

## ВЪТРЕШНИЯТ ОДИТ В ПОДКРЕПА НА УПРАВЛЕНИЕТО НА УСТОЙЧИВОТО РАЗВИТИЕ

Валерия Динева  
Университет за национално и световно стопанство, София

### Резюме

Все повече се налага потребността корпоративното управление да получава увереност, че проектираните системи, концепции, модели, програми, функционират така, както са били замислени, изпълняват своите цели и са в съответствие с изискванията, като способстват устойчивото развитие на организацията. Необходимо е вътрешният одит да предоставя обективни оценки и съвети, които да подпомагат стратегиите и процесите на вземането на управленски решения относно управлението на устойчивото развитие.

**Ключови думи:** система за устойчиво развитие, вътрешен одит, контролна система, рискове, заинтересовани страни.

**Key words:** system for sustainable development, internal audit, system of control, risks, stakeholders.

JEL: M42, M48.

### Увод

Корпоративното управление и в частност управлението на устойчивото развитие има трудната задача да балансира многостранните интереси и очаквания на всички заинтересовани страни, при това в една силно конкурентна и все по-рискова среда. Налага се необходимостта от получаване на увереност, че проектираните системи, концепции, модели, програми за устойчиво развитие, функционират така както са били замислени, изпълняват своите цели и са в съответствие с изискванията като способстват устойчивото развитие на организацията. Възниква необходимост за управлението да бъде информирано относно състоянието на системата за устойчиво развитие като цяло, така и за изпълнение на програми, критерии, показатели, оценки на отделните елементи и заинтересовани страни.

Вътрешният одит като част от корпоративното управление, като част от системата за мониторинг изпълнява оценъчна функция, като предоставя обективни оценки, които са ценен източник на информация и подпомагат процеса на вземане на управленски решения и стратегията като цяло. Целта на изследването е да се представят ползите и възможностите, които следва да предоставя вътрешният одит в подкрепа на управлението на устойчивото развитие. Източници на информация са изследвания, практически ръководства, стандарти, теоретични постановки, добри практики. Основните резултати акцентират върху процеса на оценяване на системите и процесите на устойчивото развитие, както и възможностите за тяхното подобряване. Препоръките са свързани с разгръщане потенциала, с търсене и осъществяване на ефективни форми и подходи на взаимодействие, между вътрешния одит и ръководството в областта на управлението на устойчивото развитие.

### 1. Управление на устойчивото развитие. Очаквания и предизвикателства

В следващите редове ще бъдат разгледани обстоятелствата, които налагат управлението на устойчивото развитие, като интегриран подход, очакванията към него, както и предизвикателствата пред които е изправено.

В отговор на нарасналите очаквания на заинтересованите страни, организациите се стремят да демонстрират отговорност и устойчивост на управлението. Организациите разработват целеви показатели, системи за измерване и системи за отчитане, отнасящи се до корпоративната социална отговорност (КСО) и стратегиите за устойчиво развитие. Концепцията за устойчивото развитие се разгръща и еволюира [6]. От фрагмент, декларирани позиции и намерения, тя преминава през разработването на целеви показатели, индикатори, въвежда системи за наблюдение, измерване и отчитане и стои в основата на цялостни стратегии за устойчиво развитие. Цялостната организация, планиране и контролиране на устойчивото развитие, чрез прилагане на системен и структуриран подход определя управлението на устойчивото развитие.

Корпоративната социална отговорност и управлението на устойчивото развитие са обществено значими дейности. Поради тази значимост и влияние върху обществото тези дейности привличат обществен интерес, като успоредно с това се засилва и обществения контрол към тях.

Съвременната бизнес среда е изложена на влиянието на множество рискове. Пряко или косвено, те биха могли да повлияят устойчивото развитие. Именно това влияние следва да се предвижда при управлението, в т.ч. и управлението на риска в организацията. Интерес представляват резултатите от проучване на риска, извършено сред представители на директорски бор-

дове и мениджъри показва, че сред 10 най-съществени риска е посочен риска, свързан с опасенията относно устойчивостта на организациите към промени. В топ десет намират място и други рискове, имащи отношение към устойчивото развитие, а именно: риска, произтичащ от регулаторните промени и засиления регулаторен контрол; риска свързан с опасенията относно органичния растеж осигуряван чрез привличане на клиенти; рискове, свързани с планиране на приемствеността и привличане / задържане на най-талантивите служители [8].

Очакванията за изграждане на стабилен вътрешен контрол, съобразен с изискванията и потребностите на бизнес средата, който да подсигури нейното устойчиво развитие, са адресирани към ръководството на организациите и то на най-високо управленско ниво. Важно място в системата за вътрешен контрол по отношение на устойчивото развитие заема отчетността и докладването. За да гарантират за всички или част от докладите, много организации осъществяват процеси за проверка, в които включват организациите използват вътрешни рецензенти, проверяващи (включително вътрешни одитори), независими трети страни, общински комисии или експертни консултативни групи, или комбинация от тях за извършване на процеса на потвърждение на достоверността. Трети страни, включват външни одиторски фирми, експерти по науките за околната среда и човешките права и други релевантни консултанти [6].

## **2. Вътрешен одит. Възможности и ползи за управлението на устойчивото развитие**

Освен в процеса на потвърждение на достоверността на докладите вътрешните одитори може и трябва да оценяват по-широк спектър от дейности, свързани с управлението като цяло на устойчивото развитие. Необходимостта и възможността от една по-широка ангажираност произтича от същността на вътрешния одит, отразена в дефиницията на Международния институт на вътрешните одитори, а именно:

“Вътрешният одит е независима и обективна дейност за предоставяне на увереност и консултации, предназначена да допринесе за добавянето на стойност и подобряване на дейността на организацията. 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.”

Нека акцентираме върху някои ключови постановки, основани на тази дефиниция и да ги разгледаме през призмата на управлението на устойчивото развитие.

На първо място е постановката, че *вътрешният одит помага на организацията да постигне целите си*. В този смисъл, ако устойчи-

вото развитие е цел на организацията, то вътрешният одит, трябва да подкрепи постигането на тази глобална цел, както и произтичащите от нея специфични цели, напр. намаляване на въглеродните емисии, спазване на законите и подзаконовите актове, отделяне на процент от печалбата за благотворителност, използване и увеличаване на местната работна сила, намаляване на нещастните случаи на работното място, разработване и подобряване на системите за отчитане на управлението на отпадъците, план за управление на въглеродните емисии, създаване на култура на прозрачност, улесняване на доброволческата дейност на служителите и др.

На второ място е постановката, че вътрешният одит е независима и обективна дейност за предоставяне на увереност и консултации. Вътрешният одит може да бъде полезен на ръководството като осъществява консултантски ангажменти и ангажменти за предоставяне на увереност, което означава да извършва обективен преглед на доказателствата с цел даване на независима оценка на процесите на управление, контрол и управление на риска в организацията [4]. Вътрешният одит има опит в оценъчната дейност. Ето защо се предполага, че вътрешният одит е способен да оцени управлението на устойчивото развитие, контрола, свързан с него, както и управлението на съпътстващите го рискове.

На трето място е постановката, че вътрешният одит прилага систематичен и дисциплиниран подход. „Това означава, че дейността по вътрешен одит не се извършва хаотично, а организирано, при спазване изискванията на професионални стандарти и последователно прилаганата методология“ [2], разчита се не на фрагментарност, а на цялостен, систематичен и структуриран подход, който да съдейства оценките на системите като цяло. Както вече беше отбелязано, съвременното управление на устойчивото развитие се отличава с прилагането на комплексен и интегриран подход. В този смисъл оценките за управлението на устойчивото развитие следва да бъдат обективни, да бъдат резултат от прилаган систематичен подход, нещо, което се предполага, че е компетентност на вътрешния одит.

И така, може да се обобщи, че вътрешният одит като оценъчна функция, предвид неговите компетенции и изискуемите компетентности има потенциала да оценява и подпомага подобряването на процесите на управлението и контрола на устойчивото развитие, както и управлението на съпътстващите го рискове.

За да се реализира този потенциал са необходими две условия. Първото условие е висшето ръководство (управителен съвет, борд на директорите, съвет на директорите) да осигури независимост на вътрешния одит, за да може той да не се чувства застрашен да предоставя обективни, непредубедени оценки. Висшето ръководство

следва да насърчава независимостта и обективността на вътрешния одит по отношение на оценките на управлението на устойчивото развитие. Второто условие е свързано със собствения потенциал на вътрешния одит. Ръководителят на вътрешния одит и вътрешните одитори трябва да разбират рисковете [6] застрашаващи устойчивото развитие, например:

- репутационен риск, изразяващ се в това, че марката или репутацията на организацията може да пострада поради нарушения на закона или принципи, грешки или пропуски в разкрита информация за устойчивото развитие, недостатъчно изпълнение на поставените цели, или появата на безразличие към социалните въпроси
- риск от неспазване на установените изисквания. Може организациите да не успеят да спазват установените изисквания поради обхвата, сложността и обема на регулациите, свързани с околната среда, здравето и безопасността, трудовата заетост, управлението, внасянето на политически цели, конфликт на интереси, измами и т.н.
- оперативен риск – риск произтичащ от „точките на натиск“ на производствени процеси, продукти, услуги на организацията и въздействието върху околната среда; неразработването на добре управлявани системи за инициативи на управление на устойчивото развитие; риск, свързан с отчитането на дейности на устойчивото развитие (напр. неточна или непълна информация и лошата комуникация за отчитане).
- риск, свързан с фондови пазари – организациите могат да загубят инвеститори, или да ограничат своя пул от инвеститори, ако не отговарят на условията за социално отговорна инвестиция или подобни фондове.
- риск, свързан с пазара на труда, който произтича от избора на служителите, зависи от предпочитанията им и се основава на желанието им да работят за организации, които зачитат техните права, имат култура на почитаност, и се ангажират със социални и обществени въпроси.
- риск, свързан с продажбите – това е риск, който произтича от клиентската нагласа и оценка. Негативният аспект се изразява в заплахата, че клиентите могат да бойкотират продукти или услуги заради екологични или социални проблеми. Позитивният аспект е свързан с възможността организациите да увеличат продажбите и рекламата, ако са признати от групи на "социално отговорни потребители"
- др.

Познаването и предвиждането на рисковете е от съществено значение за одитното планиране. Въз основа на разбирането за рисковете вътрешните одитори могат да разработят подходящи одитни процедури. Вътрешните одитори

трябва да притежават необходимите познания и разбирания, касаещи процесите и дейностите [6] на устойчивото развитие. Например:

- определяне и обявяване на политики и процедури за области, включващи корпоративно управление, в т.ч. управление на устойчивото развитие; бизнес етика, човешки ресурси и заетост, управление на веригата за доставки, отношенията със заинтересованите страни, дарения и въвеждане на политически цели, околна среда, здраве и профилактика.
- огласяване и въвеждане на принципите на устойчиво развитие и контрола в процесите на вземане на бизнес решения.
- проследяване, измерване ефективността и анализиране на тенденциите дейности, като емисии; здраве и нещастни случаи на работното място; инциденти, свързани с измами; суми от дарения и спонсорство; икономически ползи за определени райони; удовлетвореност на служителите; инциденти поради несъответствие; ангажименти към заинтересованите страни; рекултивационна дейност.
- отчитане, докладване и представяне на резултатите.
- др.

При положение, че компетентности на вътрешните одитори, относно рисковете и дейностите, свързани с устойчивото развитие, не са достатъчни, ръководителят на вътрешния одит, следва да предвиди обучения, съвместни инициативи с експерти в специфични области и др.

Разнообразни са възможностите за включването на устойчивото развитие в обхвата на вътрешния одит, като за целта могат да се приложат различни одитни подходи [6], някои от които ще бъдат разгледани по-долу:

Първият подход се състои в провеждането на отделни одити на всеки елемент от системата на управление на устойчивото развитие. Например: управление; инвестиране в общността; околна среда; етика; здраве, безопасност и сигурност; прозрачност; условия на труд и правата на човек.

Управленческите процеси могат да бъдат оценени на базата на концепциите за вътрешен контрол или управление на качеството такива като COSO [3], ISO [5], COBIT [7] и др., или съответствие с потребителските очаквания (договорни задължения).

Вторият подход акцентира върху одити на програмите за устойчиво развитие, свързани с всяка значима заинтересована група. Заинтересованите страни могат да включват: клиенти; служителите и техните семейства; околната среда; акционерите; доставчици и др. Някои от тези заинтересовани групи биха могли да включват неправителствени организации (НПО) и активистки групи, които представяват заинтересованите страни или специфични интереси.

Третият подход се базира на провеждане на тематични одити, като обекти на одит може да бъдат работно място; пазара (качество и безопасност на продукта, отговорна реклама и продажби и др.); околната среда: общностите (филантропия, подпомагане на местната икономика, доброволчество, и ангажираност на заинтересованите страни и др.)

Четвъртият подход се състои във включването на специфичните одитни процедури, отнасящи се към устойчивото развитие към конвенционалните одити на системите за вътрешен контрол, на управлението на риска, в рамките на всеки отдел или функция, която е предвидена в одитния план. Оценката може да се извърши по елементи на COSO модела като се акцентира върху аспектите на устойчивото развитие [1].

Разбира се може да се посочат и други подходи, които ще имат други специфични цели, обхват и обекти, но общото между тях ще бъде предоставянето на увереност, предоставянето на обективни оценки относно системата за управление на устойчивото развитие. Глобалната цел е оценките, които се представят, препоръките и консултациите, които се предоставят да са насочени към подобряване на процесите на устойчивото развитие и да подпомогнат неговото ръководство.

### 3. Изводи и препоръки

Въз основа на направения анализ могат да се очертаят следните изводи.

Първо. Съвременната бизнес среда изисква прилагането на комплексен, интегриран и структуриран подход при управлението на устойчивото развитие.

Второ. Обществените очаквания, очакванията на заинтересованите страни са свързани с изграждането на стабилен вътрешен контрол и са насочени към ръководството на организацията и то към най-високо управленско ниво.

Трето. Необходими са доказателства и разумна увереност, че системите за вътрешен контрол, управление на риска и управлението като цяло, функционират ефективно и спомагат устойчивото развитие.

Четвърто. Вътрешният одит като оценъчна функция, предвид неговата същност, функции и компетенции следва да предоставя консултации

Пето. Глобалната цел на вътрешния одит по отношение на устойчивото развитие е да предоставя обективни оценки и компетентни съвети, с което да подкрепя управлението на устойчивото развитие.

Шесто. Два са основните специфични риска, които могат да възпрепятстват постигането на глобалната цел на вътрешния одит по отношение на устойчивото развитие – недостатъчна компетентност на вътрешните одитори и недостатъчна независимост, осигурена от висшето ръководство.

С оглед усъвършенстване на системата за управление на устойчивото развитие и повишаване полезността на вътрешния одит, могат да се направят следните препоръки:

На първо място е необходимо изграждане на доверие между ръководството и вътрешния одит.

На второ място ръководството следва да осигури независимост на вътрешния одит.

На трето място вътрешните одитори трябва да притежават и развиват необходимите компетентности, за да са полагани на ръководството. Възможностите за това са осигуряване на подходящи обучения и съвместни инициативи с експерти в специфичните области на устойчивото развитие.

На четвърто място ръководителят на вътрешния одит следва да планира одитни ангажменти в областта на устойчивото развитие като използва познанията за рисковете и процесите и прилага подходящи подходи за избор на одитни ангажменти.

### Заклучение

В заключение може да се обобщи, че управлението на устойчивото развитие е сериозно предизвикателство пред съвременното корпоративно управление. Сложно като система, то изисква ефективни управленски решения. Развиване и използването на потенциала на вътрешния одит е от полза за управлението на устойчивото развитие. Доброто взаимодействие между вътрешния одит и ръководството на организацията е едно от ефективните решения за усъвършенстване системата на управление, в т.ч. и на устойчивото развитие.

### Литература

1. Динева, В. (2011). *Ролята на вътрешния одит в управлението на организацията и нейното устойчиво развитие*, сп. „Управление и устойчиво развитие“, бр. 3, 2011 г.
2. Динева, В. (2014). *Методологически аспекти на вътрешния одит. Изследване в застрахователния сектор*, София, АТЛ-50, стр. 40.
3. *Интегрирана концепция за вътрешен контрол на Комитета на спонсориращите организации на Комисията Тредуей*, www.coso.org.
4. *Международни стандарти за професионалната практика по вътрешен одит (стандартите)*, Институт на вътрешните одитори в България; 2012, стр. 21.
5. *Международна организация за стандартизация*, www.iso.org.
6. *Evaluating Corporate Social Responsibility/ Sustainable Development*, IPPF–Practice Guide; p. 1, p. 3–7 www.theiia.org/guidance.
7. ISACA, COBIT 5, *A Business Framework for the Governance and Management of Enterprise IT*, USA, 2012, www.isaca.org/COBIT.

8. Protiviti and North Carolina State University's ERM Initiative, *Executive Perspectives on Top Risks for 2014; Key Issues Being Discussed in The Boardroom and C-Suite*, Research Conducted by Protiviti and North Carolina State University's ERM Initiative.

## **INTERNAL AUDIT IN SUPPORT OF MANAGEMENT OF SUSTAINABLE DEVELOPMENT**

**Valeria Dineva**  
**University of Forestry, Sofia, Bulgaria**

### **Abstract**

There is a growing need for corporate governance to receive assurance that the designed systems, concepts, models, programs function as they were designed, fulfill their objectives, they are in compliance and that they contribute sustainable development of the organization. It is necessary the internal audit to provide objective assessments and advice to support the strategies and processes of decision making on the management of sustainable development.