международна федерация на счетоводителите, Становища по одит и етика 2007. Ръководство. С., Сиела, 2006, с. 227.

² ТОМОВ, Й. Теория на контрола и одита. Свищов. 2002. с. 81.

себестойността на произведената продукция и се намаляваше крайният резултат на държавните предприятия, което водеше до намаление на постъпленията в държавния бюджет.

След 1989 година страната ни нализа в нов етапа на своето социално, политическо и икономическо развитие. Утвърждават се пазарните отношения, принципите, които регулират тези отношения, частният капитал и инициативата. Държавното стандартизиране изгуби своето значение, но не и стандартизацията, като процес за управление и контрол върху дейността на обектите. Тази потребност е продиктувана от **определени предпоставки**, свързани със свободното пазарно стопанство, развитието на икономическите процеси и необходимостта от уеднаквяване на подходите при управлението и контрола на икономическите субекти.

Пазарът е един от основните жалони, които трасират пътя на развитие на страни със свободни пазарни отношения. През последните десетилетия на миналия век, тези отношения са характерни не само за капиталистическите страни, но и за страните в условията на преход. При това положение той се налага като един своеобразен регулатор на стоково-паричните отношения. Стои в основата на развитието на връзките между отделните предприятия, предприятията и държавата, българските фирми и чуждестранните им партньори и не на последно място между самите държави. На основата на осъществените пазарни отношения се решават въпросите за търсенето и предлагането в национален и световен мащаб. Така се регулират производствените процеси, ограничава се свръх производството и се налага равномерното задоволяване на възникналите потребности във всеки един край на света и вътре в отделно взетата държава. В крайна сметка пазарът се насища с онези стоки, които са необходими на обществото за задоволяване на неговите потребности, развива се инициативата при всеки един производител, преминава се към директно осъществяване на сделките между икономическите субекти. Рязко се увеличават доходите на отделните търговци, формира се свободен ресурс, които чрез инвестициите се насочва към капиталовия пазар, към други предприятия и страни. Задълбочава се разделянето между функциите „собственост” и „управление”. Между собственика и мениджърите нараства недоверието, което се намалява чрез извършването на независим външен одит. Чрез него се извършва оценка на финансовото и имущественото състояние на обектите отчетната им система и системата за вътрешен контрол, част от която е изградената в отделните предприятия система за вътрешен одит.

Втората предпоставка за появата и развитието на стандартизацията това са **интеграционните процеси**. По своята същност интеграцията представлява процес, намиращ израз в обвързването на отделните държави и предприятия при преследването на определени цели. Практическото

осъществяване на интеграцията може да се постигне между фирми от една и съща държава, между фирми от различни държави и не на последно място между отделните държави. Особеното при този процес е, че първо се формира целта и след това се осъществява самата интеграция. Определящото си остава интересът – увеличаването на печалбата. Последното се постига на основата на разпределението на пазарите, производството на определена продукция, уеднаквяване на управленските и контролните механизми.

Третата предпоставка е свързана с **кооперирането на производството**. При него предприятията запазват своята юридическа и икономическа самостоятелност. Всяко от тях произвежда определени детайли, извършва определени операции, които са част от цялото. В резултат на кооперирането се затваря цикъла на производство и се създава крайния продукт. Кооперирането може да включи търговски предприятия и такива от финансово-кредитната система. Това са различни капитали, различни интереси, но с една и съща обща цел – печалба. Обединяването на капитала и интереса на постигането на максимални печалби изисква защита на всеки един собственик, независимо от неговата принадлежност, структура и особености на производството, а в зависимост от действащото законодателство и оформените по съответния начин договорености.

Развитието и утвърждаването на капиталовия пазар е една от съществените предпоставки за прилагането на стандарти в областта на одита. Наличието на такъв пазар е породил необходимостта от появата на такава специфична контролна дейност, каквато е одита, което е в основната на англо-американската школа в тази област. На настоящия етап пазарът се разширява. Той навлиза в бившите социалистически страни. Те излизат със собствени капитали на европейските и световните пазари, което поражда необходимостта от осъществяването на одитна дейност, при едни и същи условия и изисквания. Последното може да се постигне само на основата на изработването и приемането за всеобщо приложение на стандарти в областта на одитната дейност.

Глобализацията се явява като едно закономерно продължение на интеграцията и кооперирането. Макар и нов обществено-икономически процес, за в бъдеще тя ще има решаващо, определящо значение за развитието на световната икономика. В резултат на окрупняването на производството съответните фирми, които имат водещо, приоритетно значение за дадения отрасъл ще се наложат като водещи в целия свят. Но за да осъществят производствените, търговските и финансовите операции под тяхно ръководство ще гравитират фирми от цял свят. Ще се формира общ капитал, обслужващ общия интерес на всички фирми, включени в групировката. Успоредно с това ще се запазят интересите на отделните фирми, ще се формира консолидирана и фирмена отчетност, печалба,

която на законови и корпоративни принципи ще се разпределя между структурните звена в групировката. При подобни формирвания винаги съществува определена степен на недоверие, което поражда необходимостта от независима контролна институция, която да защитава интересите на собствениците. Различието в собствеността и нейното географско разположение от своя страна поражда необходимостта от уеднаквяване на контролните процедури, което може да се постигне чрез приемането за приложение на стандарти в областта на независимия финансов одит и вътрешния одит.

При наличието на посочените по-горе предпоставки, с тази задача могат да се натоварят само международни одиторски фирми, способни да осъществяват одит, независимо от вида, размера и националната принадлежност на капитала и начина на производство. За целта националните стандарти на отделните държави следва да се уеднаквяват, като в един момент те ще се покрият и ще се превърнат в международни. Така крупните многонационални фирми ще могат да се подлагат на одит, който да защитава интересите на собствениците и да подпомага развитието на фирмите, изградени на основата на национален и чуждестранен капитал.

2. Същностна характеристика на стандартизацията.

Като понятие стандартът произлиза от английската дума „standard”. Буквалният превод на това понятие означава „задължителен държавен документ за определени технически изисквания”³. Стандартът се разглежда още и като „официално признат документ, отразяващ оптималния резултат от изследвания или критичен опит”⁴. Разбира се на това понятие се придават и други значения, като „типов образец”, „мерило, норма, основа за нещо”. В отделни случаи той се приема за определено „равнище, ниво”, което трябва да бъде достигнато.⁵

Стандартът се възприема и като нормативен акт, приет от държавен орган, без да се определя областта, за която се отнася. Според проф. д.ик.н. Ив Душанов, той е „изискване, образец на продукт на човешкия труд, чиито качества са нормативно определени от компетентен държавен орган”⁶. В отделни случаи той се разглежда като нормативно уредена дейност, но в съответната област – „нормативен документ, който определя изискванията към суровините, материалите, изделията и др., както и към

³ МИЛЕВ, Ал. Речник на чужди думи. С., НИ, 1970, с. 686.

⁴ ДИМИТРОВ, М., ДИМИТРОВ, Ал. и др. Икономическа енциклопедия. С., НИ, 2005, с. 760.

⁵ ГАБЕРОВ, И., СТЕФАНОВА, Д. Речник на чуждите думи в българския език с приложения. Пето преработено и допълнено издание. Велико Търново, GABEROFF, 2002, с. 713.

⁶ ДУШАНОВ, И. Терминологичен речник по счетоводна отчетност. Варна, „Г. Бакалов”, 1979, с. 186.

индустриални производители”⁷. Това се отнася за онези стандарти, които се разработват от държавните органи и най-често уреждат дейности, които се осъществяват от предприятия изградени на основата на държавна собственост или подчертаващи държавната намеса в съответната област. Отделни автори разглеждат стандартите като „базови принципи, които трябва да се следват от всички одитори /одиторски фирми/ в процеса на своята професионална дейност”⁸, като чрез тяхното спазване се гарантира определено ниво на качеството на одиторската дейност и надеждност на резултатите.

Посочените определения не дават представа за какви операции или дейности става въпрос – **еднократни или повтарящи се**. От значение за изясняване на същността на стандартите, прилагани в областта на одита, са онези становища, които ги свързват с „комплекс от норми и изисквания към **отделни обекти и повтарящи се действия**”. В случая става въпрос за повтарящите се, съществени процедури и основни принципи в областта на одита.⁹ Те се прилагат от различни одиторски организации от целия свят и отделни одитори. Именно тези действия са обект на одиторските стандарти, които „представяват от само себе си конкретизация за определена насоченост на одиторската дейност”¹⁰. С приложението им се уеднаквяват одиторските подходи, намалява се времето за извършването им, което стои в основата на повишаването на качеството на одиторската дейност. Това са процедури, чрез които се „гарантира резултата от одиторската проверка”¹¹. Те стоят в основата на регулирането на одиторската дейност и постигането на високо качество на одиторските проверки.¹²

Естествено е стандарта да не обхваща всички процедури, които може да се използват в рамките на един одит. Влагането на подобно съдържание в същността на стандарта практически няма да може да се осъществи, тъй като при одита може да се появят различни ситуации в рамките на един обект, които да се отличават от базовите, заложи при разработването на стандарта. Възможно е и стандарта да се прилага при обекти с различна отраслева насоченост, различни условия, при които се осъществява одита. Общото е, че той съдържа изисквания за уеднаквяване на процедурите, които трябва да се спазват при осъществяването на дадена дейност – в случая става въпрос за одиторската.

Докато стандарта е документ, то „стандартизацията” е процес, насочен към „уеднаквяване на работата, свеждането и ...до определени похвати, на основата на определени правила”¹³. Тя не е насочена към

⁷ ГАБЕРОВ, И., СТЕФАНОВА, Д. Цит. съч. с. 713.

⁸ ПОДОЛСКИ, В.И.и др.Аудит, М.Юнити. 2000. с.172.

⁹ Вж. т. 10 от обхвата на действие, Международна федерация на счетоводителите. Цит. съч. с. 228.

¹⁰ НИКОНОВА, И.Т, СУХАРЕВ, С.А. Управленческият аудит: персонал. М., Экзамен, 2002, с. 85.

¹¹ ШЕРЕМЕТ А.Д., СУЙЦ, В.П. Аудит. М., Инфра- М, 2002, с. 75.

¹² НИКОНОВА, Т.В, СУХАРЕВ, С.А. Цит. съч. с. 84.

¹³ МИЛЕВ, Ал. Цит. съч. с. 686.

конкретна дейност или процес, което показва, че има широка значимост. Приложима е при различни области, включително и при финансовия контрол и в частност по отношение на одита, което допринася за уеднаквяване на съответните процедури по отношение на едни и същи обекти. По този начин ще се опростят действията на контролните органи, което ще доведе до по-лесното им усвояване и ще е необходим много по-малко труд за осъществяването на същите.

Стандартизацията, в областта на одита, е процес към уеднаквяване на методите, способите, средствата, ресурсите, включително работната сила и нейната квалификация, използвани при осъществяването на одита. Това не трябва да се приема като ограничение за използването на нови, съвременни средства в тази област. Одиторските процедури и средствата за тяхното осъществяване непрекъснато се усъвършенстват, което е предпоставка за разглеждането на стандартизацията като един постоянен процес на усъвършенстване. Това е една динамична категория, влияеща се от непрекъснатата промяна на явленията и процесите, включени в обекта на одита, което от своя страна изисква непрекъснати промени в стандартите. Освен с обекта тя е свързана и с обхвата на същия и постиженията на познавателния процес. Ето защо най-общо може да се разглежда като „система от правила, която съществува при одита”.¹⁴ Осъществяването на стандартизацията в областта на финансовия контрол и в частност по отношение на одита, е съпроводено с някои изисквания:

1. Да е утвърдена национална политика в областта на контрола.
2. Да е изградена специализирана контролна институция, която да я осъществява.
3. Да е съобразена с изискванията на международните институции в областта на стандартизацията и с приетите до момента международни стандарти, но до толкова, че да не се унищожава националната идентичност на контролния процес. Грубото преписване и превеждане на чужди стандарти води до тяхната непригодност за националната действителност. Налице ще са модерни, но неефективни стандарти.
4. Стандартите трябва да са устойчиви на конюнктурното влияние. В тях следва да намерят отражение утвърдените от практиката и научно обосновани контролни процедури, които да намират широко приложение в работата на различните контролни органи, при различните конкретни форми на контрол. Въпросът опира до универсалността на стандартите.

¹⁴ НИКОНОВА, И.Т., СУХАРЕВ, С. А. Цит. съч. с. 83.

Посочените изисквания намират своята практическа реализация, чрез изграждането на международните одиторски стандарти /МОС/ на основата на няколко определящи положения:¹⁵

1. Основен източник на информация за външните потребители е финансовата отчетност, което предполага тя да бъде разработена на основата на международните и национални счетоводни стандарти.
2. Понятията одит на финансовата отчетност и съпътстващи услуги се разграничават. Към услугите, които съпътстват одита са отнасят – преглед, договорена процедура и компилиране на информацията. Услугите, във връзка с данъчното облагане, консултациите, препоръките по счетоводна отчетност и финансовите въпроси не се разглеждат като съпътстващи.
3. Изразеното мнение от одитора, по отношение на потвърждаването на достоверността, представено от една страна и предназначено за ползване от друга, се разглежда като увереност, която се определя на основата на резултата от извършените от него процедури. На тази база той постига високо, но не абсолютно ниво на увереност, в това че проверената информация не е лишена от съществени изопачения и неточности.
4. При провеждането на одита такава увереност не може да се постигне в резултат на няколко фактора: необходимостта одиторът да посочи своите разсъждения, приложението на тестването, наличието на ограничения, приложението на различни счетоводни и вътрешно-контролни системи, неубедителният характер на основната част от достъпните за одитора доказателствени средства.
5. Одиторът формира мнение за достоверността на финансовата информация в отчета. Когато такъв отчет липсва, третите лица не могат да приемат, че за това има вина одиторът.

Направените уточнения, по отношение на разработването и съдържанието на МОС, са доказателство, че те съдържат единни, базови изисквания, което е предпоставка за уеднаквяване на одиторската практика, влагането на един и същи смисъл в използваните понятия. Това от своя страна предопределя и основната цел на одиторските стандарти – постигане на еднообразие при осмислянето на одиторските принципи, правомощията на одиторите, на методите и принципите, които се използват при формирането и изразяването на независимото одиторско мнение.

¹⁵ КОВАЛЕВА, О.В., КОНСТАНТИНОВ, Ю.П. Аудит. издание второе, переработанное и дополненное, М., 2002, с. 34.

Препоръките на Международния комитет по одиторска практика са да се използват следните стандарти:¹⁶

1. Общи одиторски стандарти, които съдържат основните положения, във връзка с одиторската дейност, включително изискванията към квалификацията на одиторите и одиторските фирми, задачите на одиторските проверки и тяхната насоченост, формите на взаимоотношенията на одитора с клиентите и др. основни въпроси свързани с одиторската практика.

2. Работни одиторски стандарти, които засягат преди всичко изискванията към технологията на одиторската проверка.

3. Отчетни стандарти. Съдържат реда за съставянето на одиторското заключение.

4. Специфични стандарти. В тях намират отражение особеностите на одиторските процедури, които се използват при одита на предприятията от финансово-кредитната система, застрахователните институти и др.

С действащите в момента МОС, в областта на независимия финансов одит, се налагат принципите и процедурите, свързани с ангажиментите за одит, преглед, изразяване на сигурност и други свързани услуги.¹⁷

3. Приложни аспекти на стандартизацията в методиката на одита.

Всеки един от посочените ангажименти в методическо отношение подлежи на стандартизация. Вниманието в настоящата публикация е насочено към възможностите за стандартизация на методиката на един от тях – одита на финансовия отчет. Въпросите, свързани с приложението на стандартизацията при методиката на одита са в пряка зависимост от целта му – да се изрази мнение за достоверността на финансовия отчет във всички съществени аспекти. За да се постигне посочената цел, следва да се използват такива методи, способности, средства и процедури, чрез които да се обоснове мнението на одитора. Формираната убеденост ще допринесе за защита на интересите на собствениците на капитала, на държавата и обществото като цяло.

Методиката в областта на одита се възприема като последователност на провежданите одиторски проверки, определяне на източниците за получаване на информация, необходима за обосновка на одиторското мнение, избор и последователност при прилагането на аналитичните процедури, с цел събиране на одиторски доказателства и отражението им в документацията¹⁸. Във връзка с това чрез стандартизацията се унифицират онези одиторски процедури, насочени към определяне на конкретните елементи и последователността им в цялостния одитен процес, като се

¹⁶ ГРЯЗНОВА, А. Г. и др. Финансово-кредитный энциклопедический словарь. М. „Финансы и статистика”. 2002. с. 54.

¹⁷ Международна федерация на счетоводителите. Цит. съч. с. 227.

¹⁸ Вж. подр. ГРЯЗНОВА, А. Г. И др. Цит. съч. с. 533.

отчитат особеностите на проверяваните обекти. Предмет на изследване е приложението на стандартизацията както в методически, така и в технологичен аспект.

С оглед на изведените в преходното изложение предпоставки, може да се посочи, че прилагането на единни стандарти повишава полезността на одиторския труд. За да се постигне висока ефективност на одита, следва да се вземат предвид отражението на промените в одитираните обекти и способността на одитора да прилага лесно адаптивни стандартни одиторски техники. В тази връзка, при стандартизирането на методиката на одита е необходимо внимание да се насочи към няколко аспекта на стандартизиране:

- на принципни изисквания към методиката и технологията;
- на лесно адаптивни одиторски процедури, приложими при промяна на изискванията към оповестената информация;
- на приложението на метода на моделирането при изучаване на обектите и техните компоненти;

Първият аспект е свързан с установяване принципните изисквания към методиката и технологията. Стандартите не трябва да са насочени към ограничаване на способността на одитора да подлага на оценка факти и обстоятелства, които той прецени, че са съществени. Състоянието и развитието на икономическите субекти се характеризират със сложност, динамичност и висока степен на непредвидимост. Това е следствие от разнообразната и многоаспектната дейност на предприятията. Върху поведението им влияят множество вътрешни и външни фактори, породени от обкръжаващата среда, от целите и задачите, които стоят за решаване от ръководството на дадените обекти. Многообразието от икономически явления и процеси трудно могат да се обхванат със стандартни положения на национално или международно равнище. Успоредно с това, динамиката в тези процеси и явления рефлектира върху информацията, която ги оповестява. С оглед на защитата на интересите на потребителите на информация, ръководствата на компаниите оповестяват освен финансова и различна нефинансова информация. Многообразието при тази информация трудно би се обхванало със стандартизирането. Възниква въпросът до каква степен процедурите могат да се стандартизират?

Следователно в стандартите е необходимо да се регламентират базовите постановки при одита на финансовия отчет, върху които следва успешно да се развива и усъвършенства одиторската дейност. По този начин успоредно с общите постановки ще се прилагат множество техники, методи, способности, които разкриват специфичните особености на предприятието – клиент.

Вторият аспект е свързан с регламентирането на лесно адаптивни одиторски процедури, приложими при промяна на изискванията към оповестената информация. Това е от съществено значение за

достоверността на оповестената информация. Стандартите следва да са насочени към съдържанието на информацията, а не към формата ѝ. В есе на главните изпълнителни директори на международни одиторски мрежи се посочва, че „прекалено детайлните счетоводни предписания и попълването на одиторски въпросници, които те създават, показва само външната страна на надеждността и приложимостта” на информацията.¹⁹ Следователно при стандартизирането на методиката на одита, е необходимо да се отчетат тенденциите, свързани със съдържанието на оповестената информация. Тя се променя по форма в зависимост от интересите на потребителите, които в някои случаи не могат да се задоволят със стандартните оповестявания. Специална комисия по финансова отчетност към American Institute of Certified Public Accountants изразява становището, че “потребителите се фокусират върху бъдещето, докато съвременните делови отчети се фокусират върху миналото. Макар информацията за минала дейност да е полезен индикатор за бъдещата ефективност, потребителите също се нуждаят от информация за бъдещето”²⁰. Промените по отношение на изискванията на потребителите, налагат одита да се осъществява на основата на методика, чрез която да се установява, анализира и оценява взаимовръзката между оповестената информация във финансовите отчети и стратегията на ръководството на икономическия субект. Проблемът се свежда до това, може ли нестандартни оповестявания да се одитират със стандартни процедури.

Отговорът на този въпрос е свързан с регламентирането на стандартните решения. Те могат да са по отношение на дефиниране на **критериите и отделни понятията**, свързани с осъществяването на одита.

- В стандартите следва точно да се посочат критериите. Те не могат да се определят субективно, тъй като всяко изразено мнение ще бъде подкрепено с различни в количествено и качествено отношение доказателства. Във връзка с това е необходимо да се вземат под внимание както методическите особености на одита, така и степента на задоволяване на интересите на вътрешните и външните потребители на информация. По своята същност понятието “критерий” се възприема като “признак на основа на който се осъществява оценка, сравнение на алтернативи и класификация на обекти и явления”²¹. Изразява се мнение, че критерият “отразява стратегията, която трябва да се следва при количествената

¹⁹ДИ ПЯЗА, С., РЕЙК, М, МАК ДАНЕЛ, Д. и др. Световни капиталови пазари и световната икономика: Гледище на главни те изпълнителни директори на международните одиторски мрежи. Ноември 2006 //сп. ИДЕС, бр. 2, с. 32.

²⁰ Вж. The AICPA Special Committee on Financial Reporting. *Improving Business Reporting – A Customer Focus: Meeting the Information Needs of Investors and Creditors*. New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1994, p. 10. (Цитат по: КАПЛИАН, Р., НОРТЪН, Д. Балансирана система от показатели за ефективност. Как да превърнем стратегията в действие. София, “Класика и Стил” ООД, 2005, с. 53.)

²¹ ИКОНОМИЧЕСКА енциклопедия. София Наука и изкуство, 2005, с. 397.

оценка на качеството на информационния продукт²². В областта на одита, критериите следва да са насочени към условията на поемане на одиторския ангажимент, проучването на предприятието, планирането, програмирането, осъществяването на одиторските процедури и тяхното документирането. По този начин ще се обхванат етапите на процеса на одитиране и те ще отразяват крайната цел – изразяване на мнение относно достоверността на финансовия отчет.

- Понятията като „разумна степен на увереност”, „равнище на риска”, „същественост” и др. следва да имат точна дефиниция, тъй като са отправна гледна точка при формиране на одиторското мнение. По този начин заинтересованите лица ще имат възможност да съпоставят информацията и да направят преценка за действията на ръководството в миналото и възможно най-добрата прогноза за бъдещата дейност на предприятието.

Третият аспект на стандартизиране е свързан с възможността на одитора да изучава обектите и техните компоненти, като се приложи **метода на моделирането**. Чрез него, одиторът може да формира представа за предприятието, която би му позволила да го анализира и оцени, и на тази основа да изрази мнение относно достоверността на информацията, представена в отчета.

Многовариантността на икономическата действителност е предпоставка за възникване на различни ситуации, които отклоняват процеса на одитиране от предварително зададените параметри, определени на етап предварително проучване и планиране. В зависимост от ситуацията, одиторът определя одиторските процедури /основни и допълнителни/ за събиране на доказателствени средства, за да изрази становище за състоянието и тенденциите в развитието на икономическия субект. Базовите характеристики, заложи в стандартите, трябва да бъдат допълване в зависимост от специфичните характеристики на одитирания обект. Следователно съществена характеристика на моделите, които следва да бъдат заложи в стандартите трябва да бъде тяхната отвореност. По този начин на всеки един етап от поетия ангажимент одиторът ще има възможност да допълва изброените процедури в стандартите, за да обоснове становището си при запазване на базовия модел.

Използването на моделирането, при стандартизирането на одита в методическо отношение, е целесъобразно поради няколко причини:

- *Чрез моделирането се представят реалните взаимозависимости и взаимоотношения в предприятието, оказващи пряко влияние върху информацията във финансовия отчет²³*. Използването му дава

²² НЕЙКОВ, М. Качество на информационния продукт. Варна, Георги Бакалов, 1986, с.46.

²³ ТОМОВ, Й. Цит. съч. с. 93.

възможност да се възпроизведат както организационни връзки и взаимозависимости на обекта на контрол, така и методическите особености при осъществяване на одитните процедури.

- *Прилагането на този метод е свързано с подбиране на съществените елементи на изследваните икономически процеси, както и с насочване към възловите компоненти на оценяваната система.* На тази основа се изгражда модел на обекта, който служи за база при разработване на модел на субекта за оценка.
- *Моделът съдържа идентични свойства на моделирания обект, но само по отношение на тези, които са отразени и се запазват в него*²⁴. Следователно той ще бъде насочен към обекти, техните свойства и отношения, с които се описват явленията и закономерностите в дадена област и представя типичните стопански явления и процеси²⁵.

В този смисъл стандартите трябва да се възприемат като праг, над който творчески да се развива одиторския процес.

Вследствие на посочените аспекти, може да се изрази становището, че стандартизацията на методиката на одита трябва да бъде насочена към принципните положения, критериите за оценка и типичните, постоянните характеристики на обектите. Целта е да се оптимизира одиторския труд с оглед на изразяването на по-достоверно мнение.

4. Предимства и недостатъци на одиторските стандарти.

Като всеки нов процес в областта на контрола и в частност при одита, стандартизацията допринася за тяхното развитие и усъвършенстване. Това се дължи на нейните непознати и неприлагани до момента страни за нуждите на финансово-контролната ни дейност. Всяко нещо, което е ново е в основата на съответните промени в дадената дейност, включително и в контролната. В основната си част тези промени водят да усъвършенстване, но в някои случаи те могат да задържат развитието, а така също да го върнат назад.

Положителните страни в развитието на одита, в резултат на въвеждането на стандартизацията, могат да се групират по следния начин:

1. Внедряването на световния опит в одиторската практика на страната ни. Това е опит натрупан с годините в напредналите страни, прилагащи свободните пазарни отношения. При тях използването на

Според Й. Томов моделирането е всеобщ метод в контролната дейност. Проф. Динев изразява становище, моделирането спада към методите с организационно-методологичен характер. Вж. подр. ДИНЕВ, М. Контрол в социалното управление. София, Тракия-М, 2001, с. 51.

²⁴ Вж. АСПАРУХОВА, И. Икономико-математическо моделиране на селскостопанското производство. I част. Свищов, 1998, с.7.

²⁵ БЪЛГАРСКА енциклопедия. София, Труд, 1999, с.684.

редица съвременни методи, способности и средства е проверено на практика и те са доказали своите предимства. При това положение пътят за тяхното внедряване и използване в нашата практика се съкращава и те рязко допринасят за усъвършенстване на приложението на одитните процедури в страната ни, повишаването на тяхната ефективност и разширяване на приложното поле на тази нова конкретна форма на контрол.

2. Уеднаквяване на националните практики. Ако Р България има постижения в областта на ревизиите и инспекциите, които са характерни за държавните планови икономики, то страните като Англия, Франция и др. са натрупали положителен опит при използването на одита за нуждите на частния капитал при неговото приложение в условията на пазарно стопанство. Естествено е при членството ни в ЕС тези страни да помогнат при внедряването и използването на този опит, което се постига на основата на туинг програмите, обучение и други форми. Всички онези тънкости при одита се усвояват от одиторите ни и се прилагат в наши условия, което допринася за подобряване на резултатите от използването му.

3. Общи подходи. Чрез МОС се създава възможност да се уеднаквят подходите при проверката на отделните обекти. Решаването на този въпрос е полезно, особено при основните, типичните обекти за всички предприятия – проверка на касовата дейност, банкови операции, операции свързани с дълготрайните материални активи и материалните запасни, отчетността, финансовите резултати и финансовото състояние.

В страната има натрупан опит при проверката на тези обекти, но чрез уеднаквяването на подходите ще може да се използва и опита на държавите с развито пазарно стопанство. По този начин ще се обогати контролната ни практика, а и формираната информация ще е съпоставима, което е полезно в рамките на един общ ЕС. Така, при бъдещите анализи, одиторите ще могат да оценят нашите постижения и да прогнозират бъдещото ни развитие. Това ще е полезна информация и за оценка на принципа-предположение действащо предприятие и то на основата на една международна практика - подход полезен за бъдещите инвеститори в страната ни.

4. Съкращаване на времето за одитни процедури. От гледна точка на критериите за оценка на ефективността, ефикасността и икономичността стандартизацията е полезен ход. Въз основа на нея ще може точно да се определят методическите похвати, които ще се използват, предварително ще се изготвят справките и таблиците, за набиране на необходимия материал за анализите, което в крайна сметка ще ускори одитния процес и ще допринесе за икономия на ресурси.

5. Уеднаквяване на формирането и документирането на резултатите. На първо място в стандартите са посочени действията, които извършва одитора, след приключването на одитните процедури.

Налагането им в практиката ще доведе до повишаване на квалификацията на самите одитори. А общите термини, използвани при написването на докладите ще допринесат за еднаквост при тяхното окончателно оформяне, подобряване на стила и изразните средства, които много често са отражение на недотам добрата езикова подготовка и умението за изразяване констатациите, изводите, препоръките и мнението на одитора в доклада.

Освен посочените предимства, стандартизацията има и редица недостатъци, които могат да се групират в следните групи:

1. Унищожаване на националните постижения в областта на финансовия контрол и от там в областта на одитната дейност, колкото и нова да е за страната ни. Богата е българската съкровищница в това отношение. Ревизионният контрол, инспекциите, проверките са с традиции при отделните органи, които са ги използвали – министерството на финансите, ЦКС, банките, отраслевите министерства. В тях работеха най-добрите специалисти на страната в областта на финансовия контрол. Още от тридесетте години на миналия век и през следващите десетилетия в страната се разработват учебници и методически помагала от най-изтъкнатите представители на българската научна мисъл и практика /проф. Д. Добрев, проф. В. Павлов, проф. Ат. Атанасов, проф. М. Динев, проф. Ив. Душанов, проф. К. Донеv, проф. Б. Славков, Г. Добрев, Ем. Тошев и др. /. В техните научни изследвания се предлагат уникални, с изключителна полезност за практиката методи, способности, аналитични процедури и др.

2. Ограничаване на творческия характер на контрола. По – начало стандартизацията е процес на уеднаквяване на подходи, на операции, на действия. Но финансово-стопанската практика изобилства с нестандартни решения, с отраслеви особености. Всяко едно престъпление, всяка една грешка са уникални и едва ли ще може със стандартизирани подходи да се разкрият. Тези отрицателни действия предварително и то много дълго в отделни случаи се обмислят, подготвят се от специалисти в съответните области и срещу високо за плащане / в отделни случаи те са лица с научни звания и степени/. В резултат на това сделките, които се сключват са перфектни и да се очаква, че с една стандартизирана процедура всичко ще се установи и то в детайли, това е наивно и едва ли специалист в областта на финансовия контрол би повярвал на подобно твърдение. Не трябва да се забравя и факта, че години наред в учебници и лекции се поставяше въпроса за творческия характер на контрола, а одитът е една от неговите конкретни форми. При това положение не може и не е допустимо при общото, в случая контрола, да е налице творческото начало, а при една от неговите форми, то да се отрича.

3. В неразривна връзка с предходния недостатък е и шаблонизацията. Тя е продължение на ликвидирането на творческия характера на контрола. Не се контролират явления и процеси, които има

едни и същи проявления. Те може да са близки, но винаги се различават. Такава разлика има и при хората, които са обект на контролната дейност в случаите, когато това са МОЛ, отчетници или ръководители. Същото е положението и по отношение на органите, които осъществяват одитната дейност. Та това са специалисти, с различна професионална квалификация и възможности. Естествено е, шаблонът налаган под формата на стандарт, да не е неподходящ.

4. Ограничаване на обхвата. За разлика от контрола, които има всеобхватен характер, то одитът се осъществява на основата на извадка, която винаги обхваща по-малко от 100 % от подборните единици на популацията, която е избрана за представителна. Освен това вниманието се насочва към онези явления и процеси, които са твърде съществени за одитирания обект. Но точно в тези изключения може да има грешки и нарушения, макар и незначителни и те няма да бъдат отчетени. Независимо, че при одита се иска само мнение за „вярно и честно” отразяване на дейността във финансовия отчет, то тези слабости няма да се разкрият, да се пресекат и те ще продължават да се проявяват и не се знае вече в какъв обем и форма, а така също дали няма да се мултиплицират в бъдеще, което да доведе до фалит на съответните фирми.

5. Ограничено контролно въздействие. Контролната дейност винаги се намира в тясна връзка с контролното въздействие. То се проявява под формата на регулиране, което може да се осъществи от самите контролни органи, от ръководствата на икономическите субекти или органите на държавното управление. По този начин контролът се проявява не само като дейност, чрез която се изучават факторите и условията, които ще влияят върху бъдещата дейност, установяване на настоящото и проверка на миналата дейност, но и като дейност, чрез която се влияе върху поведението на системите, а при необходимост се съдейства за възстановяване на динамичното равновесие, при което системата макар и с нарушен хомеостазис продължава да функционира.

Макар и кратко изложението, което е направено по-горе във връзка с мястото на стандартизацията при одитната дейност е повод за бъдещи изследвания по тези въпроси. Р България е член на европейската и световната общности и тя следва да усвоява опита и постиженията им в тази област. Резултатите на българските специалисти, по въпросите на одита, не бива да отстъпват на тези от страните с развито пазарно стопанство. Информацията, която се съдържа в одиторските доклади трябва да се приема от всички заинтересовани държави, финансово-кредитните им институти и инвеститори. По този начин одиторската дейност ще се превърне в гарант за реалното отразяване на дейността на икономическите субекти в годишните им финансови отчети и водената от тях отчетност – основна предпоставка за партньорство и доверие.