

ЗА РОЛЯТА И ЗНАЧЕНИЕТО НА ВЪТРЕШНИЯ ОДИТ В ПРЕДПРИЯТИЯТА ОТ СЕКТОР „ЕНЕРГЕТИКА“

Доц. д-р Галина Симеонова Чиприянова¹, g.chipriyanova@uni-svishtov.bg
Катедра „Счетоводна отчетност“
СА „Д. А. Ценов“ – Свищов

Докторант Ния Василева Маринова, d010122284@uni-svishtov.bg
Катедра „Счетоводна отчетност“
СА „Д. А. Ценов“ – Свищов

Резюме: Вътрешният одит в предприятията от сектор „Енергетика“, чиито принципал е българската държава, е важен механизъм за осигуряване на прозрачност, отчетност и ефективност в управлението на държавните ресурси. С настоящето изследване се цели да се оцени ефективността на вътрешните контролни системи и да се извърши обзор на одитните дейности, резултати и препоръки за подобрене. За постигане на целта се решават следните задачи: 1) изследвани са обхватът и значението на вътрешния одит в предприятията от сектор „Енергетика“, 2) извършен е анализ на стратегическите и годишните одитни планове, разработени на базата на оценка на рисковете и приоритетите на тези предприятия; 3) направен е опит да се идентифицира одитната вселена, в т.ч. да се определят и класифицират всички области, подлежащи на одит; 4) особено внимание се отделя на одитната стратегия (подхода за изпълнение на одитните дейности) и разпределението на одиторския персонал в контекста на оптималното разпределение на ресурсите за одит. В разработката се защитава тезата, че вътрешният одит подпомага устойчивото развитие и ефективността на енергийния сектор като укрепва доверието на заинтересованите страни и обществеността и осигурява доброто управление на държавните ресурси.

Ключови думи: вътрешен одит, сектор „енергетика“, стратегии, рискове, ресурси

JEL: M41

DOI: <https://doi.org/10.58861/tae.di.2024.3.03>

¹ Разпределението на приноса на авторите е, както следва: доц. д-р Галина Чиприянова – резюме на български и английски език, въведение, заключение; докторант Ния Маринова – т. 1, 2, 3 и 4.

THE ROLE AND SIGNIFICANCE OF INTERNAL AUDIT IN ENERGY SECTOR ENTERPRISES

Assoc. Prof. Galina Simeonova Chipriyanova, PhD,
g.chipriyanova@uni-svishtov.bg
Department of Accounting
Tsenov Academy of Economics – Svishtov

PhD Student Niya Vasileva Marinova, d010122284@uni-svishtov.bg
Department of Accounting
Tsenov Academy of Economics – Svishtov

Abstract: The internal audit in enterprises within the “Energy” sector, where the Bulgarian state is the principal, is an essential mechanism for ensuring transparency, accountability and efficiency in the management of state resources. This study aims to assess the effectiveness of internal control systems and provide an overview of audit activities, results and recommendations for improvement. To achieve this goal, the following tasks are addressed: 1) examining the scope and significance of internal audit in enterprises within the “Energy” sector, 2) analyzing the strategic and annual audit plans, developed based on risk assessment and the priorities of these enterprises; 3) attempting to identify the audit universe, including defining and classifying all areas subject to audit; 4) paying particular attention to the audit strategy (the approach to conducting audit activities) and the distribution of audit personnel in the context of optimal allocation of audit resources. The research defends the thesis that internal audit supports the sustainable development and efficiency of the energy sector by strengthening public trust in institutions and ensuring the good management of public resources.

Key words: internal audit, energy sector enterprises, strategic and annual audit plans, audit universe, audit strategy

JEL: M41

DOI: <https://doi.org/10.58861/tae.di.2024.3.03>

ЗА РОЛЯТА И ЗНАЧЕНИТО НА ВЪТРЕШНИЯ ОДИТ В ПРЕДПРИЯТИЯТА ОТ СЕКТОР „ЕНЕРГЕТИКА“

Доц. д-р Галина Симеонова Чиприянова, g.chipriyanova@uni-svishtov.bg
Катедра „Счетоводна отчетност“
СА „Д. А. Ценов“ – Свищов

Докторант Ния Василева Маринова, d010122284@uni-svishtov.bg
Катедра „Счетоводна отчетност“
СА „Д. А. Ценов“ – Свищов

Въведение

Актуалността на настоящото изследване е продиктувана от предизвикателствата, пред които са изправени предприятията в енергийния сектор, като висококапиталови инвестиции, строги регулации и големи обществени и екологични отговорности. Вътрешният одит помага на тези предприятия да управляват по-добре своите ресурси, да подобряват прозрачността и да изграждат доверие сред заинтересованите среди и обществото. Освен това, в условията на глобални тенденции като прехода към зелена енергия и дигитализация, вътрешният одит играе критична роля в адаптирането на тези предприятия към новите изисквания и в идентифицирането на възможности за иновации и устойчиво развитие.

Вътрешният одит в предприятията от сектор „Енергетика“, чиито принципал е българската държава, играе решаваща роля за осигуряване на прозрачност, отчетност и ефективност в управлението на държавните ресурси. Този процес обхваща различни аспекти, включително разработването на стратегически и годишни одитни планове, идентифицирането на одитната вселена, оценката на риска, избора на одитна стратегия и разпределението на одиторския персонал. Одитният комитет, като независим орган, осъществяващ надзор върху финансовата отчетност, вътрешния контрол и управлението на рисковете и неговите функции са от ключово значение за гарантиране на независимостта и обективността на одитните процеси. Важна част от дейността на вътрешния одит са и редовните доклади за състоянието на системите за финансово управление и контрол (СФУК) и годишните доклади за дейността на вътрешния одит, които предоставят цялостна картина за ефективността на вътрешните контролни системи и подпомагат ръководството в процеса на вземане на информирани решения.

Целта на настоящото изследване е да се оцени ефективността на вътрешните контролни системи и да се извърши обзор на одитните дейности, резултати и препоръки за подобрене.

Обект на изследване са предприятията от сектор „Енергетика“, чиито принципал е българската държава, а предмет – възможностите за тяхното ефективно, независимо, обективно, компетентно управление чрез подходящо позициониран и разполагащ с адекватни ресурси, проникателен, проактивен и ориентиран към бъдещето вътрешен одит.

Изследователската теза е, че вътрешният одит подпомага устойчивото развитие и ефективността на енергийния сектор като укрепва доверието на заинтересованите страни и обществеността и осигурява доброто управление на държавните ресурси.

Методологията предполага прилагане на инструментариума на контент-анализа като метод за анализ на теоретична рамка за изследване на вътрешния одит в предприятията от сектор „Енергетика“ и синтеза, а също и индуктивни и дедуктивни методи.

Настоящото изследване се *ограничава* до предприятията, чиито принципал е българската държава (в които има държавно участие).

1. За вътрешния одит в предприятията от сектор „Енергетика“

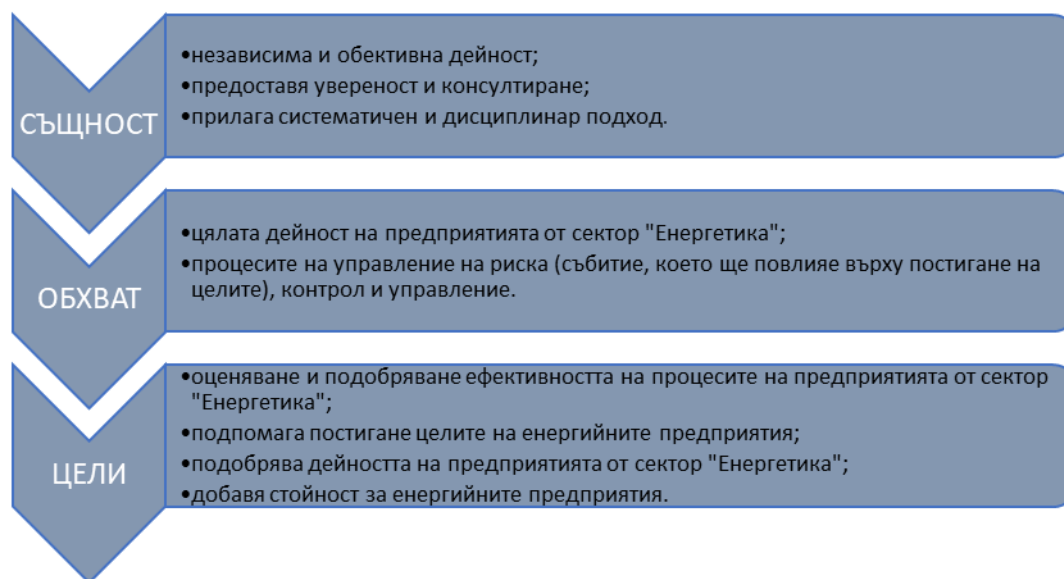
Енергийните предприятия² днес са изправени пред предизвикателството за ефективно управление на ресурсите и предоставянето на точна и своевременна информация, вкл. в контекста на Регламента за таксономия. Този аспект става все по-важен, особено предвид нарастващата роля на енергийния сектор в икономиката и необходимостта от привличане на инвестиции в условията на динамична и конкурентна индустрия. Енергийният сектор е подложен на строги регулации, устойчиво управление и отчитане за емисии. В светлината на нарастващата осведоменост за климатичните промени, информацията за дела на оборота на енергийните предприятия, капиталовите разходи (CapEx) и оперативните разходи (OpEx), свързани с икономически дейности, приведени в съответствие с таксономията, свързани с първите две екологични цели (смекчаване на последиците от изменението на климата и адаптиране към изменението на климата), става все по-важна както за регулаторите, инвеститорите, така и за обществото (АЕЦ Козлодуй, 31.12.2022). Същевременно с не по-малка степен на важност са изискванията и интеграцията със съвременни технологии, облачни решения и аналитични инструменти.

Внедряването на вътрешния одит в сектора на енергетиката е от важно значение за оптимизиране управлението на предприятията, за постигане на независимост, обективност и компетентност, за тяхното укрепване и защитаване чрез предоставяне на рисково-базирана и обективна увереност, както и съветване/консултиране, основаващо се на задълбочени познания за тяхната дейност.

Официално вътрешният одит бележи своето начало от 19 век, като през този период приоритет на **вътрешния одит** са били **финансите, счетоводството и опазването (защитата) на активите**. В продължение на повече от 50 години дефиницията за „вътрешен одит“ бива променяна, изменяна, допълвана 5 пъти. В самото начало **„вътрешният одит се занимава главно с осчетоводяване и финансови въпроси“** (Юнгарева, 2021), а днес е **„независима и обективна дейност за предоставяне на увереност и консултиране, предназначена да носи полза (добавя стойност) и да подобрява дейността на организацията“** (ЗВОПС, 2020). Вътрешният одит подпомага предприятията за постигане на целите си чрез прилагането на систематичен и дисциплиниран подход за оценяване и подобряване ефективността на процесите на управление на риска, контрол и управление (ЗВОПС, изм. и доп., бр. 100 от 20.12.2019 г., в сила от 01.01.2020 г., чл. 3, ал. 2., 2020), (Христов, 2005), (Недялкова, 2014).

Интерпретацията на вътрешния одит в енергийните предприятия може да се визуализира посредством фигура 1 (вж. фиг. 1):

² За целите на настоящото изследване *предприятия от сектор „Енергетика“*, *енергийни предприятия* и *предприятия от енергийния сектор* се използват като синоними.



Фиг. 1. Дефиницията за вътрешен одит в предприятията от сектор „Енергетика“

Източник: По идеи от (Юнгарева, 2021)

Систематичният подход, включително в контекста на сектор „Енергетика“ означава, че информацията се събира чрез повтарящи се процедури, а дейността по вътрешен одит е изцяло подчинена на постановките на Международните стандарти за професионална практика по вътрешен одит (The Institute of Internal Auditors, January 2017), Наръчника за вътрешен одит (Заповед №ЗМФ 184/06.03.2020 г., 2020), Статута и Етичния кодекс на вътрешните одитори.

Вътрешният одит на енергийните предприятия следва да съществува като добре организирана и стратегически планирана дейност, която съблюдава утвърдените правила и стандарти и същевременно оценява ефективността на дейността по вътрешен одит (дисциплиниран подход).

Носенето на полза се асоциира с добавянето на стойност (Salem al Fayi, 2022), в т.ч. (вж. табл. 1):

Таблица 1. Добавяне на стойност от вътрешния одит в предприятията от сектор „Енергетика“

Оценка на управлението на риска	→ всички съществени рискове се идентифицират навреме и се управляват адекватно
Оценка на вътрешния контрол	→ добре разработена и ефективно функционираща СФУК
Оценка на управлението	→ вземане на информирани управленски решения
Оценка на работещите програми и политики в енергийните предприятия	
Препоръки за подобряване процесите на управление, контрол и управление на риска в предприятията от сектор „Енергетика“	
Консултиране на ръководителя на енергийното предприятие на база задълбочени познания на вътрешните одитори за предприятието	
Разкриване и предотвратяване на измами и злоупотреби с публични средства и имущество	

Предоставяне на насоки и перспективи за развитие на предприятието от сектор „Енергетика“ въз основа на идентифицирани от вътрешния одит тенденции и предизвикателства

Представяне от вътрешния одит и обсъждане с ръководителя на енергийното предприятие

Източник: По идеи от: (Юнгарева, 2021), (Iriyadi, Fettry, Anzib, & Mariyam b, 2021)

Дейността по вътрешен одит в енергийните предприятия трябва да бъде насочена към и да обхваща всички елементи на системите за вътрешен контрол (вж.: фиг. 2) в съответствие със Закона за финансовото управление и контрол в публичния сектор (ЗФУКПС, 2019).



Фиг. 2. Обхват на вътрешния одит.

Източник: (Заповед №ЗМФ 184/06.03.2020 г., 2020)

Следва да се отчете и ролята на технологиите в контекста на реализирането на вътрешния одит в предприятията от сектор „Енергетика“. На първо място, по отношение на автоматизацията на процесите – използване на софтуер за одит и управление на данни. На следващо място във връзка с извършването на анализ на големи данни, респ. използване на техники за анализ на големи обеми данни за идентифициране на тенденции и отклонения. И не на последно място, за киберсигурността, която включва оценка на мерките за защита на информационните системи и данни.

Вътрешният одит в предприятията от сектор „Енергетика“, в които държавата има участие, е важен инструмент за управление и контрол, който ги подпомага при оценка на ефективността и ефикасността на управленските процеси, както и в процеса на осигуряване на сигурност на активите и предотвратяване на измами, спазване на законодателството и вътрешните политики, подобряване на отчетността и прозрачността на дейността, идентифициране на рискове като предлага и мерки за тяхното управление.

2. Звеното за вътрешен одит в предприятията от енергийния сектор

Звеното за вътрешен одит в предприятията от сектор „Енергетика“ играе ключова роля в осигуряването на прозрачност, ефективност и съответствие с нормативните изисквания. То функционира като независима и обективна структура, чиято основна задача е да предоставя ръководството с оценки и препоръки относно управлението на рисковете, контролните механизми и

управлението на бизнес процесите. Като по-важни функции и задачи на звеното за вътрешен одит могат да се определят (вж. табл. 2):

Таблица 2. Функции и задачи на звеното за вътрешен одит в енергийните предприятия

Оценка на вътрешния контрол	оценява се адекватността и ефективността на вътрешните контроли, които предприятието е въвело. Това включва проверка на процедурите за финансов контрол, съответствие с регулаторни изисквания, защита на активите и управление на информацията.
Управление на риска	идентифицират се и се оценяват, като се предлагат начини за управление на рисковете, свързани с операционната дейност, финансовите практики, ИТ системите и други ключови области. В енергетиката, където рискът от прекъсвания и екологични инциденти е значителен, тази функция е особено важна.
Съответствие с регулаторни изисквания	извършва се проверка дали дейностите на енергийното предприятие съответстват на международните и националните закони и стандарти. В сектор „Енергетика“ това включва спазване на енергийните стандарти, екологичните норми и безопасността на труда.
Проверка на процедурите и ефективност на процесите	анализират се оперативните процеси с цел оптимизация и ефективност. Това е важно за енергийния сектор, при който ефективността на производствените и дистрибуторските процеси директно влияе върху рентабилността и устойчивостта на предприятията.
Отчетност и докладване	съставят се доклади, които предоставят на ръководството обективна информация за състоянието на контролните системи и препоръки за подобрения. Това включва както регулярни доклади, така и специални доклади при установяване на значителни нарушения или рискове.

Източник: Авторова интерпретация.

Звеното за вътрешен одит в предприятията от сектор „Енергетика“ гарантира съответствие и прозрачност и подпомага стратегическото управление на рисковете и подобряването на бизнес процесите, което е от съществено значение за дългосрочния успех и устойчивост на тези предприятия.

Звеното за вътрешен одит в предприятията от енергийния сектор се формира чрез назначаване на квалифицирани специалисти, които притежават необходимите знания и опит в областите на одита, управлението на риска и

съответствието с регулаторни изисквания. Процесът на сформирание на този отдел включва няколко основни стъпки:

√ *Определяне на нуждите и обхвата на вътрешния одит.* Първата стъпка е да се определи какви специфични нужди и рискове са характерни за предприятието, което ще определи и обхвата на вътрешния одит. Това включва анализ на структурите и процесите в енергийното предприятие, както и идентифициране на ключови области, които изискват специално внимание.

√ *Създаване на структура и правомощия.* Ръководството на предприятието определя структурата на звеното за вътрешен одит, като му предоставя необходимите правомощия и независимост. Независимостта е ключов елемент, който осигурява обективност и безпристрастност в одиторските дейности. Между ръководителя на предприятието от сектор „Енергетика“ и ръководителя на вътрешния одит се подписва официален документ (Статут на звеното за вътрешен одит), който ако има сформирани Одитен комитет³, се съгласува от него. Статутът описва цели, правомощия и отговорности на вътрешния одит; отговорности на ръководството на предприятието във връзка с дейността на вътрешния одит; взаимоотношенията между тях (Заповед №ЗМФ 184/06.03.2020 г., 2020).

√ *Подбор на персонал.* Изборът на подходящи кадри е критичен за ефективността на вътрешния одит. Обикновено това включва назначаване на вътрешни одитори с опит в счетоводството, финансите, управлението на риска или ИТ одита в зависимост от специфичните нужди на предприятието. Допуска се да се ангажират външни консултанти за специфични проекти.

√ *Размерът и съставът на звеното за вътрешен одит* варират в зависимост от големината на предприятието, неговата организационна структура и сложността на операциите му. В големите предприятия от сектор „Енергетика“ като енергийни концерни или предприятия с интегрирани вертикални структури (производство, пренос и разпределение на енергия) екипът може да включва десетки одитори, специализирани в различни области. В по-малките енергийни предприятия, звеното може да се състои от 2 до 5 одитори.

√ *Ключови роли в звеното* имат: 1) ръководителят на вътрешния одит (Chief Audit Executive, CAE), който отговаря за цялостното ръководство на звеното и

³ **Одитният комитет** е специализиран орган в рамките на управленската структура на предприятията от сектор „Енергетика“, който има за цел да подпомага управителния съвет или борда на директорите в надзора и контрола върху финансовата отчетност, вътрешния контрол и управлението на рисковете. Одитният комитет играе важна роля за осигуряване на независим и обективен преглед на вътрешните и външните одитни процеси. Към основните функции на одитния комитет се отнасят: надзор върху финансовата отчетност (преглед на финансовите отчети като осигурява, че са изготвени в съответствие с приложимите счетоводни стандарти и закони), комуникация с външните одитори (сътрудничи с външните одитори, преглежда техните доклади и осигурява прилагане на техните препоръки), оценка на вътрешните контроли (осигурява, че те са адекватни и ефективни за предпазване на активите на енергийните предприятия и за предотвратяване на измами), разглеждане на вътрешните одитни доклади (преглежда докладите на вътрешния одит и следи за изпълнението на препоръките), оценка на рисковете (осигурява идентифициране, оценка и управление на рисковете, които могат да засегнат предприятията от сектор „Енергетика“), разработва стратегии за управление на рисковете (подпомага разработването и прилагането на стратегии за управление на рисковете), насърчава спазването на етичните стандарти в енергийните предприятия, осигурява спазването на всички приложими закони и регулаторни изисквания, подкрепя независимостта на вътрешния одит и следи за липсата на конфликти на интереси и други. (Русанов, 2022), (Заповед № ЗМФ - 931/02.12.2020 г.)

за комуникацията с висшето ръководство и одитния комитет; 2) одиторите – това са специалисти, които извършват одитните дейности, анализират данни и съставят доклади. Те могат да бъдат общи одитори или специализирани в области като финансов одит, IT одит, одит на операциите и други; 3) специалистите по управление на риска и съответствието, които са фокусирани върху оценката и управлението на рисковете, както и върху съответствието с регулаторните изисквания и вътрешните политики.

Всеки екип следва да работи в тясно сътрудничество с останалите отдели в енергийното предприятие, като същевременно запазва своята независимост. Независимостта е особено важна за обективността и ефективността на вътрешния одит.

Звеното за вътрешен одит разработва годишен одитен план, който определя приоритетните области за одитиране, честотата на одитите и ресурсите, необходими за изпълнение на одитните задачи. Този план се утвърждава от висшето ръководство или одитния комитет на компанията.

3. Одитни ангажименти и одитни доклади

Вътрешният одит в предприятията от сектор „Енергетика“ се извършва посредством два вида одитни ангажименти, респ. за даване на увереност и за консултиране.

- одитният ангажимент за даване на увереност е насочен към оценка на управлението на риска, контрола и процесите на управление в енергийните предприятия. Основните видове одитни ангажименти за даване на увереност съгласно ЗВОПС (ЗВОПС, изм. и доп., бр. 100 от 20.12.2019 г., в сила от 01.01.2020 г., 2020) са (вж.: табл. 3):

Таблица 3. Одитни ангажименти за даване на увереност по ЗВОПС

<i>Одит на системите</i>	Оценява ефективното функциониране на елементите на вътрешния контрол или на части от тях при съответните процеси и дейности. Одитният доклад съдържа оценка за ефективността на системите за вътрешен контрол в енергийното предприятие, в т.ч. финансово-счетоводна, информационна, комуникационна и други.
<i>Одит на съответствието</i>	Проверява дали предприятието от сектор „Енергетика“ спазва законодателството, регулациите и вътрешните политики. Одитният доклад изтъква съответствия и несъответствия с регулаторните изисквания и предлага мерки за корекция.
<i>Одит на изпълнението</i>	Анализира ефективността и ефикасността на операционните процеси, включително управление на активи, производство и дистрибуция на енергия, както и икономичността при управлението на публичните средства като цяло. Одитният доклад предоставя препоръки за подобряване на операционната ефективност и намаляване на разходите.

<i>Финансов одит</i>	Оценява финансовите отчети, текущите записи и трансакциите, за да се увери, че те са верни, надеждни, точни и съобразени с приложимите счетоводни стандарти и закони. Одитният доклад съдържа оценка за опазването на активите, точността и пълнотата на финансовите отчети, както и препоръки за подобрения.
<i>Одит на информационните системи и технологии (IT одит)</i>	Оценява сигурността и ефективността на информационните системи, вкл. киберсигурността и защита на данните. IT одитът в предприятията от сектор „Енергетика“ се фокусира върху оценката на IT инфраструктурата, системите за управление на информацията и киберсигурността. Целта е да се осигури надеждност, ефективност и сигурност на информационните ресурси и процеси. Към основните елементи на IT одита се отнасят: 1) оценка на IT инфраструктурата (анализира се състоянието на хардуера, софтуера, мрежите и комуникационните системи, за да се определи тяхната ефективност и пригодност за нуждите на енергийното предприятие); 2) контроли за сигурност (проверява се дали са въведени и функционират адекватни мерки за сигурност, включително защита срещу неоторизиран достъп, защита на данни и киберсигурност); 3) съответствие с регулациите и стандартите (оценява се дали системите и процесите са в съответствие с приложимите нормативни изисквания и индустриални стандарти, като ISO/IEC 27001 (ISO/IEC 27001:2022, 2022) за управление на информационната сигурност); 4) управление на данните (анализира се начинът на съхранение, обработка и защита на данните, вкл. политики за резервиране и възстановяване на данни); 5) инцидентно управление и реакция (оценява се способността на енергийното предприятие да открива, реагира и да се възстановява от инциденти свързани със сигурността. Одитният доклад съдържа анализ на рисковете, свързани с информационните технологии, както и препоръки за подобрение на защитата на данните.
<i>Преглед на състоянието (в предприятията от сектор „Енергетика“ – Одит на управлението на риска)</i>	Оценява процесите за идентифициране, оценка и управление на рисковете в енергийното предприятие. Одитният доклад представя анализ на риска и препоръки за

	подобрене на системите за управление на риска.
--	--

Източник: (ЗВОПС, изм. и доп., бр. 100 от 20.12.2019 г. в сила от 01.01.2020 г., 2020); практически наблюдения; авторова интерпретация.

Всеки един одитен ангажимент за даване на увереност резултира в одитен доклад, който включва установените факти, анализ и препоръки за действия, които ръководството трябва да предприеме, за да подобри дейността и да намали рисковете.

● одитен ангажимент за консултиране, включително в сектор „Енергетика“ се различава от традиционните одитни ангажименти по своята цел и подход. Вместо да се фокусира върху проверка и оценка на минали събития и контроли, одитният ангажимент за консултиране се насочва към предоставяне на съвети и предложения за подобрене на процесите и управлението. Като основни характеристики на одитния ангажимент за консултиране могат да се посочат:

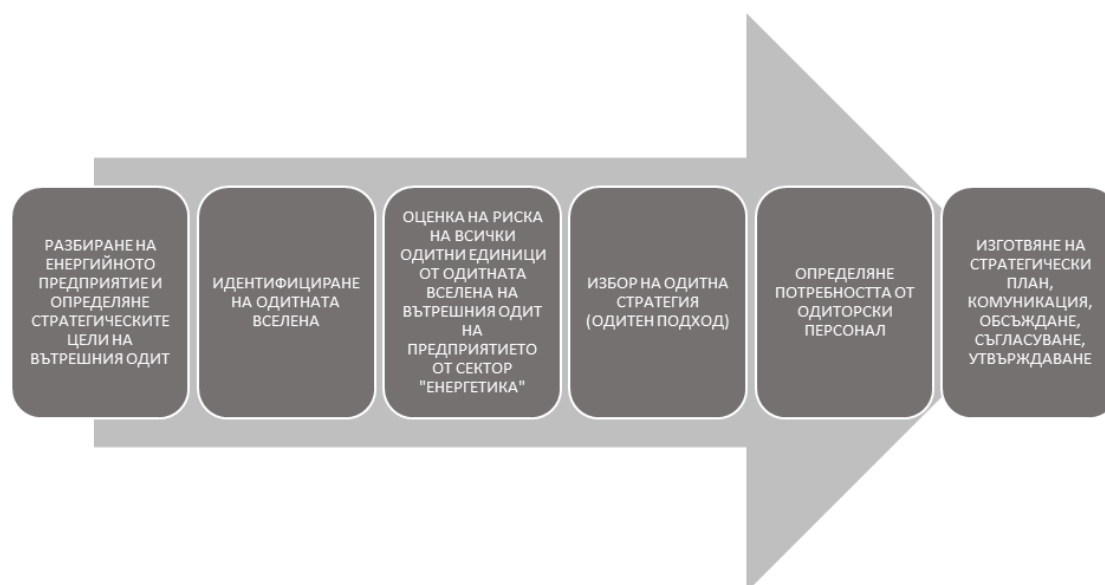
- цел – подкрепа и подобряване на процесите и практиките в енергийните предприятия, като се осигурят експертни съвети и препоръки. Водещи са повишаване ефективността, ефикасността и управлението на риска.
- обхват – включва различни аспекти на дейността на предприятията от сектор „Енергетика“ като управление на проекти, оптимизация на процеси, развитие на контролни системи, стратегическо планиране и управление на промени.
- методология – консултиращите ангажименти често използват методологии като анализ на коренните причини, бенчмаркинг, SWOT анализ и други управленски техники.
- комуникация – включва активно взаимодействие с управленския екип и други заинтересовани страни в енергийното предприятие, за да се идентифицират нуждите и да се разработят подходящи решения.

4. Планове за дейността по вътрешен одит

Плановите за дейността по вътрешен одит в предприятията от сектор „Енергетика“ са ключови (важни документи) за осигуряване на систематичен и организиран подход към одитните дейности. Към тях се отнасят: стратегически план и годишен план, които имат различни, но допълващи се цели.

4.1. Стратегически план

Стратегическото планиране в енергийните предприятия може да се изследва като процес, който включва шест основни и логически обвързани етапи: 1) разбиране на енергийното предприятие и определяне стратегическите цели на вътрешния одит; 2) идентифициране на одитната вселена; 3) оценка на риска на всички одитни единици от одитната вселена на вътрешния одит на предприятието от сектор „Енергетика“; 4) избор на одитна стратегия (одитен подход); 5) определяне потребността от персонал; 6) изготвяне на стратегически план, комуникация, обсъждане, съгласуване и утвърждаване, които могат да се визуализират чрез (вж.: фиг. 3):



Фиг. 3. Стратегическото планиране в предприятията от сектор „Енергетика“.

Източник: (Заповед №ЗМФ 184/06.03.2020 г., 2020)

Базата за стратегическото планиране е доброто разбиране за целите на предприятията от енергийния сектор. Общите цели и приоритетите за дейността по вътрешен одит се дефинират за тригодишен период.

Оценката на риска позволява на вътрешния одит да установи връзката между целите на енергийното предприятие и съответните процеси и дейности, които протичат в него. Конкретно, като етап от процеса на стратегическото планиране цели да се определи/измери нивото на риск по отношение на идентифицираните единици от одитната вселена (Заповед №ЗМФ 184/06.03.2020 г., 2020).

За целите на настоящето изследване особено внимание ще обърнем на одитната вселена и одитната стратегия, разпределението на одиторския персонал и същността и съдържанието на стратегическия план.

4.1.1. Определяне на одитната вселена

Одитната вселена е концепция, която описва цялостния обхват на вътрешния одит в предприятията от сектор „Енергетика“. Тя представлява каталог или карта на всички потенциални обекти за одит, организирани по различни критерии, като риск, важност за бизнеса, съответствие и други. Едни от най-важните компоненти на одитната вселена в сектор „Енергетика“ са (вж.: табл. 4):

Таблица 4. Компоненти на Одитната вселена

Бизнес процеси и операции	Производство и преработка на енергия (електрическа, топлинна, ядрена, възобновяема и т.н.). Пренос и разпределение на енергия. Търговия и продажба на енергия. Управление на активи и поддръжка.
Управление на риска и съответствие	Оценка на рисковете, свързани с безопасността и здравето (особено

	важни в ядрения и газовия сектор). Съответствие с регулаторни изисквания, включително екологични стандарти, лицензи и разрешителни. Управление на корпоративното управление и етичните стандарти.
Финансови аспекти	Бюджетиране и контрол на разходите. Финансови отчети и отчетност. Управление на активите, собствения капитал и пасивите.
Технологии и иновации	Информационни системи и технологии (ИТ), киберсигурност. Нови технологии и иновации, интелигентни мрежи и други
Оперативни и стратегически рискове	Стратегическо планиране и управление на проекти. Кризисни и аварийни ситуации (напр. природни бедствия, аварии в мощностите). Управление на взаимоотношенията със заинтересованите страни (клиенти, доставчици, регулатори).
Управление на ресурси и устойчивост	Човешки ресурси, включително здраве и безопасност на служителите. Енергийна ефективност и устойчиво развитие. Управление на водни, газови и други природни ресурси.

Източник: Авторова интерпретация.

В резултат на извършено изследване с голяма степен на сигурност може да се твърди, че съществуват следните подходи за управление на одитната вселена:

- Функционален подход, при който различните процеси или системи в предприятията от енергийния сектор се третираат като одитни единици.
- Интегриран подход, който намира изражение в комбиниране на различни видове одити като финансови, ИТ, на съответствието, на изпълнението и на системите, за да се предостави цялостен преглед на контролната среда.
- Адаптивен подход, при който са налице гъвкавост и приспособяване към променящите се условия и нововъзникващи рискове.

Одитната вселена е изключително важна за ефективното функциониране на вътрешния одит, тъй като предоставя структурирана и организирана представа за всички аспекти на стопанската дейност в предприятията от сектор „Енергетика“, които могат да бъдат подложени на одит. Това улеснява приоритизирането на одитните дейности и подпомага одиторите в идентифицирането на областите с най-голям риск или възможности за подобрене.

4.1.2. Одитна стратегия

Одитната стратегия определя подхода на вътрешния одит за постигане на неговите цели. С фокус е степента на риска и неговото значение за енергийното предприятие. Одитната стратегия предвижда отделни подходи за одитиране на високо, средно или нискорискови единици (рискови групи). Приоритетно следва да се одитират оценените с висок риск единици. Високорисковите единици в енергийните предприятия трябва да се одитират всяка година. Оценените като среднорискови единици следва да бъдат покрити в подходящи комбинации през периода на стратегическия план или всяка година да се одитират 50 % от всички среднорискови единици. За нискорисковите в практиката се констатира различни вариации – по 33,3 % за всяка година от стратегическия план или различно процентно отношение за всяка от трите години (например, 20 %, 30 % и 50 % или 10 %, 30 % и 60 % и т.н.). Или на база наблюденията в практиката на предприятията от енергийния сектор съществуват следните видове подходи:

- ✓ Рисково-базиран подход, за който е характерно приоритизиране на обектите за одит въз основа на оценка на риска.
- ✓ Цикличен подход, който цели всички ключови обекти да бъдат одитирани в определен времеви интервал.

Одитната стратегия е изключително важна за ефективността на вътрешния одит, тъй като осигурява структурирана и систематична рамка за планиране и изпълнение на одитните дейности. Тя помага на енергийните предприятия да се фокусират върху най-важните рискове и области, като същевременно осигурява добавена стойност чрез подобряване на управлението на риска и контролната среда.

4.1.3. Разпределение на одиторския персонал

Разпределението на одиторския персонал е важен етап от цялостния процес на стратегическо планиране за ефективното изпълнение на одитната стратегия. То включва определяне на необходимия брой и компетенции на одиторите, както и тяхното оптимално разпределение по проекти и задачи. Състои се от:

- Оценка на нуждите, в т.ч. *одитни задачи* (анализ на обема и сложността на планираните одити) и *специализации* (определяне на специфични области, в които са необходими специализирани знания, каквито са необходими при ИТ одита, финансовия одит и други).

- Компетенции и опит, в т.ч. *профил на одиторите* (изготвяне на профили на одиторите въз основа на тяхното образование, опит и специализации) и обучение и *развитие* (планиране на програми за обучение и развитие на одиторския персонал).

- Ресурсно планиране, в т.ч. *график и натоварване* (съставяне на график за одитните проекти и разпределение на одиторите по тези проекти) и *екипна работа* (формиране на екипи от одитори с подходящи умения и опит за всеки конкретен проект).

- Мониторинг и управление, в т.ч. *проследяване на изпълнението* (постоянен мониторинг на напредъка на одитните проекти и натоварването на одиторите) и *адаптиране* (гъвкавост при разпределението на ресурсите в отговор на променящите се условия и приоритети).

- Оценка на резултатите, в т.ч. *постоянна обратна връзка* (събиране на обратна връзка от одиторите и другите заинтересовани страни за ефективността на разпределението) и *анализ на ефективността* (оценка на постигнатите резултати и идентифициране на области за подобрене).

Въз основа на практическите проучвания в предприятията от сектор „Енергетика“ можем да посочим следните начини за разпределение на одиторския персонал:

- По функционални области – специализиране на одиторите в конкретни области като финанси и счетоводство, ИТ, нормативна уредба и регулации и т.н.
- По географски региони – разпределение на одиторите по различни географски региони, когато предприятието има поделения (филиали) в повече от една локация.
- По проектна база – създаване на одитни екипи за конкретни проекти, базирани на специализацията и опита на одиторите.

Одитната стратегия и ефективното разпределение на одиторския персонал са от решаващо значение за успешното изпълнение на вътрешния одит. Те осигуряват структуриран и целенасочен подход към одитните дейности, което подпомага енергийните предприятия в постигането на целите и в управлението на рисковете.

4.1.4. Съдържание на стратегическия план

Стратегическият план обхваща дългосрочната перспектива на одитните дейности, обикновено за период от три години. Чрез него се осигуряват насоките за развитие и приоритетите на вътрешния одит, както и подкрепа за постигане на стратегическите цели на енергийното предприятие. Към основните компоненти на този план се отнасят:

- ✓ Мисия и цели на вътрешния одит – определя как вътрешният одит ще подкрепя стратегическите цели на предприятието от сектор „Енергетика“ като подобрява управлението на риска, контрола и управлението.
- ✓ Обхват на одитните дейности – идентифицира/изброява ключовите области, които ще бъдат обект на одит (управление на риска, съответствие с регулациите, ефективност на операциите и сигурност на информацията).
- ✓ Стратегически (рискови) приоритети – определя най-важните области (рискове), които трябва да бъдат адресирани през периода на плана на базата на риск-анализ.
- ✓ Ресурси и компетенции – извършва се оценка на нуждите от персонал, експертни знания и технологии, необходими за ефективното изпълнение на одитните дейности.
- ✓ Критерии за оценка на ефективността – включва показатели за измерване на успеха на одитната дейност, като брой изпълнени одити, степен на изпълнение на препоръките и други.

Процесът на разработване на стратегическия план включва: Първо, анализ на средата. Извършва се оценка на външната и вътрешната среда, включително действащото законодателство, регулациите и вътрешните политики. Второ, идентифициране на рискове. Оценяват се рисковете, които могат да повлияят на постигането на целите на предприятието от сектор „Енергетика“. Трето, консултации със заинтересовани страни. Това най-често означава включване на ръководството и други ключови заинтересовани страни в процеса на планиране. На следващо място, определяне на приоритети или избор на основни области за фокусиране на одитните усилия. И не на последно място – документиране и

одобрение. Стратегическият план се изготвя и следва неговото одобрение от висшето ръководство.

4.2. Годишен план

Годишният план е краткосрочен и детайлизиран план, отнасящ се до конкретен набор от одитни задачи, които ще бъдат изпълнени в рамките на една година. На база на проучванията в практиката на предприятията от сектор „Енергетика“ като основни елементи, които изграждат годишния план, могат да бъдат посочени:

- ✓ Списък с одитни проекти – конкретизира кои аспекти от дейността ще бъдат одитирани през годината, като се основава на приоритетите установени в стратегическия план (по важност и спешност на база оценка на риска).
- ✓ Цел и обхват на всеки одит – определя конкретните (специфични) цели и обхвата на всеки планиран одитен проект, включително кои процеси или системи ще бъдат анализирани.
- ✓ Времева рамка – включва график за изпълнение на одитните задачи, като се отбелязват сроковете за започване и завършване.
- ✓ Ресурсно разпределение – планира се разпределението на ресурсите, в т.ч. одитори и технически средства за всяка одитна задача.
- ✓ Комуникация и отчетане – описва се начинът, по който ще се комуникират резултатите от одитите и какви отчети ще бъдат представяни на ръководството и заинтересованите страни.
- ✓ Мониторинг – разработват се и се поддържат механизми за проследяване изпълнението на плана и отчетането на резултатите.

Етапите на годишното планиране се отнасят до определяне на конкретните одитни ангажименти и детайлизиране на оценката на риска, определяне на времеви графици и одитен персонал за всеки одитен ангажимент, определяне на необходимите ресурси и дефиниране на дейностите за постигане на стратегическите цели на вътрешния одит (Заповед №ЗМФ 184/06.03.2020 г., 2020).

На база наблюденията в практиката процесът по разработване на годишния план в предприятията от енергийния сектор най-често се състои от:

Първи етап. Преглед на стратегическия план и осигуряване на съответствие с дългосрочните цели.

Втори етап. Оценка на текущите рискове и актуализиране на оценката на риска за текущата година.

Трети етап. Планиране на одитни ангажименти и определяне на конкретни одитни задачи.

Четвърти етап. Разпределение и оценка на необходимите ресурси.

Пети етап. Одобрение на плана от ръководството и комуникация с всички заинтересовани страни.

Годишните планове са изключително важни за ефективното функциониране на вътрешния одит и за подпомагане на предприятията от сектор „Енергетика“ в постигането на целите им чрез идентифициране и управление на рисковете, подобряване на процесите и осигуряване на съответствие със законодателството и вътрешните политики. Тяхното навременно конструиране и адекватно прилагане са от голямо значение за поддържане на прозрачно и резултатно управление на риска и контролите в енергийния сектор, при който безопасността, съответствието и ефективността са от първостепенна значимост.

Заклучение

Ефективното управление на вътрешния одит в предприятията от сектор „Енергетика“ е от съществено значение за осигуряване на доброто управление и защитата на обществените интереси. Чрез внимателното планиране и разпределение на одиторските ресурси, оценката на одитната вселена и функциите на одитния комитет енергийните предприятия, чиито принципал е българската държава, могат да идентифицират и управляват рисковете, да осигурят съответствие с регулаторните изисквания и да подобрят своите процеси. Докладите за състоянието на СФУК и годишните доклади за дейността на вътрешния одит предоставят критична обратна връзка и препоръки за подобрене, което е основа за устойчиво развитие и ефективност на предприятията от енергийния сектор. Чрез тези инструменти и подходи вътрешният одит подпомага не само постигането на организационните цели, но и укрепването на доверието на обществеността към предприятията от сектор „Енергетика“ като надежден и безопасен доставчик на енергия.

Използвани източници

Iriyadi, I., Fettry, S., Anzib, N., & Mariyam b. (2021). FINANCIAL REPORTING QUALITY: HOW TO OPTIMIZE THE ROLE OF INTERNAL AUDIT.

International Journal of Advanced Research.

ISO/IEC 27001:2022. (2022). *Information security, cybersecurity and privacy protection - information security management systems - Requirements.* Published (Edition 3).

Salem al Fayi. (2022). Internal audit quality and resistance to pressure. *Journal of Money and Business.*

The Institute of Internal Auditors. (January 2017). *МЕЖДУНАРОДНИ СТАНДАРТИ ЗА ПРОФЕСИОНАЛНАТА ПРАКТИКА ПО ВЪТРЕШЕН ОДИТ.*

АЕЦ Козлодуй, Е. (31.12.2022). *Оповестявания съгласно чл. 8 от Регламент на ЕС и на Съвета от 18 юни 2020 г. за създаване на рамка за улесняване на устойчивите инвестиции и за изменение на Регламент (ЕС) 2019/2088.*

Заповед № ЗМФ - 931/02.12.2020 г. (н.д.). *Наръчник на одитния комитет в публичния сектор.*

Заповед №ЗМФ 184/06.03.2020 г. (2020). *Наръчник за вътрешен одит.*

ЗВОПС. (2020). *изм. и доп., бр. 100 от 20.12.2019 г. в сила от 01.01.2020 г., чл. 3, ал. 1.*

ЗВОПС. (2020). *изм. и доп., бр. 100 от 20.12.2019 г., в сила от 01.01.2020 г., чл. 3, ал. 2.*

ЗФУКПС. (2019). *Обн. ДВ. бр.21 от 10 Март 2006г.,изм. и доп. ДВ. бр.13 от 12 Февруари 2019г.*

Недялкова, П. (2014). *Методологични основи на оценката на вътрешния одит. Известия - Икономически университет - Варна, стр. 68-72.*

Русанов, Б. (2022). *Одитни комитети - структуриране, функции и докладване на дейността.* Министерство на финансите, Дирекция „Методология на контрола и вътрешен одит“.

Христов, Х. (2005). *Управление на публичния сектор. С.*

Юнгарева, М. (2021). *Прилагане на международните стандарти за професионална практика по вътрешен одит, в сила от 01.01.2017 г. Първа част, с. 21.* София: Школа по публични финанси. Дирекция "Методология на контрола и вътрешния одит". Министерство на финансите.

