

Традиционни и съвременни аспекти на вътрешния контрол в организациите

Людмила Михайлова
Емил Папазов
Исмаил Билги

Traditional and Modern Aspects of the Internal Control in Organizations

Lyudmila Mihaylova
Emil Papazov
Ismail Bilgi

Abstract

The analysis of the specificities and challenges of the modern internal control in organizations and its application are an actual topic for researchers. The aim of this paper is to systematize the major differences in understanding of the traditional and contemporary internal control activities in organizations. In support of this, some practical examples from Turkey are presented and analyzed. The analytical results can be used for further studies and solving of practical problems.

Keywords: internal control, systems for internal control, industrial enterprises.

Въведение

Традиционното и съвременното разбиране за вътрешния контрол в организациите е важно както от изследователска, така и от практическа гледна точка. Както е известно, теорията на мениджмънта разглежда четири основни управленски функции – планиране, организиране, ръководене и контролиране. От теоретична гледна точка има смисъл тези функции да бъдат разделяни, но на практика те са обвързани и много трудно разграничими: всяка от тях влияе върху всички останали.

В настоящата разработка вниманието е насочено към последната мениджърска функция – контролната. Съвременното разбиране е, че вътрешният контрол в предприятието включва всички процеси и процедури, които ръководството изпълнява за да гарантира, че активите му са защитени и дейността протича в съответствие с неговата политика и процедури [16]. Актуалността на темата е свързана с анализ на спецификите и предизвикателствата пред вътрешния контрол и неговото прилагане в съвременните организации.

Целта на разработката е да се систематизират основни различия в схващанията при традиционното и съвременното разбиране и тълкуване на вътрешноконтролната дейност в организациите. В подкрепа на това са приведени и някои примери от практиката в Република Турция през последните години.

Сравнителен анализ на традиционни и съвременни разбираня за вътрешния контрол в организациите (по примера на организациите в Република Турция)

Анализите на съвременната управленска литература и практика показват, че мениджърите в своята дейност делегират права и отговорности, които са свързани с определени очаквания. Тези очаквания винаги са основани на разумна степен на увереност за тяхното изпълнение, гарантирана от адекватен вътрешен контрол. По-голямата степен на увереност предполага и по-детайлна и цялостно изградена система за вътрешен контрол. От гледна точка на системния подход една такава вътрешноконтролна система би следвало, от една страна, да интегрира персонал на всички равнища в организацията (съществуват мнения, че по-ниските управленски нива се фокусират върху контрол чрез директни насоки към служителите [2]), а от друга страна – самата вътрешноконтролна система да бъде част от организационната управленска система. Анализът на добрите управленски практики показва,

че вътрешният контрол увеличава възможността на една организация за постигане на стратегическите цели и задачи, но само когато разходите не надвишават ползите, произтичащи от него.

Както става ясно, съвременното разбиране за вътрешния контрол в предприятията го разглежда като система, чието структуриране, поддържане и реализиране е отговорност на мениджърите от различните равнища с цел да се контролират различни дейности, включително счетоводна, финансова и др. По този начин, вътрешният контрол координира политиката и процедурите в предприятието с оглед защита на неговите активи, осигуряване на законосъобразност, точност и надеждност на информацията и финансовата отчетност (в съвременните условия тя вече не се ограничава само до изготвянето на отчети, а има значително по-широк обхват [7]), насърчаване на ефективността и ефикасността на операциите и спазване на принципите на доброто управление [16; 17].

В днешно време подготовката на навременна и коректна финансова или друга отчетност за мениджмънта, инвеститорите или други лица без вътрешен контрол би било изключително трудно за повечето бизнес организации, особено за такива с повече локации или със сложни операции и процеси. На практика обаче никоя контролна система не може да гарантира безрезервно, че счетоводната, финансовата и управленската отчетност не крият грешки или слабости. Целта е по-скоро да се намали риска от подобни слабости и грешки. Постигането на подобна цел обаче е свързано и с някои предизвикателства.

Логическият подход обвързва подобни предизвикателства със съвременната дефиниция за вътрешен контрол в организациите, а именно – комплексно измерване чрез преглед, проверка, изготвяне на баланси, прилагане на други методи и процедури, определени от предприятието, с цел [21]:

- (1) ръководене на дейностите по правилен и ефикасен начин,
- (2) опазване на активите и ресурсите,
- (3) предпазване и откриване на грешки, измами и кражби,
- (4) осигуряване на прецизност и пълнота на счетоводната информация,
- (5) осигуряване на надеждна и навременна финансова и управленска информация, и
- (6) осигуряване на следване на политиката и плановете на организацията.

В широк смисъл, съвременният вътрешен контрол обхваща всичко, което контролира рисковете за организацията [13]. Това предопределя и нарастващия интерес през последните години към вътрешния контрол във всички видове организации – индустриални, търговски, финансови и др.

Традиционното разбиране за вътрешен контрол е по-скоро свързано с опазването и използването на материалните активи на предприятието по оптимален начин. Днес ситуацията е различна и в обхвата на активите на предприятието вече попадат пазарната позиция, брандът, талантът на хората и други нематериални активи, като разбира се не се изключват и традиционните – оборудване, машини и др. Съвременният вътрешен контрол е ориентиран към всички ресурси със стратегически характер, независимо от тяхното конкретно естество. Предвид това, като възлови се очертават следните въпроси [1]:

- По какъв начин могат да бъдат постигнати целите и задачите на организацията в условията на конкурентна среда?
- Могат ли всички цели и задачи да бъдат обхванати от системата за вътрешен контрол?

По тези въпроси могат да се посочат традиционни и съвременни интерпретации на концепцията за вътрешен контрол. Още от средата на петдесетте години на миналия век е имало дискусии за адекватността на вътрешния контрол и връзката му с постигането на организационните цели. Днес той би следвало да се осъществява в контекста на нарастваща конкурентоспособност или все по-комплексна борба за оцеляване на организациите в условията на бързопроменящи се пазари, както по отношение на търсенето, така и на

предлагането. Съвременното развитие на организациите, в т. ч. и на тези в Турция, е трудно предсказуемо, а новите знания, иновациите и инвестициите изискват повече време за адаптиране на контролните дейности в сравнение с традиционните. Понякога тези специфики, както и променливите пазарни очаквания за приходи, печалба и набелязаните цели на предприятието, играят ролята на решаващи фактори в управлението на банки, холдинги, индустриални предприятия и др. и се явяват част от причините за преосмисляне и адаптиране на моделите и методите на вътрешния контрол в цялостната система [10].

Както стана ясно, съвременната система за вътрешен контрол обхваща широк спектър от елементи в една организация (индустриално предприятие, банка, публична организация и др.), които осигуряват достатъчна степен на увереност за постигането на целите. Подобно разбиране може да намери проекция на всички икономически нива (макро, микро и мезо). В тази връзка е уместно да се проучи и осмисли натрупаният опит, отнасящ се до принципни положения на индустриалната политика в съседна на България страна, Република Турция, и връзката им с бизнес стратегията и вътрешния контрол за нейното изпълнение.

В Таблица 1 са представени целите, свързани с индустриалните подсектори и предприятията в тях, до 2023 г. Може би е уместно да се посочи, че преработващата индустрия в Република Турция има значителен дял в икономиката на страната (около 25%), и е основен двигател на икономиката [22].

Таблица 1. Цели на Република Турция до 2023 г., за индустриалните подотрасли

Индустриален подотрасъл	Цел на индустрията
Производство на машини и оборудване	<ul style="list-style-type: none"> • Създаване на достъпни, специално конструирани, с високо качество и екологично чисти продукти. • Създаване на съвместни научно-изследователски и развойни центрове с увеличен бюджет. • Превръщане в предпочитан производител на машини в света.
Химическа промишленост	<ul style="list-style-type: none"> • Разработване на нови и специални продукти с висока добавена стойност. • Създаване на нови брандове.
Производство на електричество и електроника	<ul style="list-style-type: none"> • Промяна статуса на Р Турция в сектора – от прилагане на съществуващи технологии към производство на нови технологии. • Промотиране на научноизследователски и развойни дейности, свързани с медицинската електроника, LED, вятърна и слънчева енергия. • Увеличаване на инвестициите за създаване на социално отговорни технологии.
Производство на мебели	<ul style="list-style-type: none"> • Производство на оригинални продукти с високо качество и дизайн.
Текстилна промишленост	<ul style="list-style-type: none"> • Увеличаване на производителността с модернизация и реструктуриране на производствения капацитет. • Фокусиране върху производството на влакна и преди с висока добавена стойност чрез използването на нови технологии.

	<ul style="list-style-type: none">• Фокусиране върху текстилните технологии и многофункционалните продукти чрез научноизследователска и развойна дейност.
Автомобилна индустрия	<ul style="list-style-type: none">• Намиране на алтернативни потребители за стоката така, че да се персонализира и подобри използването ѝ.• Ускоряване на прехода от продукти с ниска добавена стойност към продукти с висока добавена стойност.• Подобряване на инфраструктурата за местните доставки.• Подобряване на експортния потенциал на всички продукти и услуги.

Посочените цели на индустриалните подотрасли, респ. предприятията в тях, са тясно свързани със съвременното разбиране за вътрешен контрол, още повече, че „чрез резултатите от контрола се доказва качеството на продукта и цялостната дейност на предприятието, насърчаването на НИРД, повишаването на производителността с модернизация и реструктуриране на производствения капацитет и т.н.“. Всичко това е в потвърждение и на разбирането, че съвременният вътрешен контрол не е обвързан само с финансовото отчитане [4] и да се разчита предимно на счетоводната отчетност, е по-скоро традиционно виждане. Примери в това отношение са включването на екологичните дейности на организациите в техните системи за вътрешен контрол още на етапа на разработването и изпълнението на проекти за създаване на нови продукти, които в сравнение с конвенционалните имат по-благоприятно въздействие върху околната среда [6].

В многообразието от разбирания за съвременен вътрешен контрол и системи за неговото управление се откроява схващането, използвано в банковата сфера. В банките вътрешният контрол се разглежда предимно като „набор от правила и механизми за контрол, регулиращи организационната и оперативната структура на банката, включително отчитане на процесите и контролни функции, като например спазване на правилата, управление на риска, сигурност и качество.“ [15]

Засилването на различните акценти при дефинирането на вътрешния контрол както в Европа, така и по целия свят става след финансовата криза, когато са предприети мерки за стабилизиране на финансовата система. Ето защо е необходимо да се анализират мненията на външни одитори, мениджъри и други специалисти [5; 9]. Тези становища още веднъж подчертават значимостта на всеки компонент на съвременния вътрешен контрол в организациите и неговата специфика.

Систематизация и обвързаност на елементите на съвременния вътрешен контрол в организациите

Съвременният вътрешен контрол в организациите (според рамката на COSO – Committee of Organizations of the Treadway Commission) обхваща пет основни компонента [19]:

- контролна среда,
- оценка на риска,
- контролни дейности,
- информация и комуникация,
- дейности по мониторинг.

Особеностите на тези компоненти могат да бъдат отбелязани и анализирани в контекста на идеята за модернизиране на системите за вътрешен контрол в някои турски

промишлени предприятия [16; 17; 3].

Контролната среда лежи в основата на всички други компоненти на вътрешния управленски контрол [11]. В нейния обхват попадат етичните ценности и компетентността на хората в организацията; философията и стила на действие на ръководството; начините на възлагане на отговорности и развитие на хората; посоката на развитие на организацията и т.н. Показателни за контролната среда са изявленията и действията на борда на директорите и висшето ръководство, които демонстрират подкрепа за ефективен контрол. Програмите за обучение, които помагат на служителите да идентифицират и да се справят с етични въпроси, са от особена важност в съвременните условия.

Оценката на риска е свързана с очевидното за всяка организация изправяне пред различни вътрешни и външни източници на риск. Предварително условие за тази оценка е определянето на логически обвързани, времево съгласувани и последователни цели. В известна степен нейният практически смисъл е свързан с идентифициране и анализ на времевия риск за изпълнение на целите и за изграждането на информационна база, подпомагаща управлението в организацията.

В съвременните условия на промени в икономическите, екологичните и технологичните фактори, многообразието от рискове изисква да бъдат оценявани в съответствие с концепцията за устойчиво развитие. Това е голямо предизвикателство, особено за управлението на промишлените предприятия [18]. При тях стратегическият риск заема важно място при изграждането на контролни системи. Той е обвързан с постигането на целите на предприятието относно пазари, продукти и технологии.

Друг важен аспект е финансовият риск, който би могъл да доведе до отрицателен финансов резултат за организацията (загуби).

Регулаторният риск е свързан с евентуалното заплащане на глоби и санкции към регулаторни органи поради неспазване на закони и разпоредби.

В наши дни особено популярен става рискът, свързан с опазване на репутацията или т. нар. отрицателна публичност на предприятието.

Една добре изградена вътрешноконтролна система би следвало да се стреми да обхване колкото може повече групи рискове в организацията.

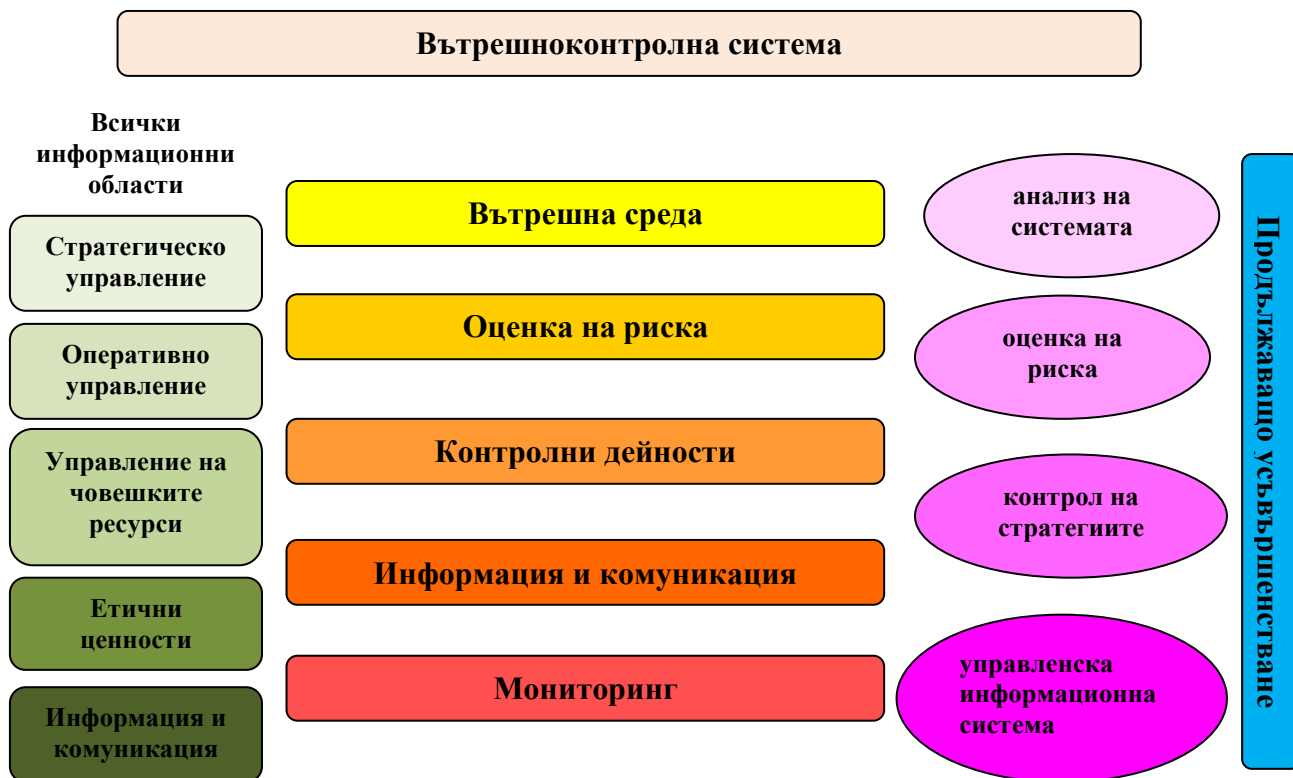
Контролните дейности на практика се свеждат до политиката и процедурите, които гарантират, че управленските решения се изпълняват и се предприемат необходимите действия за справяне с рисковете при постигане на целите на организацията. Понякога контролните дейности намират проекция върху всички нива и функции в управлението. В техния обхват попадат например, одобрения, разрешения, проверки, сравняване, ревизиране на резултатите от дейността, сигурност за имуществото и разделение на задълженията и т.н. Практическото разбиране за тези контролни дейности е свързано с разделяне на задълженията и отговорностите, определяне на т. нар. превантивни и последващи контролни дейности, и съответствие между нивото на субекта на контрола в йерархията и нивото на контролираните процеси.

Информацията и комуникацията също са от съществено значение за вътрешния контрол. За целите на вътрешния контрол информацията трябва да бъде идентифицирана, набрана и предадена във форма и срокове, които дават възможност на хората да разберат своите отговорности. Понякога това е предизвикателство за управлението на промишлените предприятия. В много организации информационните системи подпомагат изготвянето на доклади, съдържащи оперативна, финансова и счетоводна информация, което позволява контролирането на дейността. Информацията и комуникацията обхващат обаче не само вътрешно генерирани данни, но също така и информация за външни събития, дейности и условия, необходими на бизнеса за вземане на конкретни решения [12].

Мониторингът е обвързан с цялостното наблюдение върху дейността за да се гарантира навременност и адекватност на изпълнение на целите. В тази връзка безспорен е

фактът, че съвременните системи за вътрешен контрол също трябва да бъдат контролирани. Това става не само с отделни проверки и оценки, но на базата на непрекъснат мониторингова дейност.

В съвременната практика посочените по-горе пет елемента могат и следва да бъдат обвързани в единна интегрирана система за контрол, която реагира динамично на променящите се условия [14; 11]. Илюстрацията на подобна система е представена на Фигура 1 [20].



Фигура 1. Система за вътрешен контрол

Както е видно от представената фигура, системата за вътрешен контрол е в неразривна връзка с оперативната дейност на предприятието и стратегическото управление. Счита се, че вътрешният контрол е най-ефективен, когато контролните дейности са вградени в цялостното управление. В практиката т. нар. „вградени“ контролни действия осигуряват качеството на дейността и избягването на излишни разходи, като се дава възможност за бърза реакция на променящите се условия на средата.

Между поставените цели в цялото им многообразие и необходимите ресурси за тяхното постигане съществува пряка връзка и тя намира проявление при вътрешноконтролната дейност и петте компонента на вътрешноконтролната система. Тези компоненти се счита, че са релевантни на всяка категория цели в организацията (продуктови, пазарни, технологични и произтичащите от тях подцели). В този смисъл и от теоретико-методологическа гледна точка се формират и информационните области, осигуряващи контролната дейност в предприятието.

Заклучение

Проучванията показват, че съвременната система за вътрешен контрол е изправена пред предизвикателството да търси съвкупност от приемливи резултати за организацията с

оглед на безелезаните цели, а не конкретен „правилен“ и „най-точен“ резултат. Практически погледнато, няма система за вътрешен контрол, която може да осигури „абсолютна увереност“, предвид това, че се изгражда и управлява от хора, а те неизбежно допускат грешки. Освен това, изграждането на системата за вътрешен контрол е задача, за която няма универсално решение – за едни организации то е нормативно изискване (например публичния сектор или банките), а за други то е обвързано повече със спецификата на дейността (продукти, пазари, технология) и управлението на разходите за дейността (например бизнес организациите). Въпреки това, едно от най-големите предизвикателства пред съвременната контролна система и остава стремежът да се открият колкото се може повече рискови места и да се предвидят потенциални грешки, особено в банките и промишлените предприятия.

Изграждането, функционирането и оценката на системата за вътрешен контрол трябва да бъдат съобразени с рисковете в организацията, в конкретен неин клон или филиал. За предприятията в Турция това също се явява голямо предизвикателство предвид нарастващата големина на бизнеса и увеличаващия се обхват на неговите дейности и стремеж към иновации. Трудности при вътрешното контролиране обаче срещат не само големите организации. По-малкото предприятие например, често пъти не разполага с достатъчно персонал и не прилага в необходимата степен разделение на задълженията и отговорностите при изпълнението на всички процеси. „Пропукването“ на вътрешния контрол при един процес или дейност може да резултира в неустановено отклонение или проява на небрежност към ефективността на цялата контролна система.

В заключение може да се каже, че адекватният вътрешен контрол гарантира изпълнението на функциите и дейностите на всички управленски нива в съответствие с принципите на ефективност, ефикасност и икономичност като се спазват нормативите и се отчитат характеристиките и динамиката и на външната среда.

Използвана литература

1. Arwinge, O. (2013). *Internal Control A Study of Concept and Themes*. Springer-Verlag Berlin Heidelberg.
2. Chand, S. (2015). *Managerial Functions: Basic Functions That Should Be Performed By a Manager*. Интернет източник: <http://www.yourarticlelibrary.com/management/managerial-functions-basic-functions-that-should-be-performed-by-a-manger/8614/>
3. Curtis, Mary B., Wu, Frederick H. (2000). The components of a comprehensive framework of internal control. *The CPA Journal*, 70(3), 64-66.
4. Dorothy A McMullen, Raghunandan, K., Rama, D. V. (1996). Internal control reports and financial reporting problems. *Accounting Horizons*, 10(4), 67-75.
5. Dumitrascu, M., Savulescu, I. (2012). Internal Control and the impact on corporate governance in Romanian listed companies. *Journal of Eastern Europe Research in Business & Economics*, 1-10.
6. Dziawgo, E. (2014). Real options in the assessment of the company's pro-ecological investments. *Copernican Journal of Finance & Accounting*, 3(1), 61-72.
7. Filipova, F. (2012). Problems in Defining the Essence and Scope of Financial Accounting. *Journal Economic Thought*, 3(), 116-137.
8. Jokipii, A. (2010). Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theory based analysis. *Journal of Management & Governance*, 14(2), 115-144.
9. Keasy, K., Wright, M. (1997). *Corporate Governance – Responsibilities, Risks and Remuneration*, John Wiley & Sons, New York.
10. Papazov, E., Mihaylova, L. (2012). Modern approach to strategic control in SMEs. *Proceedings of MIBES International Scientific Conference 2012 – Innovation & Sustainability*, 25-27 May, 2012, Larissa, Greece, p.p. 250-260.

11. Papazov, E., Mihaylova, L. (2012). Quasi-institutional formation of a control environment, after the example of the Bulgarian Brewery industry. Proceedings of International Conference "Approaches in Organizational Management", 15-16.11.2012, The Bucharest university of economic studies, Bucharest, Romania, p.p. 132-136.
12. Papazov, E., Mihaylova, L. (2016). Accountancy-Based Sources of Information for Planning Purposes in SMEs. Copernican Journal of Finance & Accounting, 5(1), 173-183.
13. Sawyer's Guide for Internal Auditors. (2012). The Institute of Internal Auditors Research Foundation. p. 36.
14. Симеонов, О., Ламбовска, М. (2011). Системи за управленски контрол. Габрово, Издателство: „Екс-прес“.
15. Document of Basel Committee on Banking Supervision. Version: 9 January 2015. Published by ИА.
16. Internal Control – Integrated Framework. Executive Summary (May, 2013). Published by Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. ISBN 978-1-93735-239-4.
17. Guide to Internal Control over Financial Reporting. (2013). Published by Centre for Audit Quality.
18. The Basics of Internal Controls Presented to: The Institute of Internal Auditors (ИА). Топека Chapter, April 7, 2009.
19. Интернет източник: <http://www.coso.org/ic.htm>
20. Интернет източник: <http://tusside.tubitak.gov.tr/en/Organizational-System-Solutions/Internal-Control>
21. Интернет източник: <http://www.businessdictionary.com/definition/internal-control.html#ixzz4F7jzLtHC>
22. Интернет източник: Investment Support and Promotion Agency of Turkey. <http://www.invest.gov.tr/en-US/infocenter/publications/Documents/MANUFACTURING.INDUSTRY.pdf>

За контакти

доц. д-р Людмила Михайлова
Русенски университет „Ангел Кънчев“ – Русе
liudmilla@abv.bg

доц. д-р Емил Папазов
Университет за национално и световно стопанство – София
epapazov@gmail.com

докторант Исмаил Билги
Русенски университет „Ангел Кънчев“ – Русе
info@ismailbilgi.com