

Същност на контрола

Резюме: В статията се разглеждат въпроси за същността на контрола като функция на социалното управление, неговите елементи, видове, методи, форми и т.н., които са актуални и се използват и прилагат, и сега във финансовия контрол, финансов одит и надзор. Известните принципи на контрола са в основата на етичните кодекси на много от международните професионални организации и международни стандарти. Накратко са засегнати и различните органи за финансов контрол, законовата регламентация и процедури.

Ключови думи: контрол, финансов контрол, финансов одит, надзор

Понятието „контрол“ произхожда от френската дума „controle“, което в превод означава проверка. По същество обаче проверката не се покрива със съдържанието на контрола, и обикновено под проверка се разбира проверяване на нещо, което е част от цялото, като чрез нея се придобива представа за моментното състояние на явленията и процесите. За разлика от проверката, контролът е върху нещо завършено и цяло, с всичките му съставни части, като може да се приеме, че проверката и ревизията се съдържат или са част от контрола. По време и обхват той има неограничено действие.

Изследването и изучаването на контрола и неговата същност, видове, форми и т.н., има методологическо значение за приложението му. Неразбирането и непознаването на контрола и неговите функции, често води до проблеми в прилагането на контролните процедури.

Различни автори разглеждат същността на контрола, като го определят само като проверка, или само като елемент на управлението, или има смесване/съвпадение на контрола с ревизията и одита.

Вярността на тези твърдения, според доц. А. Вейсел, може да се изследва чрез анализ на Международните стандарти за финансови отчети, Международните одиторски стандарти и съвременната научна литература. В МСФО, понятието контрол се използва при определението за актив и при представянето на инвестиции, или активът е ресурс, контролиран от предприятието, като резултат от минали събития и от който се очакват бъдещи икономически изгоди.

Затова контролът, според него, трябва да се приема не само като проверка на актива, а и като право на предприятието да го използва, ограничава или регулира достъпа до него и ползите от използването му.

Понятието контрол се среща на много места и в Международните одиторски стандарти / МОС /, като контрол на качеството, контрол за достъп, ИТ контрол и т.н. Ако разгледаме различните класификации за управление и неговите функции, най-често срещаните са:

- организация, планиране, координация, командване, и контрол, или
- определяне на стратегията, организация, мотивация, реализацията на стратегията, и контрол и др. като общото за всички е, че във всички винаги присъства контрола. Контролът може да се приеме като всички действия на ръководството, с помощта на които се опитва да осигури съответствието на действителните резултати с планираните, като той не въздейства само върху получените резултати като обратна управленска връзка, а се разглежда като цялостен процес.

От своя страна правото на собственост, в която и да е система, чрез прилагане и използване на управлението определя поведението на субекта на контрола. За това и големината на притежаваната собственост определя не само правото на контрол, но и неговите форми и организация, или контролът е и власт.

За контролът на икономическите системи, може да е подходящо да се използва понятието икономически контрол, но контрола участва основно в управлението на икономическите системи, и на него повече съответства наименованието управленски контрол, какъвто намира място последните години. Въпреки това в практиката се е наложило понятието **финансов контрол**, защото най-често и преди всичко се проверяват или контролират финансовото управление и финансовите показатели на организациите чрез техните счетоводни системи и финансови параметри, отразени в множеството от цели, програми, отчети и т.н. Поради това се възприема, че са част от финансовия контрол или се отнасят към него, контролите осъществявани от НАП, АДФИ, СП, одитори, вътрешен контрол и др.

Контролът е определено сложен процес, а проф. М. Динев го разглежда като обществено отношение и като функция / дори най-важната / на управлението, наред с планиране, прогнозиране и др.

Елементи на контрола, като функция на управлението или процес са:

- Избор норма на поведение, или определяне на параметрите, в които трябва да се развива системата, като контролната функция е насочена към установяване на реалността на избраната норма и възможностите за количествени и качествени измервания.

- Определяне (прогнозиране) на очакваното състояние, или при този елемент, целта е да се определи очакван резултат при евентуалните отклонения от нормата на поведение за определен период.

- Измерване на фактическото състояние, където се получава реална и измерима представа за крайния резултат с количествени и стойностни характеристики.

- Съпоставка на фактическото състояние с нормата на поведение и анализ на отклоненията, при което се установят евентуални отклонения от утвърдената норма и в двете посоки, както и анализ на факторите довели до тези отклонения.

- Регулиране на поведението и избор на коригираща програма, с което се обобщават установените отклонения от нормите и определянето на средства и способности за изменения във времето и пространството. Не се допуска липса на коригираща програма, защото контрола се лишава от ефективност, както и наличие на обратна връзка, с която ръководството се известява за резултата от контрола и препоръките му.

Освен като функция на управлението контролът задължително се разглежда и като **обществено отношение**, като се проявява като въздействие върху поведението на личността или върху група от личности. Това намира израз в изискванията за спазване на общоприети норми на поведение, както и демократизирания обществен контрол спрямо действията на държавата или отделни нейни органи.

Най-често в практиката **обектите** на контрола се оприличават с организациите, върху които е насочена контролната дейност, но според проф. М. Динев по-правилно е да се твърди, че всъщност икономическите системи в тези организации са обект на контрола.

Предмет на контрола са притежаваните качества на тези икономическите системи, представляващи съвкупност от свойства, даващи възможност да се получат определени резултати, като **качества** могат да са:

- Надеждност или годността на системата да осъществява целите и задачите при определени условия;

- Точност, която показва възможността да се осъществяват поставените цели и определя връзката между нормата и полученият резултат.

- Пропускателна способност, която представлява възможността да се получи даден резултат при предварително определени параметри.

- Интегративна способност, характеризираща възможността на системата за гъвкава промяна към новите условия.

- Акумулираща способност, определяща възможността на системата да концентрира ресурси за постигането на определените цели.

- Параметрично постоянство или устойчиво развитие на системата и други.

Освен качествата на системите, съществуват и причини водещи до отклонения от нормата на поведение, които също са предмет на контрола. Това са **грешките и измамите**, като грешката е неправилност в действията и мислите, отклонения от нормата за поведение повече от допустимото, а измамата е отклонение от нормата за поведение, но за разлика от грешката, тя е умишлено деяние с користна цел.

Принципите на контрола са известни отдавна, като напоследък се разглеждат и дефинират като етични принципи за поведение на одитора. В етичния кодекс на професионалните счетоводители и други стандарти се разглеждат почтеност, обективност, професионална компетентност, конфиденциалност и професионално поведение.

Проф.М.Динев обобщава следните общи и задължителни принципи на контрола:

- независимост
- законосъобразност и целесъобразност
- всеобхватност
- целенасоченост
- перманентност
- превантивност
- професионализъм и компетентност
- конфиденциалност

Методите показват как да се въздейства на даден обект, за да се развива и усъвършенства той, както и процесите в него, връзките в него и с околните и т.н. Методите могат да се класифицират по различни показатели и начини, но за методите в контрола най- точната класификация дава проф. М. Динев, според която те биват: специфични; общи; поведенчески и математически.

Специфичните методи открояват контрола като отделно научно знание в рамките на икономическите науки. Те са типични единствено за контрола. Общите методи са с универсална приложимост. Те използват опит, знания и умения от управлението, статистиката, математиката и други области на познанието. Поведенческите методи се използват и прилагат от контрола върху поведението на личността, като се разглеждат през призмата на мотивацията и резултата.

Специфичните методи включват :

- Проверката на документи представлява изследване на отразената по определен ред информация, присъствието на задължителните реквизити, сроковете за съставяне, изчисленията, изброяването на фактите и т.н.

- Справката е метод за изследване на едната страна на едно или няколко явления. Тя се използва, когато се изучават явления и процеси, за които липсва специална информация. Изготвя въз основа на първични носители.

- Анкетата е метод за изясняване на всички страни на една или няколко явления, които са сравнително малки по обем. За провеждане на анкета се съставя анкетен лист (въпросник). Чрез въпросите, включени в анкетата се извършва цялостно изучаване на контролираните обекти.

- С писмените обяснения се цели доизясняване на определени факти и мотивите за определен резултат. Чрез тях се разкрива личното отношение към собствени действия и към действията на други лица. Установяват се причинно-следствените връзки.

- Инвентаризацията се изразява в количествено измерване на фактическото състояние на активите и тяхното сравняване с отразеното по документи.

- Експертизата е метод за изясняване на проблеми, които не са в компетентността на контролните органи. Тя се извършва от висококвалифицирани специалисти в съответната област.

В общите методи на контрола се включват всички методи от други науки, които намират приложение в контрола, като методите за анализ, вкл. и статистически анализ, сравненията, методът на детайлизация, анализът на коефициенти, тестовете на разумност, методът на верижното заместване, регресионният анализ, метода на моделирането, метода на програмно - целевия подход.

Обособяването и групирането на близки или еднакви контролни функции, отличава **различните видове контрол**.

Така в зависимост от принадлежността на контролната функция, имаме държавен и обществен; според мястото на обекта и субекта е външен и вътрешен; според управленската функция е независим, дистанционен; според обектите на контрол е материален и документален, както и по-новите, като диагностичен и прогностичен контрол.

Според характера на контролните функции, контрола може да бъде независим, управленски и оперативен.

Според използваните средства контрола може да бъде дистанционен, автоматизиран, механизирен и други.

Според обектите на контрол контрола е материален, документален, системен, личностен и др.

Според спецификата на контролната функция имаме данъчен, митнически, финансов, технически и други.

-държавен контрол – осъществява се от специално създадени за тази цел институции чрез закон и произтича от правото на държавата да защитава своите интереси. Той е преди всичко външен за контролираните обекти и към него могат да се отнесат данъчния, митническият контрол, контрола на Сметната палата и други.

-обществения контрол от по-слабо изразен, напоследък все повече се налага и утвърждава, като проява на критично отношение към поведението на държавата, нейни институции, служебни лица и т.н. Освен това се приема, че обществения контрол се прилага и по отношение спазването на общоприети правила и норми за поведение от отделни личности. Като проява на обществения контрол в днешно време, олицетворяваща демократизацията на обществото, гражданските права и критичност, могат да се отнасят митингите, стачките, референдуми, избори, институцията на национален Омбудсман и др., като критично отношение на обществото.

-вътрешен контрол – той се определя от мястото на обекта и субекта на контрол и е такъв, когато те са в една и съща система или в непосредствена близост. Той е характерен за управлението на дадена организация или система, като е пряко зависим от собствеността, т.е. контролира собственика. Такъв у нас е вътрешният контрол по ЗФУКПС, вътрешният одит по ЗВОПС, контрола осъществяван от главен счетоводител и други контроли вътре в самата организация.

-при външния контрол обекта и субекта са в различни системи и до някъде определя йерархия в управлението. Външният контрол е преди всичко държавен /упражнява се от държавни органи/ и се осъществява от законово създадени институции като АДФИ, НАП, Агенция Митници, Сметната палата в публичния сектор и т. н. Такъв е и контрола / външен одит /, осъществяван от независими одитори /ИДЕС / или други, които не са държавни.

-независим контрол – това е контрола, който се подчинява само и единствено на закона и се осъществява от независим орган или друга институция. У нас такъв е контрола на Сметната палата, която се избира и отчита пред НС, осъществяван като финансов одит и одитиране на ГФО в публичния сектор и одита осъществяван от

независимите одитори относно достоверността и заверката на ГФО в т.н. реален сектор.

- дистанционен контрол – това е контрол от дистанция без реален контакт между обекта и субекта на контрол. При сегашното развитие на техниката и технологията, интернет връзките той има все по-голямо бъдеще по отношение на контролните процеси и контролираните обекти.

Формата е начинът на организиране на контролната дейност. Съществуват **основни и конкретни форми на контрола**. Критерий за определяне на основните форми е времето. По този признак се разграничават предварителен, текущ и последващ контрол.

- предварителният контрол се проявява при подготовка на процесите, при създаване на условията за постигане на целите. Той има значение главно за предотвратяване на негативните явления и при него има най-голяма степен на превантивност и ефективност.

- текущият контрол се осъществява едновременно с протичащата дейност. Той се характеризира с пълнота, изчерпателност, постоянност и оперативност. При него се проверява цялата дейност. Целта е да се спре отрицателното развитие на процесите в контролираната система.

- последващият контрол е контролът след събитието, когато процесите са завършени и резултатите са получени. Той се характеризира с констативност и периодичност. Въпреки това при него също има превантивност. Той действа предупредително по отношение на бъдещи отклонения от нормите.

Посочените основни форми на контрола се реализират чрез неговите конкретни форми, като проверка, надзор, инспекция, ревизия и одит.

- проверката е самостоятелна форма на контрола или част от другите конкретни форми констатира факти, които имат отношение към спазването на нормата. В резултат на извършената проверка се установява съответствие или отклонение от нормата на поведение.

- инспекцията и надзорът се използват като синоними. Понятието инспекция произлиза от латинската дума „inspektio“, което в превод означава надзор, преглед, ревизия. Надзорът е външен контрол. При него контролиращият орган е извън системата. Той няма управленски функции но може да доведе до санкции.

- ревизията се определя като критично отношение върху извършената работа, от какъвто и да е характер, в смисъл на едно преповторение на същата работа . В

съвременната литература тя се представя като изчерпателно изследване с цел установяване спазването на нормата, насочена е почти към минала дейност, основава се на документален контрол, вкл. и инвентаризация, както и съдържа проверката в себе си. Най-често тя бива финансова и данъчна, като финансовата ревизия обхваща цялостната финансово-стопанска дейността на предприятието, а данъчната ревизия проверява фактите, имащи значение за данъчното облагане. В съвременната българска практика обаче съществува само данъчна ревизия, а финансовата се замества с финансовия одит.

- одитът произлиза от думата „audio“, която буквално означава слушам и е свързан предимно с финансова-счетоводната дейност. Дълго време този термин се използвал само за изразяване на мнение за финансовите отчети на предприятията. Но вече са широко разпространени и одитът на изпълнението и съответствието, като одита на изпълнението се отнася за оценка на икономичността, ефективността и ефикасността, а одита за съответствие е насочен към оценката на договори и договорни отношения, данъчните ангажименти, кредитни отношения, управлението на човешките ресурси, или всички действия, свързани с норми и правила, които влияят на крайния резултат в проверявания обект и тяхното спазване.

Както се спомена по-горе **финансовият контрол** е особено важен елемент в системата на управление на предприятията. Всяко управление включва и функцията контрол върху изпълнението на задачите. По-големите предприятия, както и тези от публичния сектор или са от обществен интерес имат самостоятелни отдели/дирекции за вътрешен контрол и вътрешен одит. Предприятията с определена организационна форма или тези, които отговарят на изискванията, определени в Закона за счетоводство, като нетни приходи от продажби, балансова стойност на активите и други, са задължени да одитират/заверяват годишните си финансови отчети.

Одитът на финансовите отчети представлява изразяване на независимо експертно мнение за достоверността във всички съществени аспекти на финансовите отчети на предприятията. С него се повишава доверието в представената информация за финансовото и имущественото състояние на предприятието. Одитът на финансовите отчети се осъществява от регистрирани одитори по ЗНФО и от одитори на СП за организациите от публичния сектор

Особено важно значение финансовият контрол има в системата на държавното управление, като включва данъчно-осигурителен контрол, митнически контрол,

държавна финансова инспекция, одит в публичния сектор и в организациите от обществено значение.

Данъчно-осигурителният контрол е функция на държавното управление. Чрез него се акумулират данъците и осигурителните вноски. Институцията, която ги установява и събира е Националната агенция за приходите (НАП) към Министерството на финансите. Органите на НАП извършват данъчни проверки и ревизии в организациите по Данъчно-осигурителния процесуален кодекс и по действащите данъчни закони, като ЗДДС, ЗКПО, ЗДДФЛ, както и по задължителните здравно-осигурителните вноски по Кодекса за социално осигуряване и Закона за здравното осигуряване. Задълженията по Закона за местните данъци и такси се събират от дирекциите за местни данъци и такси към съответната община.

Митническият контрол се осъществява върху внасянето, изнасянето и транзитирането на стоки и събирането на митни сборове. Той се осъществява от Агенция Митници към Министерството на финансите, която събира и данъците по Закона за акцизите и данъчните складове, както и данъкът върху добавената стойност при внос на стоки .

Държавната финансова инспекция има за цел да защитава публичните финансови интереси. Тя се осъществява от Агенция за държавна финансова инспекция към Министерството на финансите, като наследник наДФК.

Вътрешният контрол е процес, създаден да осигурява разумна степен на сигурност относно постигането на целите икономичност, ефективност и ефикасност, надеждност на финансовото отчитане и съответствието с приложимите законови разпоредби. Вътрешният контрол в публичния сектор се осъществява от ръководителите на предприятията, които са на бюджетна издръжка и се разпореждат с публични средства или средства на ЕС, за което изграждат СФУК. Нормативният акт, който го регулира е Законът за финансово управление и контрол в публичния сектор.

Вътрешният одит има за цел да следи контролните процедури. Той оценява вътрешния контрол и докладва или консултира ръководството за отклоненията от установените норми и правила на поведение. Вътрешният одит в публичния сектор се определя като независима и обективна дейност за предоставяне на увереност и консултиране, предназначена да носи полза и подобрява дейността на организацията. Той се осъществява от вътрешни одитори, въз основа на Закона за вътрешния одит в публичния сектор.

Външен одит в публичния сектор се осъществява от Сметната палата. Неговата цел е да допринася за доброто управление на бюджетните и другите публични средства, както и да предоставя на Народното събрание надеждна информация за разходването на средствата, съгласно принципите за законосъобразност, ефективност, ефикасност и икономичност и за достоверно счетоводно отчитане. Външния одит в публичния сектор е нормативно регламентиран със Закона за Сметната палата.

Освен в предприятията и публичния сектор, финансовият контрол намира широко приложение и във финансовия сектор, в т.ч. организациите от обществен интерес. Той включва надзора на банките, финансов надзор (надзора на застрахователните и осигурителните предприятия и дружествата с инвестиционна цел), контрола върху изплащането на осигурителни и здравно-осигурителни обезщетения.

Банковият надзор в банковия сектор се осъществява от Българската народна банка, която функционира съгласно Закона за Българската народна банка.

Финансовият надзор на осигурителните, застрахователните и инвестиционните дружества се осъществява от Комисията за финансов надзор. Тя е специализиран държавен орган съгласно Закона за Комисията за финансов надзор.

Други органи за контрол в Република България са Националният осигурителен институт (НОИ), съгласно Кодекса за социално осигуряване, и Националната здравно-осигурителна каса (НЗОК), съгласно Закона за здравното осигуряване, относно здравните и осигурителни обезщетения.

д-р Пламен Илиев

НБУ – Департамент „Икономика“

РЕЦЕНЗИЯ

от доц. д-р Николай Орешаров д.е.с.

за статия „ Същност на контрола”

с автор д-р Пламен Илиев

Рецензираният материал, представен и оформен като статия е с обем от 10 стандартни страници. Тя е посветена на проблемите, свързани със същността на социалния контрол. В нея се изследват основните характеристики на контрола като функция на управлението и възможностите за приложения и използването на видовете, формите и принципите му от сега действащите финансови контроли и одити.

Изложението е логически свързано и добре структурирано. Това позволява да се придобие представа за основните характеристики на контрола като функция на управлението, възможностите за тяхното прилагане, както и възможностите за развитие и усъвършенстване.

В литературата контролът често се изследва едностранно, но в статията автора е успял да обърне внимание и да засегне неговата същност и като функция на управлението, и като обществено отношение, и като властови механизъм, и неговия комплексен характер съдържащ проверка и ревизия, включително и през призмата на международни стандарти. В тази насока е засегнат и въпроса защо и как се е наложило използването и прилагането на финансовия контрол и неговите проявления. Тези проблеми са идентифицирани от автора и той изследва основните характеристики на контрола, за да установи техните връзки и зависимости, за да изследва възможностите и видовете, покриващи максимално обектите, които подлежат на контрол.

Особено е вниманието, с което авторът обръща на различните видове контрол, като разглежда съществуващите и прилагани видове и форми на финансов контрол, тяхното проявление и законови рамки.

Като положителни моменти в рецензираната студиястатия могат да се посочат още:

Норешаров

1. Правилно са разгледани и определени същностните характеристики на контрола, което позволява на автора да направи изводи за приложение на контрола, изтъквайки, че контролът е управленска функция, а не управлението контролна функция, както и това, че контрола дава право на власт, през правото на собственика да упражнява контрол

2. Представени са същността и възможностите за използването на финансовия контрол, като са разгледани видовете и областите на приложение. Това дава възможност да се определят основните характеристики на различните видове финансов контрол и тяхното приложение.

3. Изследвани са различните видове финансов контрол, за да се намерят общите цели и различията при осъществяването му.

Всички тези изследвания и изводи позволяват на автора да докаже тезата, че разбирането на същността на контрола дава широки възможности за приложение и използване в практиката.

Може да се направи и препоръка за бъдещи изследвания на автора в областта, която е ограничена в рамките на статията, но показва, че му е позната и интересна за изследване.

В заключение може да се посочи, че статията представлява научно изследване за същността на контрола и финансовия контрол в частност и дава основание да ѝ се даде научна стойност за изучаването на контрола, като принос на автора д-р Пламен Илиев.

23.01.2017 г.

Рецензент:



/доц. д-р Н. Орешаров, д.е.с./