



Обща характеристика на одита като юридически контрол

Христо Христов*

С цел да се очертаят общите характеристики на одита като юридически контрол е необходимо да се анализират неговото правно значение за управлението, понятието „одит“, предмета на одита като юридически контрол и видовете одит. Развитието на одита като форма на юридически контрол е свързано с търсенето на решения на проблема „Принципал-Агент“ в управлението.

1. Правно значение на одита за управлението

1.1. В съвременната теория на управлението публичното регулиране на стопанската дейност като връзка между принципал и агент, в която последният бива насърчаван (чрез стимули и / или санкции) да действа в подкрепа на целите на първите.¹ Такива взаимоотношения съществува навсякъде, където потребности от време, знания, или опит мотивират отделни лица или организации да определят другите да действат от тяхно име, както когато работодателите да наемат служители, законодателни органи възлагат задължения по изпълнението на изпълнителните органи, или стандартизиращите организации възлагат на одитори да проверяват съответствието. Необходимостта принципалите да делегират на агенти, които притежава информация, недостъпна за тези принципалите се смята за един от най-основните динамика в съвременното управление.² Независимо от дали

* доктор по финансово (данъчно) право от Юридическия факултет на СУ „Св. Климент Охридски“, специализирал в Англия, Германия, Франция, Белгия, Холандия, преподава корпоративно управление и финансова деонтология и надзор в Стопанския Факултет на СУ „Климент Охридски“, финансово управление и управление на програми и портфолия в Строителния факултет на Университета по архитектура, строителство и геодезия, публично-частни партньорства в Юридическия факултет на ВТУ „Св. Св. Кирил и Методий“, ел. поща: hristo@среда.net.

тези участници са свързани с публичния или частния сектор, предизвикателството е-принципалите се опитват да се принуждават агентите да действат от тяхно име и в техен интерес.³

Основната функция на отношенията между принципал-агент е **актът на делегацията** - без него, не може да се каже, че такава връзка съществува. Делегация също е неизбежна необходимост, независимо от естеството (например, политически, икономическо) или размера на социалната система.⁴ Това се случва, защото никой не може да притежава всички умения, знания, или времето за директно реализиране всичките си цели.⁵ Където и да съществуват социални организации, ние откриваме делегация: теорията принципал-агент обикновено се фокусира върху стратегически взаимодействия между най-малко две лица. В акта за делегиране въвежда елемента на йерархия - на "асиметрична и непълно дефинирана власт на един актьор да насочи дейността на друг в рамките на определени граници.⁶ Такива взаимоотношения обикновено се разглежда като договорни по своя характер със задълженията за принципалите, така и агентите.⁷ Чрез изясняване на задълженията на двете действащи лица, договори предлагат някаква гаранция, че всеки има ползи от връзката (например, проведени

¹ Вж. Mitnick, Barry M. 1982. Regulation and the Theory of Agency. Policy Studies Review 1(3): 442-453. Mitnick, Barry M. 1992. The Theory of Agency and Organizational Analysis. In Ethics and agency theory: an introduction, edited by N. E. Bowie and R. E. Freeman. New York: Oxford University Press.

² В този смисъл Lowi, Theodore J. 1972. Four systems of policy, politics, and choice. Public administration review 32 (4): 298-310; Lowi, Theodore J. 1985. The State in Politics: The Relations between Policy and Administration. In Regulatory policy and the social sciences, edited by R. G. Noll. Berkeley, CA: University of California Press., също и Eisenhardt, Kathleen M. 1989. Agency Theory: An Assessment and Review. Academy of Management Review 14 (1): 57-74.

³ Така Laffont, Jean Jacques. 1994. The New Economics of Regulation Ten Years After. Econometrica 62 (3): 507-537, също и Ross, Stephen A. 1973. The Economic Theory of Agency: The Principal's Problem. American Economic Review 63 (2): 134-139.

⁴ Вж, по-подробно Lowi, Theodore J. 1985. The State in Politics: The Relations between Policy and Administration. In Regulatory policy and the social sciences, edited by R. G. Noll. Berkeley, CA: University of California Press.

⁵ Вж. Bergman, Torbjörn, Wolfgana C Müller, and Kaare Strøm. 2000. Introduction: Parliamentary democracy and the chain of delegation. European Journal of Political Research 37: 266-260

⁶ Miller, Gary J. 1992. Managerial dilemmas: the political economy of hierarchy. New York: Cambridge University Press.



регулаторни политики)⁸. Въпреки това независимо степента на "взаимност", принципалите запазват власт, тъй като те определят процедурните (а често и материалните) елементи на даден договор. Въпреки, че агенти, натоварени с изпълнението, остават подчинени, това не ги прави безвластни.⁹ Задълженията не са единственото, което се делегира – често на агентите също предоставена свобода на преценка (да управляват риска).

Всъщност една от основните причини, че делегацията е толкова важна е, че агентите често да притежават информация, която е недостъпна за принципалите.¹⁰ Това е известно като информационна асиметрия, друго ключово понятие в теорията принципал-агент.¹¹ Агентите са склонни да имат различни мотиви от тези на принципалите. В резултат на тези различни интереси, агентите могат да имат стимул да проявят пристрастност към информационните потоци. Принципни са опасенията относно информационната асиметрия, която е резултат на това, че агенти имат достъп до информация, до която принципалите нямат достъп.

Друг важен фактор са разликите в предпочитанията на принципалите и действията на агентите.¹² Разминаванията могат да бъдат причинени от асиметрията в информацията, но също може да се случи, защото принципалите и агенти имат различни предпочитания.¹³ Тези три фактора (делегиация, информационна

асиметрия, и конфликт на целите) образуват ядрото на рамката на теорията принципал-агент.¹⁴ В литературата се обсъждат различни обяснения за информационна асиметрия, обикновено се стига до концепциите за 1) обратния подбор и 2) моралния риск.¹⁵ Обратният подбор се представя като резултат от невъзможността да се познават предварително "информацията, вярванията, и ценностите, на които решенията на други са базирани".¹⁶ В този смисъл, обратният подбор се дължи на информационна асиметрия за предпочитанията на представителя, както когато работодателите да наемат, без да знаят мотивация и производителността на служителите си. За разлика от тях, моралният риск е резултат от невъзможност да се наблюдава действителното поведение на агента (т.е. когато котката е далеч. Например има морален риск, когато прехвърлянето на риска от дадено събитие променя вероятността това събитие да се случи. Разбира се, тези фактори могат да бъдат силно взаимосвързани. Обсъждат се различни стратегии за принципалите за ограничаване на тяхното въздействие. За да се ограничи обратният избор, принципалите често подбират агентите (например влизат в договорни отношения) само тези, които споделят своя политика предпочитания.¹⁷ Да са информирани за действията на агентите за целия срок на договор е много по-сложен проблем. Текущият мониторинг може да бъде свързан с високи разходи. Вследствие на което принципалите обикновено се сблъскват с това направят компромис с вредите, причинени разминаване, вместо засилен контрол.¹⁸ В застрахователната индустрия, моралния риск описва стимул за по-голямо поемане на риск, на базата на

⁷ В този смисъл Jensen, Michael C, and William H Meckling. 1976. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics* 3: 305-360, и така и у Waterman, Richard W, Amelia Rouse, and Robert Wright. 1998. The Venues of Influence: A New Theory of Political Control of the Bureaucracy. *Journal of Public Administration Research and Theory* 8 (1): 13-38.

⁸ Вж. Richardson, G B. 1986. The Organization of the Firm. In *The Economic nature of the firm: a reader*, edited by L. G. Putterman and R. Kroszner. New York: Cambridge University Press

⁹ Вж. Schneider, Anne L, and Helen Ingram. 1997. Policy Design for Democracy, *Studies in Government and Public Policy*: University of Kansas.

¹⁰ Така Stiglitz, Joseph. 1988. Principal and Agent. John M Olin Program for the Study of Economic Organization and Public Policy. Princeton, NJ: Woodrow Wilson School of Public and International Affairs, Princeton University.

¹¹ В този смисъл Waterman, Richard W, and Kenneth J Meier. 1998. Principal-Agent Models: An Expansion? *Journal of Public Administration Research and Theory* 8 (2): 173-202.

¹² Вж по-подробно Hawkins, Darren, and Wade Jacoby. 2003. *How Agents Matter*.

¹³ McCubbins, Mathew D. 1985. The Legislative Design of Regulatory Structure. *American Journal of Political Science* 29 (4): 721-748.

¹⁴ Вж. Waterman, Richard W, and Kenneth J Meier. 1998. Principal-Agent Models: An Expansion? *Journal of Public Administration Research and Theory* 8 (2): 173-202.

¹⁵ Вж. преглед на литературата по въпроса у Knott, Jack H. 1993. Comparing Public and Private Management: Cooperative Effort and Principal-Agent Relationships. *Journal of Public Administration Research and Theory* 3 (1): 93-119.

¹⁶ Мое, Terry M. 1984. The New Economics of Organization. *American Journal of Political Science* 28 (4), p. 754.

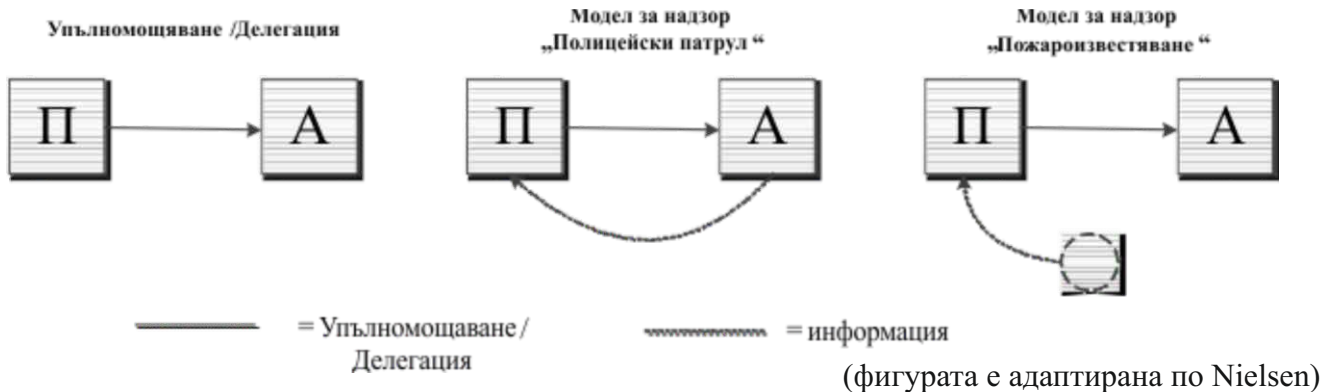
¹⁷ Вж. Nielson, Daniel L, and Michael J Tierney. 2003. Delegation to International Organizations: Agency Theory and World Bank Environmental Reform. *International Organization* 57: 241-276.

¹⁸ Така Eisenhardt, Kathleen M. 1989. Agency Theory: An Assessment and Review. *Academy of Management Review* 14 (1): 57-74.



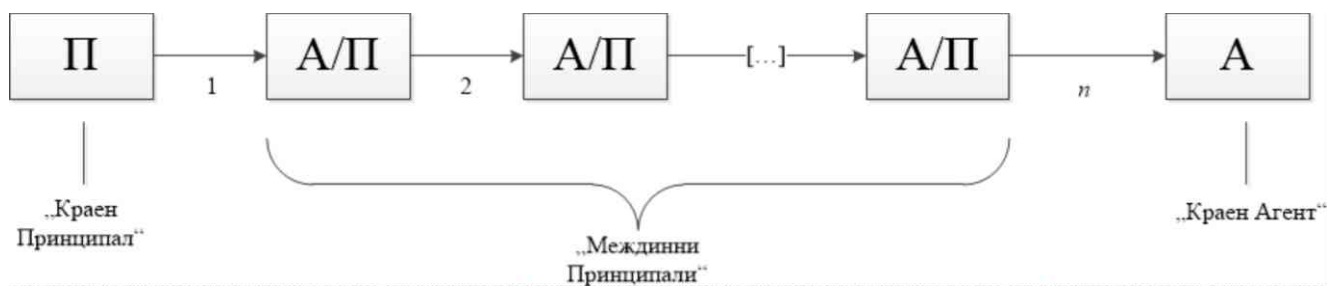
сигурността на възвръщаемостта.¹⁹ Затова основна задача на институционалния дизайн е да предложи системи за мониторинг, способна да намали информационната асиметрия с минимални усилия.²⁰ Най-простият модел за надзор е наблюдението на поведението на агентите от самите принципали. Известен като надзор тип "полицейски патрул", който контролът е пряк и активен.²¹ Тъй като агентите знаят, че всяко несъответно поведение вероятно ще бъде разкрито, не спазването на изискванията намалява. По-интензивният контрол на процесите на изпълнение като цяло е вероятно да намали другите форми на разминава. Въпреки това, че този модел може да бъде много ефективен, той е един от най-скъпите, и трудно приложим, когато за контрола се изискват висока професионална компетентност – познания, умения и опит.²²

Фигура 1: Делегация и надзор



Алтернативата е да се разчита на трети лица (например които да подадат сигнал по собствена инициатива), за да контролират и докладват относно действията на агентите. В литературата този модел на надзор е наричан "пожароизвестяване". При него е характерно по-ниско ниво на централизация и на активност в сравнения с модела на „полицейския патрул“.²³ По отношение на агентите ще бъде упражнено надзорно въздействие, само ако тези трети лица докладват на принципала.²⁴ (Мое 1987). В литературата надзорните модели се разделят на активни и реактивни.²⁵ Моделът на "полицейския патрул" може да се реализира и децентрализирано, с и без делегация. "Пожароизвестяването", макар и да представлява децентрализиран модел на надзор, тя е реактивна форма.

Фигура 2.: Делегация и надзор чрез междинни принципали



(фигурата е адаптирана по Nielsen)

¹⁹ Вж. у Knott, Jack H. 1993. Comparing Public and Private Management: Cooperative Effort and Principal-Agent Relationships. *Journal of Public Administration Research and Theory* 3 (1): 93-119.

²⁰ Вж. Мое, Terry M. 1984. The New Economics of Organization. *American Journal of Political Science* 28 (4): 739-777

²¹ McCubbins, Mathew D, and Thomas Schwartz. 1984. Congressional Oversight Overlooked: Police Patrols vs. Fire Alarms. *American Journal of Political Science*: p.166.

²² Вж. Pollack, Mark A. 1997. Delegation, Agency, and Agenda Setting in the European Community. *International Organization* 51 (1): 99-134.

²³ McCubbins, Mathew D, and Thomas Schwartz. 1984. Congressional Oversight Overlooked: Police Patrols vs. Fire Alarms. *American Journal of Political Science*: p.166

²⁴ Вж. Вж. Мое, Terry M. 1984. The New Economics of Organization. *American Journal of Political Science* 28 (4): 739-777.

²⁵ Ogul, Morris S, and Bert A Rockman. 1990. Overseeing Oversight: New Departures and Old Problems. *Legislative Studies Quarterly* 15 (1): 5-24.



1.2. Управленческа отговорност. В отговор на предизвикателствата пред финансовото управление и контрол в корпоративния сектор в началото на 90-те години на миналия век, петте професионални организации – Американският институт на дипломираните експерт-счетоводители (AICPA), Американската счетоводна асоциация (AAA), Институтът на вътрешните одитори (IIA), Финансово-административният институт в САЩ (FEI) и Институтът за управленско счетоводство (IMA) формират Комитет на спонсориращите организации на Комисията Трейдудей (COSO). COSO публикува доклад „Интегрирана рамка за вътрешен контрол“, който се превръща в призната рамка или стандарт за разбиране и установяване на ефективни вътрешни контроли в стопанските организации в практически всички сектори. С подкрепата на Международната организация на Сметните палати (INTOSAI) се разпространява и публичния сектор въз основа на Указанията на INTOSAI от 2004 г. за прилагане на стандартите за вътрешен контрол в публичния сектор. През 2006 г. концепцията за интегрирана рамка за вътрешен контрол е въведена със Закона за финансовото управление и контрол в публичния сектор. На настоящия етап се наблюдава, че публичният сектор изпреварва частния сектор (с изключение на финансовите институции и публичните дружества, при които беше наложена от регулаторите) във въвеждането на интегрираната рамка за вътрешен контрол.²⁶

Централно място в интегрираната рамка е дефинирането на управленческата отговорност на ръководството и структурирането на процесите по финансово управление и контрол. Управленческа отговорност" е задължението на ръководителите на организациите да осъществяват всяко свое действие, спазвайки принципите за добро финансово управление, законосъобразност и прозрачност, включително да се отчитат за действията си и резултатите от тях пред тези, които са им възложили управленската отговорност (собственици, държавни органи, общински органи) Ръководителите на организациите отговарят за

осъществяване на финансовото управление и контрол във всички ръководени от тях структури дейности и процеси Ръководителите на всяко ниво в организациите отговарят и се отчитат пред горестоящия ръководител за своята дейност по отношение на финансовото управление и контрол в структурите и звената, които ръководят. Ръководителите на организациите определят на целите на организациите, организират идентифицирането на рисковете за постигането им и за въвеждане на адекватни и ефективни системи за финансово управление и контрол в съответствие с изискванията на този закон. Те могат да делегират правомощията си други лица от ръководената от тях организация, като в тези случаи определят конкретните им права и задължения в съответствие със закона и устройствените актове на организацията. Делегирането не освобождава ръководителя от отговорност за изпълнението на делегираните правомощия. Ръководителите на организациите осъществяват финансовото управление и контрол чрез следните взаимосвързани елементи - контролна среда, управление на риска, контролни дейности, информация и комуникация и мониторинг в съответствие със спецификата на организацията. Основно изискване на рамката е ръководството да въведат контролни дейности, включващи писмени политики и процедури, създадени да дават разумна увереност, че рисковете са ограничени в допустимите граници, определени в процеса на управление на риска. Контролните дейности трябва да са адекватни и разходите за осъществяването им не трябва да превишават очакваните от тях ползи. Чрез мониторинг се оценява адекватното функциониране на установената система за финансово управление контрол и да се гарантира навременното му актуализиране при промени в условията. Ключов инструмент за мониторинг е вътрешният одит.

1.3. Контролна функция. Контролът е основна функция на социалното управление. Контролът е един от важните канали за получаване на информация за състоянието на една система. Чрез механизма на обратната информационна връзка той осигурява на управлението необходимите данни, от които се

²⁶ Вж. по-подробно Вж. Симеонов, О., Касапова, В., Георгиева, Д., Станева, Ц., Вътрешен контрол..., цит. съч., с. 18-31, също и ЗФУКПС.



съди за резултатите от работата на както в количествено, така и в качествено отношение. Контролната информация мотивира управленческите решения, чрез които се коригират отклоненията и се осигурява максимално съответствие между фактическото и зададеното състояние на системата.²⁷

Контролното правоотношение се характеризира с известна „вторичност“ и „относителна несамостоятелност“. Контролът не представлява сам по себе си първична дейност.²⁸ Вяска контролна дейност има акцесорен характер, тъй като е немислима без проверяваната дейност. След като една дейност е възникнала, нейното нормално проявление – законосъобразно и правилно, в рамките на установената компетентност се определя чрез проверки върху начина ѝ на изпълнение. Както подчертава проф. Караниколов, така се създава контролът и така се създава връзката между контролирана (основната) дейност и контролиращата (допълнителната) дейност.²⁹

Вътрешният контрол представлява част от управлението на организацията. Заедно с контролингът и независимият финансов одит, той е сред основополагащите елементи в системата за управленчески контрол в съвременната организация. Вътрешният одит представлява част от вътрешния контрол в организацията. В управленската литература вътрешният контрол се определя като цялостен процес, интегриран в дейността на организацията, който се осъществява от нейното ръководство и персонал чрез съвкупност от политики и процедури, въвеждани от ръководството, за да се осигури разумна *увереност*³⁰, че целите на организацията ще бъдат постигнати.³¹

²⁷ Така Караниколов, Л. Дисциплинарна отговорност по Закона за държавен и народен контрол, Наука и изкуство, С., 1984 . с. 3, и цитираните от него автори.

²⁸ Вж. Студенкина, М.С. Государственный контроль в сфере управления., М., 1974, с. 7; също Караниколов, Л. Дисциплинарната отговорност..., цит. съч., с. 33.

²⁹ Караниколов, Л., Дисциплинарна отговорност..., цит. съч., с.33.

³⁰ Разумна увереност е задоволително ниво на увереност, което изисква разходите за вътрешен контрол да не надхвърлят очакваните ползи от него (вж. § 1, т. 4 от ДР на ЗФУПК), вж. Райнов, Б., Контролната среда е почвата за развитие на вътрешния контрол, правно-информационна система Сиела, 2012

³¹ Вж. Симеонов, О., Касапова, В., Георгиева, Д., Станева, Ц., Вътрешен контрол и вътрешен одит. С.: ИК „УНСС“, 2013, с. 8-9. За публичния сектор вж. чл. 5 от ЗФУКПС.

Като основните задачи на вътрешния контрол се определят:

- съответствие със законодателството, вътрешните актове и договори;
- надеждност и всеобхватност на финансовата и оперативната информация;
- икономичност, ефективност и ефикасност на дейностите;
- опазване на активите и информацията.³²

Следва да е отбележи, че вътрешният контрол следи както за съответствие със законодателството, така и с вътрешните актове и договорите, за разлика от външния (административния) контрол, който е по принцип е контрол за законосъобразност. Независимият финансов одит проверява съответствието на финансовите отчети с приложимата счетоводна база, която включва както действащото счетоводно законодателство, така и счетоводната политика на организацията (която се одобрява с вътрешен акт), както надеждността и функционирането на вътрешната контролна система и изпълнението на договорите, доколкото това може да има въздействие върху вярното и точността на финансовата информация. Обект на контрол на регулаторни одити са както съответствието със законодателство, с регулаторните политики (независимо дали са резултат на саморегулация, метарегулация или регулация, така и надеждността и функционирането на вътрешната контролна система.

Одитът като вид юридически контрол има информационна и защитна функция. Неговата информационна функция се състои в извличането, производството, преработването, съхраняването и предоставянето на информация. Чрез ефективното осъществяване на информационната функция, одитът допринася за преодоляването на информационната асиметрия в отношенията между принципал и агент. Така той оказва защитно въздействие върху интересите на принципала, като ограничава вероятността и негативните последици от проявлението на обратния подбор и моралния риск в дейността на лицата, които носят управленческа отговорност.

³² Вж. Симеонов, О. и др., Вътрешен контрол..., цит. съч., с. 11; чл. 5 от ЗФУКПС, също и ИНТОСАЙ, Приложение към МСВОИ 3100.



2. Определение на понятието „одит“

В § 1, т. 1 от Закона за сметната палата (ЗСМП) одитът се определя като проверката, която включва действията по събиране и анализиране на финансова и нефинансова информация за оценка на управлението на бюджетните и другите публични средства и дейности и на отчетността в одитирания обект с цел подобряването им. Разпоредбата на чл. 3 от Закона за независимия финансов одит (ЗНФО) посочва, че „финансовият одит“ е финансовият одит е изпълнение на съвкупност от необходими и взаимосвързани процедури, определени от приложимите одиторски стандарти, въз основа на които се формира одиторското мнение.³³ Според чл. 3 от Закона за вътрешния одит в публичния сектор одитът е независима и обективна дейност за предоставяне на увереност и консултиране, предназначена да носи полза и да подобрява дейността на организацията. Той помага на организацията да постигне целите си чрез прилагането на систематичен и дисциплиниран подход за оценяване и подобряване ефективността на процесите за управление на риска, контрол и управление.

Посочените примери илюстрират, че действащото законодателство съдържа различни легални дефиниции на понятието „одит“, което е проява на една от особеностите на регулирането на одита в българското законодателство. Натрупаният опит дава основа да се потърси унифицирането на легалната дефиниция на понятието „одит“, което само да се адаптира към спецификите на съответната контролна система. Може да определим одиторът като особен правен субект със специфични функции и задачи в управлението на икономическата система.³⁴

³³ Следва да се отбележи, че в предходната версия на отменения Закона за независимия финансов одит (Закона за независимия финансов одит (обн., ДВ, бр. 101 от 2001 г.; изм., бр. 91 от 2002 г., бр. 96 от 2004 г., бр. 77 и 105 от 2005 г., бр. 30, 33, 62 и 105 от 2006 г., бр. 67 от 2008 г., бр. 95 от 2009 г., бр. 54 от 2010 г., бр. 99 от 2011 г., бр. 38, 60 и 102 от 2012 г., бр. 15 от 2013 г. и бр. 61 и 95 от 2015 г.) предлагаше по различна легална дефиниция – „независим финансовият одит“ е съвкупност от необходими и взаимосвързани процедури, определени от Международните одиторски стандарти, въз основа на които се изразява независимо мнение относно достоверността във всички аспекти на съществуването на финансовите отчети, изготвени в съответствие с българското счетоводно законодателство

³⁴ Срв. с правното положение на главния счетоводител в Караниколов, Л., Нарушения ... , цит. съч. 22-25 и в Душанов, Ив. „Главният счетоводител“, С. НИ, 1974, с. 154.

От анализа на действащото българско законодателство, на държавите-членки на Европейския съюз (ЕС) и правото на ЕС може да се направи извод, че по своята правна същност одитът като контролна форма е вид юридически експертен контрол³⁵, чрез се преодолява информационната асиметрия, породена в отношенията между принципал и агент.

Одитът се извършва от специализирани органи, служители и независими професионалисти, чиито правен статут са предмет на специално регулиране. Съществена особеност представлява и регламентацията на процедурите, по които се осъществява одитът: 1) законово регламентация и 2) международни одитни стандарти. Одитът е предмет и на саморегулация, осъществявана на различни нива – например по отношение на финансовия одит – от Института на дипломираните експерт счетоводители, по отношение на вътрешния одит – Институт на вътрешните одитор.³⁶

3. Предмет на одитния контрол

Предметът и информацията по предмета, обект на ангажимент за изразяване на сигурност, могат да приемат много форми, като:

Финансови резултати от дейността или условия (например историческо или бъдещо финансово състояние, финансови резултати от дейността и парични потоци), за които информацията по предмета може да бъде признаването, измерването (оценяването), представянето и оповестяването, направени във финансовите отчети.

Нефинансови резултати от дейността или условия (например оперативни резултати от дейността на предприятието), за които информацията по предмета може да са ключови показатели за ефикасност и ефективност.

Физически характеристики (например капацитет на производствените мощности), за които информацията по предмета може да е документ със спецификациите.

³⁵ За белезите на юридическия контрол вж. Дерменджиев, Ив., Костов, Д., Хрусанов, Д. Административно право на Република България. Обща Част. – С.: СИЕЛА, 2013; Николова, Р. Медийно аудио- и аудиовизуално право. Административноправни въпроси. – С.: НБУ, 2015.

³⁶ Вж. по-подробно за особеностите на регулацията на одита в Христовов, Хр. Особенности на регулирането на одита. В: сборник „Законът на правото и правото на закона“, Департамент по право на НБУ, С., 2015.



Системи и процеси (например системата за вътрешен контрол на предприятието или ИТ система), за които информацията по предмета може да бъде твърдение за вярност относно ефективността им.

Поведение (например корпоративно управление, спазване на нормативните разпоредби, практики в областта на човешките ресурси), за които информацията по предмета може да е изявление за съответствие или изявление за ефективност.

4. Видове одит

В действащото законодателство разграничаваме различни критерии за класифициране одита като юридически контрол:³⁷

Според основаниято за извършване одитът може да бъде задължителен одит „доброволен или принудителен – чл. 212, ал. 1, т. 8 от ЗППЦК, чл. 302, ал. 1, т. 15 КЗ, чл. 80, ал. 3, т. 4 от ЗКИ.

Съобразно степента на връзка и близост между одитора и отговорното лице говорим за външен одит и вътрешен одит.

Според сферата на управление може да обособим следните видове одитен контрол: 1) одит като вид финансов контрол, насочен към осигуряване на спазването на изискванията за управление на публичните финанси и публичните имуществва; 2) одит като вид административен контрол върху стопанската дейност, насочен към осигуряване на спазването на регулаторните изисквания, установени в публичен интерес, и 3) одитът като вид корпоративен контрол, насочен към опазването на интересите на собствениците и другите лица, от които е привлечен капитал.

В зависимост качеството на субекта на контрол на одитора: 1) официален – осъществяван на специализирани държавни органи - напр. от Сметна палата, Европейска

сметна палата, ИА „Одит на средствата от Европейския съюз, ИА „Медицински одит“, КЕВР, Българска агенция по безопасност на храните и др., и 2) частен (независим) – напр. регистрирани одитори, акредитирани контролиращи лица и др.

Доброволният вътрешен одит може инцидентен или институционализиран. В практиката са познати различни степени на институционализиране: 1) разкриване на длъжност „вътрешен одитор; 2) създаване на специално звено за вътрешен одит; 3) създаване на одитен комитет.

Според обекта на контрол ограничаваме различни видове регулаторен одит: 1) финансов одит, чийто обект е финансовото управление на дружеството, 2) одит за безопасност (екологична, технологична, продуктова, условия на труд, информационни системи и др.) и 3) одит на системи за управление.

Според насочеността на одитния ангажимент следва да бъдат разграничени одит с ангажимент за даване на увереност, одит с ангажимент за консултиране и одитни процедури без ангажимент за даване на увереност. Услугите за даване на увереност изискват обективна оценка на доказателства от страна на одитора с цел да се предостави независимо мнение или извод относно организационна единица, дейност, функция, процес, система или друг обект на одита.

Ангажиментът за консултиране по същността си представляват предоставяне на съвети и се извършват обикновено по изрично искане на потребителя. Естеството и обхватът на консултантските ангажименти се определят по споразумение с клиента (потребителя).

Одитният ангажимент за даване на увереност се изразява в предоставяне на обективна оценка на доказателствата от одитор с цел да се предостави независимо мнение или извод относно процес, система или друг обект на одита. Целта и обхватът на всеки одитен ангажимент за даване на увереност се определят от в поетия ангажимент. Одитният ангажимент за даване на увереност се осъществява основно чрез: одит на системите, одит за съответствие, одит на изпълнението, финансов одит, одит на информационните системи и технологии и преглед на състоянието.

Одитният ангажимент за консултиране се

³⁷ За класификацията на видовете одит вж. Almasi, R., Typology of Audit, University „Aurel Vlaicu” of Arad, Aurelia, S., Eugeniu, T., Ioana, D., Viorel, D., Tridimensional Approaches Of The Internal Audit, Private, Public And Banking System; Black, J., Decentring regulation: understanding the role of regulation and self-regulation in a 'post-regulatory' world, Downloaded from <http://clp.oxfordjournals.org/> at LSE on November 25, 2013; Brewster, S., Audit Types & Differences, LifeNetHealth, Христозов, Хр. Одитът – форма на юридически контрол. Поредица „Публично-частни партньорства“, книга 4, Дружество Европейско право, София, 2016.



изразява в даване на съвет, мнение, обучение и други, предназначени да подобряват процесите на управление на риска и контрола, без одитора да поема управленска отговорност за това. Одитният ангажимент за консултиране се извършва по инициатива на ръководителя на организацията.

5. Заключение

В заключение, можем да обобщим, че различните приложения на одита като вид юридически контрол определят особеностите на неговата правна регулация. Одитът се извършва от специализирани органи, служители и професионалисти, чиито правни статуты са предмет на специално регулиране.

Одитът се извършва от специализирани органи, служители и независими професионалисти, чиито правен статут са предмет на специално регулиране. Съществена особеност представлява и регламентацията на процедурите, по които се осъществява одитът: 1) законово регламентация и 2) международни одитни стандарт. Одитът е предмет и на само-регулация, осъществявана на различни нива - например по отношение на финансов одит - от Института на дипломираните експерт счетоводители, по отношение на вътрешния одит - Институт на вътрешните одитор.

Одитът като вид финансов контрол има за обект парите и имуществата в рамките на финансовата система (публичните финанси), както и средствата и имуществата с публично предназначение. Одит се извършва за целите административния контрол върху стопанската дейност за спазване на нормативни изисквания, които са установени при административно регулиране на съответната стопанска дейност при условията на чл. 3, ал. 3 и 4 от Закона за ограничаване на административното регулиране и контрола върху стопанската дейност (ЗОАРКСД). Одитът е един от основните механизми на корпоративното управление, чрез който се регулират както хоризонталните конфликти (между контролиращи собственици и неконтролиращи лица), така и вертикалните конфликти (между собствениците и ръководството) и външните конфликти (между собствениците и външните лица, предоставили ресурси - служители, кредитори, облигационери, местните общности).

Одиторите имат значим принос за изграждане на доверие, че пазарите, особено на финансовите пазари, функционират оптимално.

ИЗПОЛЗВАНА ЛИТЕРАТУРА

Almasi, R., Typology of Audit, University „Aurel Vlaicu” of Arad,

Aurelia, S., Eugeniu, T., Ioana, D., Viorel, D., Tridimensional Approaches Of The Internal Audit, Private, Public And Banking System.

Bergman, Torbjörn, Wolfgang C Müller, and Kaare Strøm. 2000. Introduction: Parliamentary democracy and the chain of delegation. *European Journal of Political Research* 37.

Black, J., Decentring regulation: understanding the role of regulation and self-regulation in a 'post-regulatory' world, Downloaded from <http://clp.oxfordjournals.org/> at LSE on November 25, 2013.

Brewster, S., Audit Types & Differences, LifeNetHealth.

Eisenhardt, Kathleen M. 1989. Agency Theory: An Assessment and Review. *Academy of Management Review*.

Jensen, Michael C, and William H Meckling. 1976. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics* 3:.

Hawkins, Darren, and Wade Jacoby. 2003. How Agents Matter.

Knott, Jack H. 1993. Comparing Public and Private Management: Cooperative Effort and Principal-Agent Relationships. *Journal of Public Administration Research and Theory* 3 (1).

Laffont, Jean Jacques. 1994. The New Economics of Regulation Ten Years After. *Econometrica* 62 (3).

Lowi, Theodore J. 1972. Four systems of policy, politics, and choice. *Public administration review* 32 (4).

Lowi, Theodore J. 1985. The State in Politics: The Relations between Policy and Administration. In *Regulatory policy and the social sciences*, edited by R. G. Noll. Berkeley, CA: University of California Press.

McCubbins, Mathew D. 1985. The Legislative Design of Regulatory Structure. *American Journal of Political Science* 29 (4).

McCubbins, Mathew D, and Thomas Schwartz. 1984. Congressional Oversight



- Overlooked: Police Patrols vs. Fire Alarms. *American Journal of Political Science*: p.166
- Miller, Gary J. 1992. *Managerial dilemmas: the political economy of hierarchy*. New York: Cambridge University Press.
- Mitnick, Barry M. 1982. Regulation and the Theory of Agency. *Policy Studies Review* 1(3)
- Mitnick, Barry M. 1992. *The Theory of Agency and Organizational Analysis*. In *Ethics and agency theory: an introduction*, edited by N. E. Bowie and R. E. Freeman. New York: Oxford University Press.
- Moe, Terry M. 1984. The New Economics of Organization. *American Journal of Political Science* 28 (4).
- Moe, Terry M. 1984. The New Economics of Organization. *American Journal of Political Science* 28 (4).
- Nielson, Daniel L, and Michael J Tierney. 2003. Delegation to International Organizations: Agency Theory and World Bank Environmental Reform. *International Organization* 57.
- Pollack, Mark A. 1997. Delegation, Agency, and Agenda Setting in the European Community. *International Organization* 51 (1).
- Ogul, Morris S, and Bert A Rockman. 1990. *Overseeing Oversight: New Departures and Old Problems*. *Legislative Studies Quarterly* 15 (1).
- Richardson, G B. 1986. The Organization of the Firm. In *The Economic nature of the firm: a reader*, edited by L. G. Putterman and R. Kroszner. New York: Cambridge University Press.
- Ross, Stephen A. 1973. The Economic Theory of Agency: The Principal's Problem. *American Economic Review* 63 (2).
- Schneider, Anne L, and Helen Ingram. 1997. *Policy Design for Democracy*, *Studies in Government and Public Policy*: University of Kansas.
- Stiglitz, Joseph. 1988. *Principal and Agent*. John M Olin Program for the Study of Economic Organization and Public Policy. Princeton, NJ: Woodrow Wilson School of Public and International Affairs, Princeton University.
- Waterman, Richard W, Amelia Rouse, and Robert Wright. 1998. The Venues of Influence: A New Theory of Political Control of the Bureaucracy. *Journal of Public Administration Research and Theory* 8 (1).
- Waterman, Richard W, and Kenneth J Meier. 1998. *Principal-Agent Models: An Expansion?* *Journal of Public Administration Research and Theory* 8 (2).
- Karanikolov, L. *Distsiplinarna otgovornost po Zakona za durzhaven i naroden kontrol*, Nauka i izkustvo, S., 1984.
- Studenkina, M.S. *Gosudarstvenii kontrol v sfere upravleniya*, M., 1974.
- Rainov, B., *Kontrolnata sreda e pochvata za razvitie na vutreshniya kontrol, pravno-informatsionna sistema* Siela, 2012.
- Simeonov, O., Kasapova, V., Georgieva, D., Staneva, TS., *Vutreshen kontrol i vutreshen odit*. S.: IK „UNSS“, 2013.
- Dushanov, Iv. „Glavniyat schetovoditel“, Nauka i Izkustvo, S. 1974.
- Nikolova, R. *Mediino audio- i audiovizualno pravo. Administrativnopravni vuprosi*. – S.: NBU, 2015.
- Hristozov, Hr. *Osobenosti na reguliraneto na odita*. V: *sbornik „Zakonut na pravoto i pravoto na zakona“*, Departament po pravo na NBU, S., 2015.
- Hristozov, Khr. *Oditut – forma na yuridicheski kontrol*. Poreditsa „Publichno-chastni partniorstva“, kniga 4, *Druzhestvo Evropeisko pravo*, Sofiya, 2016.