



Одитът на изпълнението в контекста на устойчивостта: методологически подходи

Красимир Йорданов*

1. УВОД

Одитът на изпълнението като механизъм за подобряване на управлението еволюира значително през последните десетилетия, за да отговори на променящите се обществени изисквания и очаквания за отчетност и ефективно използване на публичните ресурси. Традиционната рамка на този вид одит се основава на критериите за икономичност, ефикасност и ефективност, които остават фундаментални за оценката на публичните програми и политики (Pollitt & Bouckaert, 2011; INTOSAI, 2016). Тази класическа методология е била дълго доминираща, фокусирайки се върху постигането на оптимални резултати с минимални разходи.

През последните години се проуви ново измерение в одитната практика – одитът на устойчивостта. Той интегрира екологични, социални и управленски фактори (ESG) в оценъчните рамки и цели не само да измери резултатите в краткосрочен план, но и да оцени тяхното въздействие върху бъдещите поколения (Gray, 2010; KPMG, 2020). Тази трансформация е свързана с глобалните приоритети на устойчивото развитие, формулирани в Целите за устойчиво развитие на ООН, както и с ангажиментите на държавите към Парижкото споразумение и Европейския зелен пакт (European Commission, 2019).

В България, Сметната палата постепенно разширява своята одитна практика, включвайки аспекти на устойчивостта в своите доклади.

Тази тенденция е видима в одити на теми като енергийната ефективност, управлението на отпадъците и изпълнението на социални политики, където традиционните финансови показатели се допълват с измерители, отразяващи екологичните и социални резултати (Сметна палата, 2023; Сметна палата, 2024). Тези действия са в унисон с международната тенденция на интегриране на ESG критерии в одита (OECD, 2021). Европейската сметна палата също така оказва влияние за развитие на по-интегрирани системи за контрол, които да съчетават ефективността на публичните разходи с тяхната дългосрочна устойчивост (European Court of Auditors, 2023).

Въпреки че методологията на одита на изпълнението продължава да бъде доминираща, тя постепенно се обогатява с измерители на устойчивостта, отразявайки необходимостта от по-интегриран подход към управлението. Интегрирането на двата вида одит се превръща в ключова посока за развитие на одитната дейност на глобално ниво, отразявайки нуждата от по-цялостен подход към управлението и отговорността пред обществото.

Одитът на изпълнението и одитът на устойчивостта са два различни, но взаимно свързани подхода към оценката на публичното управление. Основният проблем, който се очертава, е липсата на интегрирана методологическа рамка, която да съчетава критериите за ефективност, икономичност и ефикасност с индикаторите за устойчиво развитие и ESG факторите. Това води до формалност в одитната практика и затруднява формулирането на препоръки, които едновременно да са полезни за управлението и стратегически насочени към устойчивост. Значимостта на проблема се обуславя от нарастващите обществени очаквания за по-голяма отчетност и отговорност на публичните институции. В България актуалността е свързана с прилагането на Националния план за възстановяване и устойчивост, ангажиментите по Зелената сделка и необходимостта от ефективно използване на публичните ресурси. Развитието на интегриран подход към одита е важно не само за подобряване на управлението, но и за гарантиране на устойчивостта на резултатите в дългосрочен план. Целта на

* Доц. д-р Красимир Йорданов,
Университет за национално и световно стопанство,
Катедра „Финансов контрол“



настоящото изследване е да се анализират методологическите припокривания и различия между одита на изпълнението и одита на устойчивостта, като се предложи концептуална рамка за тяхната интеграция, съобразена както с международните стандарти, така и с практиката на българските институции.

В контекста на изследването се поставят няколко основни изследователски въпроса - на първо място е необходимо да се изяснят методологическите основи на одита на изпълнението и на одита на устойчивостта, като се проследят техните характеристики както в международната, така и в българската практика. Тази стъпка е ключова за разбирането на същността на двата подхода и на начина, по който те се развиват в различни институционални и нормативни контексти. Също така, трябва да се идентифицират общите елементи и съществените различия между двата подхода. Това включва анализ на критериите и индикаторите, които се използват за оценка, на обхвата на одитите, както и на времевите хоризонти, които се поставят в центъра на методологическите рамки. Подобен сравнителен анализ би дал възможност да се очертаят потенциалните допирни точки и разминавания между двата вида одит. Друг важен аспект е свързан с предизвикателствата, които върховните одитни институции срещат при прилагането на критерии за устойчивост в рамките на традиционните одити на изпълнението. На тази основа възниква и въпросът какви възможности за интеграция съществуват между двата вида одит и по какъв начин такава интеграция може да подобри публичното управление и отчетността. Изведените изследователски въпроси намират своето логическо продължение в три основни хипотези:

- Одитът на изпълнението и одитът на устойчивостта имат значителни методологически припокривания, които създават предпоставки за тяхната интеграция.
- Основните различия между одита на изпълнението и одита на устойчивостта произтичат най-вече от обхвата и времевия хоризонт – по-краткосрочен при изпълнението и дългосрочен при устойчивостта.
- Разработването на такъв интегриран подход би довело до подобряване на

управлението на публичните ресурси и повишаване на общественото доверие в институциите.

2. МЕТОДОЛОГИЯ НА ОТНОШЕНИЕТО ОДИТ НА ИЗПЪЛНЕНИЕТО - УСТОЙЧИВОСТ

Методологичният анализ в настоящото изследване включва три основни стъпки - систематичен преглед на научни публикации и официални документи на INTOSAI и сродни организации; сравнителен анализ между рамките на одита на изпълнението и тези на устойчивостта; идентифициране на общи и различни методологически елементи, включително критерии, индикатори, обхват и времеви хоризонт. Този подход позволява едновременно да се проследи еволюцията на одитните практики и да се подчертаят новите тенденции в контекста на устойчивото развитие.

Изследването е изградено върху сравнителен и аналитичен подход, който комбинира теоретични и емпирични елементи. Освен прегледа на теоретични материали и ключови публикации по темата, както и на по-съвременни анализи, които акцентират върху връзката между ESG фактори и практиките за одит (KPMG, 2020; OECD, 2019), изследването обхваща анализ на международни стандарти и ръководства, включително ISSAI 300 и 3000 и свързаните документи на INTOSAI (INTOSAI, 2016; 2022), както и рамки като Global Reporting Initiative (GRI) и Sustainability Accounting Standards Board (SASB). Тези материали служат като основа за идентифициране на методологическите сходства и различия между двата вида одит.

Като практически пример за еволюцията на одита на изпълнението се използват националните норми и доклади на Сметната палата на Република България, които предоставят конкретни примери за прилагането на одит на изпълнението в сфери, пряко свързани с устойчивостта – енергийна ефективност, управление на отпадъците и социални програми (Сметна палата, 2020; 2021). По този начин изследването се поставя в конкретен институционален и регионален



контекст, което позволява да се проследи доколко международните методологии намират отражение в националната практика.

Аналитичният инструментариум включва сравнителен анализ на критериите, индикаторите, обхвата и времевите хоризонти, използвани в двата вида одит, както и качествено съдържателно изследване на доклади, публикувани от международни и български одитни органи.

Допълнително, в анализа са включени и документи на Европейската комисия (2019) и ОИСП (2019), които очертават стратегическите приоритети за интеграция на устойчивостта в оценъчните и контролни практики. Чрез този интегриран методологически подход изследването постига баланс между теоретична основа и практически казуси, което позволява да се изведат обосновани изводи и препоръки относно интеграцията на двата вида одит в български и международен аспект.

3. РЕЗУЛТАТИ

Сравнителният анализ на методологиите на одита на изпълнението и на одита на устойчивостта показва, че двата подхода се допълват и обогатяват взаимно. Процедури и способности за събиране на информация, характерни за одита на изпълнението, като количествен анализ, интервюта и проверка на документи, могат да бъдат успешно прилагани в оценките на устойчивостта (INTOSAI, 2016). От своя страна въвеждането на ESG фактори и холистични рамки, използвани в практиките на устойчивостта, разширяват хоризонта на традиционния одит на изпълнението, като включват социални и екологични измерения и дългосрочни ефекти (KPMG, 2020; OECD, 2019).

Методологията на одита на изпълнението е утвърдена като инструмент за подобряване на публичното управление чрез оценка на икономичност, ефикасност и ефективност. Съгласно ISSAI 3000, процесът включва четири ключови етапа: планиране (избор на тема въз основа на значимост и риск), събиране на данни (чрез комбинирани количествени и качествени методи), анализ и оценка (сравнение с предварително дефинирани критерии) и

формулиране на заключения и препоръки, насочени към подобряване на управлението (INTOSAI, 2016).

Одитът на изпълнението на мерките за енергийна ефективност например изследва не само финансовите аспекти, но и степента на постигане на целите за намаляване на енергийните разходи (Сметна палата, 2020). Подобен подход се използва и при одита на управлението на отпадъците, където традиционните индикатори за ефективност са допълнени с показатели за екологично въздействие (Сметна палата, 2021).

Одитът на устойчивостта се основава на разширени критерии, включващи екологични, социални и управленски фактори. Международните рамки като Global Reporting Initiative (GRI) и Sustainability Accounting Standards Board (SASB) предоставят конкретни индикатори за оценка на въздействието, които излизат извън традиционната финансова ефективност и разглеждат социалните и екологичните измерения (KPMG, 2020). Основните етапи на този подход включват: определяне на обхвата на анализа, свързан с глобалните цели за устойчиво развитие; активно включване на заинтересованите страни и използване на мултидисциплинарни данни; оценка на въздействията, която измерва както непосредствените резултати, така и дългосрочните ефекти; и интегрирано докладване (INTOSAI, 2022).

В България одитът на устойчивостта в публичния сектор не е напълно институционализиран, но редица одити на изпълнението вече включват устойчивостни елементи. Пример за това е интеграцията на екологични индикатори при анализа на ефективността на програмите за управление на отпадъците или включването на социални измерения при одити на политики за социална интеграция.

И двата вида одит споделят общи характеристики, като систематичен и комплексен подход, използване на критерии и индикатори, необходимостта от независимост на одитора и работа в мултидисциплинарни екипи (OECD, 2019; INTOSAI, 2022). Основното различие обаче е в обхвата и



времевия хоризонт. Докато одитът на изпълнението е съсредоточен върху краткосрочни и средносрочни финансови и оперативни резултати, одитът на устойчивостта акцентира върху външните ефекти, социалните въздействия и дългосрочните измерения на устойчивото развитие (Gray, 2010).

Резултатите от анализа ясно показват, че двата одита не трябва да се разглеждат като конкуриращи се, а като взаимно допълващи се. Възприемането на елементи от устойчивостния одит в традиционната рамка на изпълнението би довело до по-пълна оценка на публичните програми и политики. От своя страна, методическата основа на одита на изпълнението може да предостави надеждна основа за систематизиране на практиките в одита на устойчивостта. Това взаимно обогатяване създава възможности за разработване на интегрирани рамки, които да комбинират краткосрочните цели за ефективност с дългосрочните перспективи за устойчиво развитие.

4. ДИСКУСИЯ

Получените резултати показват, че одитът на изпълнението и одитът на устойчивостта се развиват в различни методологически аспекти, но имат потенциал да се допълват и обогатяват взаимно. Одитът на изпълнението, утвърден като инструмент за оценка на икономичност, ефикасност и ефективност, продължава да бъде в основата на публичната отчетност (Pollitt et al., 1999; INTOSAI, 2016). В същото време, нарастващият акцент върху устойчивостта и ESG факторите променя очакванията към публичните институции и организациите в частния сектор, изисквайки по-дългосрочни и холистични рамки за оценка (Gray, 2010; KPMG, 2020).

Методологическите припокривания – систематичният подход, използването на индикатори и независимостта на одитора – могат да бъдат основа за интеграция между двата вида одит. Така например, техниките за събиране и валидиране на данни, характерни за одита на изпълнението, могат да осигурят надеждност и структурираност в оценките на устойчивостта. От друга страна, въвеждането

на ESG индикатори и глобални рамки като GRI и SDGs може да разшири традиционния хоризонт на одита на изпълнението, като включи социални и екологични аспекти, които иначе остават извън неговия обхват (OECD, 2019).

Сравнението с други изследвания потвърждава тази тенденция. Според Engblom-Pelkkala (2019), върховните одитни институции в Европа постепенно интегрират измерители на устойчивостта в одитите на изпълнението, но този процес е неравномерен и зависи от институционалния капацитет. Подобна констатация прави и INTOSAI (2022), която подчертава необходимостта от мултидисциплинарни екипи и адаптиране на традиционните критерии за оценка към новите изисквания на устойчивото развитие. Българската практика също потвърждава този преход: в одити на енергийната ефективност и управлението на отпадъците вече се прилагат индикатори, които надхвърлят рамките на чисто финансовата и оперативната ефективност (Сметна палата, 2020; 2021).

Значението на тези резултати се състои в това, че интегрирането на устойчивостта в рамките на одита на изпълнението може да допринесе за по-пълна и стратегически насочена оценка на публичните политики. Това би позволило не само да се проследи ефективното използване на ресурсите, но и да се оцени тяхното дългосрочно въздействие върху обществото и околната среда. По този начин се укрепва връзката между публичното управление и глобалните приоритети за устойчиво развитие, което повишава общественото доверие и легитимността на институциите (European Commission, 2019).

Въпреки положителните перспективи, съществуват и значителни предизвикателства – като достъпа до надеждни и съпоставими данни, особено в областта на ESG факторите, където индикаторите често са трудни за стандартизиране (KPMG, 2020). Друг проблем е свързан с капацитета на върховните одитни институции: необходимостта от мултидисциплинарни екипи предполага инвестиции в обучение и привличане на експерти с нетрадиционни за одитната дейност профили (INTOSAI, 2022). Не трябва да се



пропуска и фактът, че индикаторите на устойчивостта понякога имат по-скоро качествен, отколкото количествен характер, което създава методологически затруднения при формулирането на обективни и проверими заключения.

Ограничение на настоящото изследване е, че в България одитите на устойчивостта се осъществяват от една година на определени предприятия, което затруднява анализа. Това ограничава възможността за изцяло емпирична съпоставка. Другото ограничение е свързано с липсата на достатъчно публикувани академични изследвания за българската практика, Въпреки тези предизвикателства, дискусиата потвърждава основната хипотеза, че интеграцията между одита на изпълнението и одита на устойчивостта е възможна и необходима за подобряване на публичното управление. В бъдеще е важно да се работи за разработване на интегрирани методологически рамки, които да съчетават надеждността и структурираността на традиционните одити с визията и стратегическата насоченост на устойчивостните оценки.

5. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Изследването на методологическите подходи на одита на изпълнението в контекста на устойчивостта показва, че одитът на изпълнението и одитът на устойчивостта имат значителни методологически припокривания и могат да бъдат разглеждани като взаимно допълващи се механизми за подобряване на публичното управление и отчетността. Одитът на изпълнението, със своята ориентация към икономичност, ефикасност и ефективност, предоставя надеждна методологическа основа и ясно структурирани етапи на планиране, събиране и анализ на данни. Одитът на устойчивостта, от своя страна, разширява този хоризонт чрез интеграцията на ESG фактори и глобалните цели за устойчиво развитие (SDGs), като добавя стратегически и дългосрочен фокус върху социалните и екологичните въздействия (Gray, 2010; KPMG, 2020; INTOSAI, 2022).

Основният извод е, че интеграцията на двата подхода е необходима в контекста на съвременните глобални предизвикателства.

Методологическите припокривания – систематичен подход, използване на индикатори, независимост на одитора и необходимост от мултидисциплинарни екипи – създават здрава основа за изграждане на интегрирана одитна рамка. Съществуващите различия по отношение на обхват, времеви хоризонт и включването на външни ефекти отразяват потенциала за взаимно обогатяване.

В глобален план това изследване подчертава необходимостта от преминаване от традиционни одитни практики към хибридни модели, които съчетават финансови, оперативни и критерии на устойчивостта. Този преход е ключов за постигане на прозрачност и отчетност не само на национално, но и на международно ниво. Във време на транснационални рискове и взаимозависимости интегрираният подход към одита може да се превърне в универсален инструмент за подкрепа на глобалното управление и за ускоряване на прогреса към Целите на ООН за устойчиво развитие.

Препоръките от проведеното изследване очертават конкретни направления за развитие на одитната практика както в България, така и в международен контекст. Посоките за развитие на одита в глобален мащаб извеждат като приоритет създаването на глобални стандарти, което е важно условие за успешната интеграция на двата подхода – одита на изпълнението и одита на устойчивостта. Това изисква по-тясна координация между международни организации като INTOSAI, OECD и Организацията на обединените нации, които имат капацитет да разработят общи рамки, съчетаващи принципите на ефективност, ефикасност и икономичност с критериите за дългосрочна устойчивост. Хармонизацията на методологиите между различните държави и региони е необходима, за да се постигне съпоставимост и възможност за обмен на добри практики. Унифицирането на ключови индикатори и аналитични рамки ще позволи международните одитни институции да работят с общ език и да улеснят оценката на глобалния напредък в управлението и устойчивото развитие.

Глобалните мрежи на върховни одитни институции могат да се превърнат в платформи за обмен на знания, обучение и развитие на



експертиза, като по този начин подпомогнат особено развиващите се страни, където липсата на ресурси често ограничава ефективността на одитната дейност.

Необходимо е интегрираните одити да се съсредоточат върху глобалните предизвикателства на съвременното. Теми като климатичните политики, опазването на биоразнообразието и социалната справедливост изискват систематична и доказателствена оценка, която само обединените методологии могат да предложат. В този смисъл, одитът може да се превърне в стратегически инструмент за наблюдение и насочване на международните усилия към постигане на Целите за устойчиво развитие (SDGs).

Прилагането на критериите на устойчивостта на наднационално равнище има потенциала да ограничи дефицитите в глобалното управление, да укрепи прозрачността и да създаде предпоставки за по-висока степен на доверие между институциите и обществото.

Бъдещето на одита в световен мащаб се състои в създаването на интегрирани рамки, които комбинират доказателствения и аналитичен подход на традиционния одит на изпълнението с перспективите пред одита на устойчивостта. Само чрез такова съчетание одитната дейност може да се превърне в стратегически инструмент за по-добро глобално управление, изграждане на доверие и реализиране на устойчиво развитие в дългосрочен план.

Резултатите от изследването могат да подкрепят процеса на модернизация на одитната дейност в България и да подпомогнат разработването на методологически насоки за интегрирани одити. Това е особено значимо предвид Националния план за възстановяване и устойчивост, който изисква комбиниран подход към отчетността и устойчивостта на резултатите. Както подчертава Enterprise Nation (2022) - „Преминаването към устойчиви практики вече не е запазена територия на големите корпорации. От всички бизнеси, независимо от техния размер, се очаква да имат устойчивост, заложена в своята дейност...“

ИЗПОЛЗВАНА ЛИТЕРАТУРА:

1. Engblom-Pelkkala, K. (2019). Supreme audit institutions and the Sustainable Development Goals: Practice, challenges and potential. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31(2), 268–287.
2. Enterprise Nation. (2022). 10,000 small businesses to become more sustainable via new ESG programme. GS1 Ireland Blog post - <https://www.gs1ie.org/blog/2022/10000-small-businesses-to-become-more-sustainable-through-new-esg-programme.html>
3. Enterprise Nation. (2022). *Sustainability action plan: Why it matters*. Retrieved from <https://www.enterprisenation.com>
4. European Commission. (2019). The European Green Deal. European Commission. https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/european-green-deal_en
5. European Court of Auditors. (2023). Performance audit reports on climate and environment. European Court of Auditors- <https://www.eca.europa.eu/en/publications/performance-audit-reports-on-climate-and-environment>
6. Gray, R. (2010). Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability...and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet. *Accounting, Organizations and Society*, 35(1), 47–62.
7. INTOSAI. (2016). ISSAI 3000: Standard for Performance Audit. International Organization of Supreme Audit Institutions - <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-3000-E.pdf>
8. INTOSAI. (2022). Guideline for Auditing Sustainable Development Goals. International Organization of Supreme Audit Institutions - <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2023/04/INTOSAI-Guideline-Auditing-SDGs-final-EN.pdf>
9. KPMG. (2020). *The time has come: The KPMG survey of sustainability reporting 2020*. Retrieved from <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/11/the-time-has-come-survey-of-sustainability-reporting.html>
10. OECD. (2019). Better criteria for better



evaluation: Revised evaluation criteria definitions and principles for use. Paris: OECD Publishing. - <https://www.oecd.org/dac/evaluation>

11. OECD. (2021). Auditing for a Sustainable Future: A Handbook for Supreme Audit Institutions. Organisation for Economic Co-operation and Development - <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/82e21b0b-en.pdf>

12. Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2011). Public Management Reform: A Comparative Analysis – New Public Management, Governance, and the Neo-Weberian State. Oxford University Press.

13. Pollitt, C., Girardi, S., & van Thiel, S. (1999). *Performance audit and public management reform*. Routledge.

14. Smetna palata na Republika Balgariya. (2020). Audit na izpalnenieto na merki za energijna efektivnost v publichnija sektor. Sofia: Smetna palata na Republika Balgariya. - <https://www.bulnao.government.bg>

15. Smetna palata na Republika Balgariya. (2021). Audit na upravljenieto na otpadacite i postiganeto na celite za reciklirane. Sofia: Smetna palata na Republika Balgariya. - <https://www.bulnao.government.bg>

16. Smetna palata na Republika Balgariya. (2023). Doklad ot audit na izpalnenieto na merkite za energijna efektivnost. Smetna palata na Republika Balgariya. - <https://www.sai.bg/bg/reports>

17. Smetna palata na Republika Balgariya. (2024). Doklad ot audit na izpalnenieto na politikite za upravljenie na otpadacite. Smetna palata na Republika Balgariya. - <https://www.sai.bg/bg/reports>