

**Терзиев Венелин Кръстев**

*Профессор, доктор экономических наук, доктор военных наук,*

*Руссенский университет им. Ангела Кънчева*

*(Болгария, Русе)*

*Национальный военный университет им. Васила Левского*

*(Болгария, Велико Търново)*

*Высшая школа телекоммуникаций и почты*

*(Болгария, София)*

**Terziev V.K.**

*Professor, Ph.D., D.Sc. (National Security), D.Sc. (Ec.),*

*University of Rousse (Rousse, Bulgaria),*

*National Military University (Veliko Tarnovo, Bulgaria),*

*University of Telecommunications and Post (Sofia, Bulgaria)*

**Стоянов Евгений Николов**

*Профессор, доктор экономических наук,*

*Университет агробизнеса и регионального развития*

*(Болгария, Пловдив)*

**Stoyanov E.N.**

*Professor, Ph.D, D.Sc. (Ec.),*

*University of Agribusiness and Rural Development*

*(Plovdiv, Bulgaria)*

## **ФОРМАЛЬНЫЕ АУДИТОРСКИЕ ПРОЯВЛЕНИЯ И ИНСТИТУЦИОНАЛЬНОСТЬ**

### **FORMAL AUDIT ACTS AND INSTITUTIONALITY**

**Аннотация:** Сложная и низкоэффективная работа социально-экономической системы доказывает, что проблемы становятся все больше, как по объему, так и все более и более сложными по существу. Поиск альтернатив выхода из этой ситуации создает условия тому, что общество все чаще прибегает к таким терминам, как «контроль» и «аудит». Несмотря на то, что их дефицит является неоспоримым фактом, и если контроль по праву присутствует в каждом управленческом процессе, по крайней мере на теории, то в случае аудита ситуация не стоит таким же образом. Именно это подсказывает, что в центре внимания было бы правильно поставить аудит. Обоснованный интерес еще больше возрастает с начала 21-го века, когда «кризис доверия», связанный с аудитом, спровоцировал глобальный экономический кризис. По этой причине и на этом основании в данной разработке рассматривается понятие аудита и его быстрое развитие. Анализ этого процесса направлен не на концептуальное начало, о котором обычно пишут, а на развитие и совершенствование формальных аудиторских проявлений. Поводом этому является все более масштабное применение различных форм аудита и запросов, которые предъявляются к его результатам большим кругом заинтересованных сторон. Обоснованный интерес отражается не только на распространенном официальном утверждении, но и на совершенствовании уровня институционализации. Процесс институционализации проведения аудита является наиболее серьезным доказательством того, что единственно высокая степень экспертизы и прозрачности могут развеять сомнения о социуме неясного будущего.

**Ключевые слова:** аудит, институционализация, процесс, формальное утверждение.

**Summary:** The hard and low-effective work of the social-economic system proves that the problems' volume is growing and their nature is growing more complicated. Finding alternatives for getting out of that state creates conditions for the society mentioning terms like «control» and «audit» more and more often. Although their deficit is undisputable fact, if control presents in each managerial process by right at least theoretically, the situation with audit is different. Namely, that hints audit is to be urgently put in the focus of consideration. The substantiated interest grows bigger and bigger after the period of the beginning of the 21st century, when «the crisis in the trust», connected to audit provokes the global economic crisis. This is the reason and

grounds the material reviews the idea for audit and its fast progress. The analysis of this process is not directed towards conceptual beginning, usually written about, but towards the development and improvement of formal audit acts. The cause is the more and more popular application of various forms of audit and the requests for their results showed by wide circle of interested parties. The grounded interest reflects not only on the widening formal recognition but on the institutionality level improvement, too. The process of institutionalization during audit is the most serious proof that only high expertise and transparency could dispel society's thoughts for vague future.

**Key words:** audit, institutionality, process, formal recognition.

Тщательный обзор социального явления «аудит» невозможно представить как целостный и законченный, если в нем не уделить внимание на исторически оформившиеся и зарекомендовавшие себя, как значимые для социально-экономического развития мировой экономической системы, его разновидности. Подобно остальным формам контроля, они практически проявляются в определенном виде, причем каждая из этих разновидностей является объективно связанной с конкретными условиями, возникающими в идущими из окружающей реальности, событий и процессов.

В финансово-контрольной практике существует широкий круг мероприятий контрольного характера, которые могут быть отнесены к определенной разновидности аудита. В определение конкретных их видов ведущую роль, включительно воспринимаемые как самоопределяющиеся, имеют множество целей, принципов и целенаправленных функций, которые конкретизируют и структурируют формальной организации этих проявлений.

В общем плане ведущим основанием для утверждения аудита, как существенной разновидности контроля, является возможность его ограничивать<sup>1</sup> к минимуму, а в отдельных случаях игнорировать<sup>2</sup> информационный риск, оказывающий влияние на весь процесс и, в основном, на развитие во взаимоотношениях заинтересованных сторон<sup>3</sup> в их качестве субъектов решения.

Именно вес возможных решений формирует условия, с одной стороны, при оценке накопленной информации, чтобы аудит институционализировал свое присутствие в этом процессе, а с другой, чтобы анализировал, диагностировал и консультировал адекватное развитие зарегистрированного поведения основных переменных, обоснованное на разработке целевой функции.

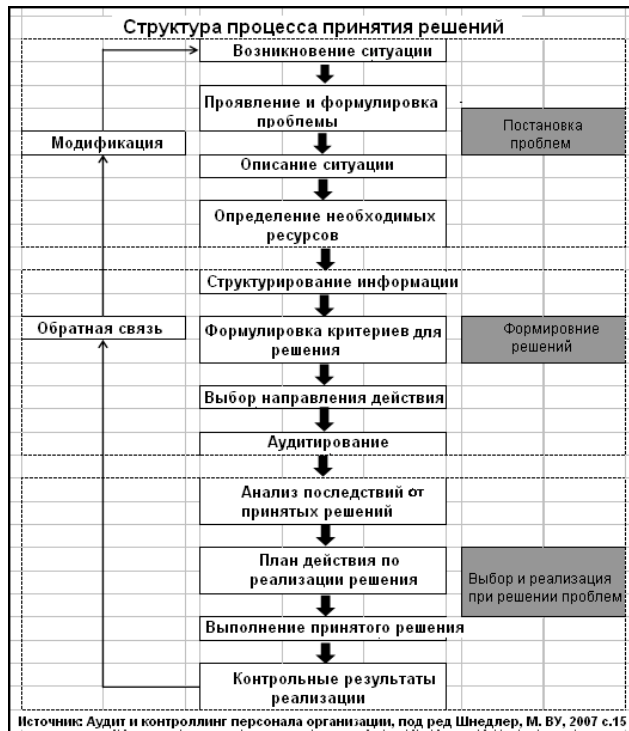


Рис. 1. Структура процесса принятия решений

На самом деле результаты аудиторской деятельности удостоверяют, но и обеспечивают объективность отношений между отчетной информацией и реально проявившимися свойствами проверяемой системы. Именно это доказывает, что «аудит ставит в центре своей предметной области не систематическое функционирование, а информацию об этом функционировании»<sup>4</sup> и обособленном потенциале. Объективно, это предполагает превращение аудита в «неотъемлемую часть» полного набора бизнес-процессов, осуществляемых обществом в его развитии и совершенствовании<sup>5</sup>.

Рассуждения в этом аспекте создают возможность тому, что аудит определяется и в качестве контрольной функции более частного характера, в процессе

<sup>1</sup> Подробно Симеонов О., М. Ламбовска, Системы управленческого контроля, Екс-прес, 2011, стр.85

<sup>2</sup> Подробно www.cfin.ru, Мошкина Д., Финансовая структура и центры финансовой ответственности

<sup>3</sup> Ткачук Е., Как правильно разработать систему учета по центрам ответственности, Финансовая Деятельности, М.2006/2.

<sup>4</sup> Динев М., Контроля и регулирования экономических систем, С., 2011, стр.82.

<sup>5</sup> Подробно Бонев Ж., Т., Христова, Независимый финансовый аудит в Болгарии, ЮНК на к-ра «Финансовый контроль» при УНСС, 2006, сборник, част II, стр.173-174.

постановки целей которой заложены информационные потребности заинтересованных в функционировании проверяемой системы сторон при измерении ее фактического состояния. Именно функциональное взаимодействие аудита определяет его место в качестве конечной и завершающей фазы этого важного этапа всего контрольного процесса.

В чисто функциональном плане можно добавить, что, таким образом, аудит не может быть односторонней интерпретацией, т.е. подтверждением качества информации, обслуживающей цели и задачи контрольного процесса, а интерпретируется и как интеллектуальный и целеустремленный развивающийся процесс<sup>1</sup>, связанный с оптимизацией вопросного качества. По этому поводу можно высказать мнение, что аудит объективно представляет независимую развивающуюся специфическую функцию контроля<sup>2</sup> с повышенной значимостью, связанной с революцией в метрификации, которая реализуется в чрезвычайно сложной информационной среде.

Анализируемая функциональность аудита имеет логическое объяснение с чисто принципиальным характером. Это оправдывает оформленное мнение, что в содержательном плане аудит не включает в себя регуляторных механизмов, в отличие от организационно присущей контрольной функции проверяемого объекта<sup>3</sup>. Реально, внесение корректировки, что рассматривается как результат аудиторского доклада, реализуется не с помощью механизмов аудита, а путем других отличающихся от них принципиально установленных и законодательно регламентированных механизмов.

В объективной действительности существует ряд контрольных мероприятий, которые, можно сказать, что обладают свойствами аудиторских мероприятий. Именно по этому поводу, и ряд теоретиков дают различные существенные характеристики, в соответствии с которыми осуществляется классификация.

Прежде чем осуществить краткий обзор содержания основных классификаторов, стоит сделать уточнение, что в их содержание вписываются утвержденные и неоднократно испытанные в «хорошие» практики аудиторского значения, которые законодательно отрегулированы, процедурно структуриро-

ваны и технологически связаны<sup>4</sup> с конкретными группами стандартов для того, чтобы они могли функционировать целесообразно при решении конкретных задач для удовлетворения конкретных общественных ожиданий. Именно эти универсальные аудиторские проявления в своем содержании определяются, как основные функциональные аудиторские модели, практическое применение которых провоцирует эффективное совершенствование аудита.

Начало попыток классификации связано с именем Монтгомери, который в своих классических взглядах прокомментировал этот вопрос<sup>5</sup>, но как и в других сферах науки, и здесь реально почти невозможно, чтобы создавшиеся, в конечном итоге, классификаторы, охватили в полной мере все важное и существенное.

В этом контексте в специализированной литературе как характеристики, согласно которым созданные классификаторы могут быть упомянуты в специфике целей, задач и инструментов, хронологии возникновения, особенностей объекта аудита, взаимоотношения объект-субъект и т.н. Социальный момент при наличии такого многообразия классификаторов состоит в том, что на основании созданных и отраженных в содержании точек зрения можно сделать сравнение и найти другие важные и существенные моменты.

На практике, в соответствии с утвержденной теорией бухгалтерского учета, различают три основных направления аудиторской деятельности, которые по существу имеют различные цели, задачи, способы, нормы поведения и инструментарий для решения: финансовый, государственный и управленческий аудит<sup>6</sup>.

Финансовый аудит предназначен для создания независимой оценки достоверности финансовой от-

<sup>4</sup> Адамс Р., Основы аудита, М., Юнити, 1995, с.6-7.

<sup>5</sup> Монтгомери предположить, что в ревизии определяются три разновидности, сообразно предметной области: аудит финансовой отчетности, аудит на соответствие и операционный аудит. Экономический анализ, уч. пособие 2-е изд., Ростов н/Д, феникс, 2003, с.133.

<sup>6</sup> В последние годы как частный случай государственного аудита можно отметить проектного аудита, несмотря на то, что вопрос несколько спорный, из-за использования различных категорий стандартов при реализации аудиторские процедуры. Andersen E, Grude K., & T. Haug, Goal Directed Management, London, L & S, 2003, p.49 К управленческой, в последнее время в некоторых научных кругах пытаются добавить информационный аудит, как процесс деятельности, чем его сущность и чем консультанский его характер. Эти дополнения свидетельствуют, что общественные потребности в разумной уверенности и реального доверия растут и предопределяют развитие и усавършенстване аудита в различных конвергентни формы и конкретные проявления. / Одегов Ю., Л., Карташова, Управление персоналом, оценка эффективности., М., Экзамен, 2002, с.48-49.

<sup>1</sup> Для этого процесса, как место и время проведения, довольно трудно сказать, что идет параллельно, потому что, объективно, должны быть учтены результаты, и только потом начать действовать на их оценки. / Хахонова Н., Международные стандарты финансовой отчетности, Ростов н/Д, МарТ, 2002, стр.21-25.

<sup>2</sup> Подробно Иванов, Костова...цит.пр., стр.24.

<sup>3</sup> Подробно Петрова Д., Методологические основы и специфические особенности аудита малых предприятий, С., 2005, стр.11.

четности и соответствия между объемом хозяйственных операций и действующим законодательством. Оценка финансового состояния формируется на основе совокупности показателей, отражающих процесс создания и использования финансовых средств. Он реализуется для удовлетворения потребностей заинтересованных сторон<sup>1</sup>.

Финансовый аудит проводится преимущественно независимыми аудиторами, результаты работы которых формируют заключения финансовых отчетов. Цели финансового аудита «связаны с регистрацией изменений финансового состояния, с конкретизированием факторов, которые вызывают эти изменения, с оценкой в количественном и качественном отношении наступивших изменений, и с проведением оценки финансового состояния и устойчивости определенного объекта на конкретную дату»<sup>2</sup>. По «своему характеру финансовый аудит является подтверждающим аудитом»<sup>3</sup>.

Финансовый аудит является функционально связан с достоверным представлением финансовой информации, которая гарантирует предсказуемость финансовой деятельности и одновременно оказывает консультационные услуги проверяемой организации.

Государственный аудит предназначен для решения ситуационных проблем в русле общественных потребностей. Эта разновидность в преобладающей своей части воспринимается как идентичная государственному финансовому контролю, который осуществляется институциональными организациями. Этот вид аудита реализует задачи, обоснованные контролем законного привлечения и правомерного использования государственных средств, а также последующей деятельностью, связанной с ними, исполнительной власти.

Основные задачи, стоящие перед государственным аудитом, вытекают из необходимости проверки правильности и целевого использования общественных средств, контроля эффективности использования кредитных ресурсов и, самое главное, для доказательства правомерности действий, связанных с потраченными средствами.

Ведущие специалисты в области отчетности и аудита высказывают мнение, что этот тип «аудита значительно превышает границы ревизий и других финансово-контрольных мероприятий, и тем самым

провоцирует оптимизацию социальных, т.е. общественных расходов»<sup>4</sup>.

Управленческий аудит по своему содержанию основан на анализе и своеобразном изучении деловых операций с целью подготовки рекомендаций для эффективного использования занятых ресурсов для достижения желательных результатов организационной деятельности. В этом смысле он может быть определен, как аудит, преимущественно и целенаправленно связан с финансово-управленческим консультированием (консалтингом).

Управленческий аудит основывается на полученных аналитическим и синтетическим путем данных о деятельности организации с целью определения возможностей для оптимизации эффективности. Основной задачей является выявление причин отсутствия эффективности. Любое заключение управленческого аудита содержит максимально много конкретных рекомендаций для оптимизации эффективности, а следовательно и общего управления.

Хронология возникновения, как характеристика, которая предполагает создание классификаторов обеспечивает возможность проанализировать аудит, как развивающуюся во времени систему, а этот процесс логически организует усложнение аудита в содержательном и функциональном плане. В соответствии с этим классификатором определяются подтверждающий аудит, систематически-ориентированный аудит и аудит, основан на уровне риска. Указанные виды аудита возникли в разное время, но и на современном этапе развития аудита на практике они находят применение как в сочетании с другими аудиторскими видами, так и самостоятельно.

Подтверждающий аудит исследует и оценивает специально собранную информацию, отражающую деятельности проверяемого объекта, причем цель этого процесса связана с подтверждением ее достоверности и объективности, по отношению заданной системы критериев.

Систематически-ориентированный аудит- «ориентирован на управленческие организационные системы, контролирующие основные процессы, деятельности и операции»<sup>5</sup>. Реально этот вид аудита формирует оценку возможной эффективности и степени релевантности специально созданных для нужд системы управления контрольно-информационного характера<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> Подробно Стуков С., Л. Стуков, Международная стандартизация и гармонизация учета в отчетности, М., Бухгалтерский учет, 1998/2

<sup>2</sup> Терехов А., Аудит: перспективы развития, Финансы и статистика, М., 2001, с.19.

<sup>3</sup> Иванов, Костова, цит.пр.стр.47.

<sup>4</sup> Подробно Аудит и контроллинг персонала и организации, под ред.П. Шлендер, ВУ, М., 2007, с.19.

<sup>5</sup> Иванов Г., С. Костова, Одит, ВТ, Фабер, 2012, стр.47.

<sup>6</sup> Подробно Иванов, Костова, ...цит.пр., стр.45.

В хронологическом порядке последним возникшим видом аудита считается тот аудит, который обоснован уровнем риска. В его периметр входят возможно больше обстоятельств и событий, которые могут быть истолкованы как рискованные, и в этом смысле, вытекающие из них последствия с большой вероятностью могут привести к деформации целей, ограничить деятельность и препятствовать достижению желаемых организационных результатов.

В соответствии со спецификой проверяемого объекта различают три разновидности аудита- финансовый аудит<sup>1</sup>, аудита исполнения и аудита соответствия.

Аудит исполнения может быть классифицирован, как оценка, составленная, согласно эффективности организационной политики и стратегии реализации поставленных целей, достижимых на основе имеющихся и привлеченных ресурсов. Его периметр включает в себя, как соблюдение норм и правил, так и общее управление, включая организационные и административные системы<sup>2</sup>.

По своей сути это – нетрадиционный вид аудита из-за неперпериодичности его реализации, специфики тематики, применяемой методологии, направленной на оптимальный анализ и содержание высказанных мнений<sup>3</sup>.

Об аудите соответствия, можно сказать, что это относительно наиболее часто применяемый вид аудита в государственном секторе. Реально, его существенная характеристика связана с критическим анализом и созданием объективной оценки соответствия между деятельностью или структурированной функциональностью проверяемого объекта и установленными правилами и нормами, сформулированными на основании социальных ожиданий, представленных в виде законодательных или внутренне-правовых актов, а в некоторых случаях и договоров между заинтересованными сторонами<sup>4</sup>.

Классификация аудита в соответствии с взаимодействием объект-субъект является реальным доказательством идейной преемственности между общей теорией управления<sup>5</sup> и теорией аудита, т.е. в обоих

случаях разделение на внутренний и внешний аудит осуществляется на основе расположения обеих взаимодействующих сторон в контрольном процессе, соответственно, объекта и субъекта. Условность этой классификации презентировала степень зависимости и качества взаимодействия в прямой зависимости, установленной субъектом и объектом.

Как правило, внешний аудит, обеспечивающих разумную уверенность, путем осуществления гарантии для оптимального соответствия с требованиями законодательства, одновременно удовлетворяет информационные потребности, заинтересованных в деятельности и потенциальных возможностях развития объекта, сторон<sup>6</sup>.

Если посмотреть объективно, то внутренний аудит является неотъемлемой частью системы внутреннего контроля организации, причем одновременно доказывает, что он является «самостоятельным проявлением контрольной функции»<sup>7</sup>. В сущности «внимание в структурированном им процессе является обоснованным корективной деятельностью функционирования управленческих организационных систем и целесообразным регулированием качества внутреннего контроля»<sup>8</sup>. Реально, «объем объективной стороны в его контрольной системе становится все более значимым, поскольку цель состоит в том, чтобы усовершенствовать процесс создания стоимости в процессе функционирования организации и ее дальнейшего развития»<sup>9</sup>.

Несмотря на то, что указанные классификации имеют, в некотором смысле, высокую степень полноты и затрагивают существенные признаки основных форм аудита, в настоящее время число аудиторских обязательств, практически, приняли качества обязательств, осмотров и процедур, не интерпретируются как аудит, несмотря на то, что обладают качествами и потенциалом для их восприятия, как значимых аудиторских мероприятий, и кроме того, они активно участвуют в процессе развития и совершенствования современного аудита<sup>10</sup>.

<sup>1</sup> Этот вид аудита присутствует в различных классификаторах в другом месте, но главное в том, что в содержательный и функциональный аспект, анализ не выявил различий. / Иванов, Костова, цит.пр., стр.47; Аудит и контроллинг персонала организации, под ред. П. Шлендер, М., ВУ, 2007, с.17.

<sup>2</sup> Подробно в: Стандарты и рекомендации для аудита основы Аудита стандарты ИНТОСАЙ и практический опыт, спец. и-ние на СП на РБългария, С., 2004, стр.9-10.

<sup>3</sup> Подробно Стандарты и рекомендации (2004).цит.пр., стр.10-11.

<sup>4</sup> Подробно Международный стандарт №100 "Основные принципы аудита в государственном секторе", Высшей аудиторские учреждения, изд. ИНТОСАЙ, 2008.

<sup>5</sup> Атанасов А. И коллектив, Контроль хозяйственной и бюджетной деятельности, Науки и искусство, С., 1968г. стр.5-6.

<sup>6</sup> Формируется мнение, что это основная особенность создает возможность для формирования еще одно доказательство единой природы аудита как единой системы и взаимосвязь между ее проявления, из-за того, что в качестве форм внешнего аудита рассматриваются: финансовый аудит, аудит реализации, аудит соответствия (в соответствии со стандартами группы ISO). / Иванов, Костова,...цит.пр., стр.49.

<sup>7</sup> Подробно Иванов, Костова, .... цит.пр., стр.49-50.

<sup>8</sup> Андреев В., Внутренний аудит, Финансы и статистика, М., 2003, с.9-10.

<sup>9</sup> Стоянов Е., Финансово-контрольные системы и институты, Б., Либра скорп, 2010, стр.51.

<sup>10</sup> Цветкова Н., Современные аспекты в развитии независимого финансового аудита в Республике Болгария, Св. сп. Диалог, бр.2 / 2011 г.

Конкретно здесь речь идет о части аудиторских обязательств, установленных в качестве содержания и определенных Международной организацией бухгалтеров, какими являются обязательства по выражению надежности, обязательств по договорным процедурам и обязательствам компиляции<sup>1</sup>.

Сделанный тщательный анализ и критический обзор, связанные с основными свойствами этих и более новых аудиторских проявлений, как процессная организация, степень объективности, результативность, заложенные цели, степень безопасности и другие доказывают, что из последних упомянутых две первые разновидности могут восприниматься как социальные проявления финансово-контрольной природы аудита, воспринятые как аудит, который из-за своей существенной характеристики увеличивает свое практическое значение, т.е. свою применимость, в то время, как для третьих и других, интерпретируемых как «квазиодитные проявления», практика определяет наиболее подходящие места их применения<sup>2</sup>.

Проведение ретроспективы идеи аудита и анализа его многогранного проявления, сделано для того, чтобы создать возможность для обосновки мнения, почему аудит обладает присущей ему институциональностью и почему он сам своим присутствием предполагает присвоение этой характеристики.

Этимологическим путем было установлено, что понятие институциональность имеет латинское происхождение. Согласно интерпретированию, предоставленному современным понятийным словарем, оно связывается с частью теории институционализма, которая объясняет развитие экономических систем с применением технологий, обоснованных интеграцией ведущих достижений научных знаний и концентрированного опыта «хороших» практик<sup>3</sup>. Как естественный результат его введения в эксплуатацию, может быть воспринято, что в содержательном аспекте это понятие регистрирует серьезное развитие. Существенным в данном случае является то, что с расширением территорий его применения, расширяется охват его интерпретации и в юридическом, и в моральном, и в социальном, и в государственном смысле<sup>4</sup>.

Анализируя проявления рассматриваемого понятия, с точки зрения аудита, нужно сделать уточнение,

что в публичном пространстве оно рассматривается, как правило, в широком смысле, т.е. в его содержание включаются и институциональные проявления, связанные с функционированием институциональной модели<sup>5</sup>. Для нужд изложенного, конкретно понятие институциональности используется только в узком или конкретном смысле, т.е. институциональность характеризует аудит исключительно в соответствии с морально-этическим весом и некоторыми вытекающими из этого функциональными особенностями.

Полный и критический анализ социально-экономического явления аудит создает среду, в которой идея институциональности осуществляет серьезный генезис.

Как существенная часть вопросной специфической среды оказывают влияние некоторые социально значимые факторы. Это реально существующие общественные явления, связанные с протекающими процессами и условиями, которые их вызывают. По этой причине они постоянно меняются, а этот процесс является релевантным зрелости общественного развития<sup>6</sup>. Именно в качестве таких, связанных с аудитом, могут быть определены<sup>7</sup> наличие строго определенного законодательства и его влияния, с одной стороны, как регулирующего механизма заявленных общественных интересов, а с другой стороны, принимаемые как адекватная реакция или превентивная мера социума, порожденная развитием негативных социально-экономических явлений.

Факторный вес явления предполагает его рассмотрение по возможности из большего числа точек зрения и по этому поводу его законность и состояние его нормативной базы анализируется в изложении в широком общеконтрольном смысле, с позиции того, что аудит является частью системы финансового контроля и только как отдельная форма контроля. В определенном смысле желание такого типа дифференциации поставлено на испытания, по той простой причине, что в условиях разнообразия и динамики развития контрольных объектов, их поведение не может быть стандартизировано и унифицировано. В этом контексте и для контроля и его различных проявлений является достаточно сложной задачей связать его только с одной конкретной формой при строго определенной законодательно-нормативной базой,

<sup>1</sup> Руководство по международным стандартам контроля качества, аудита, обзора, других обязательств, для выражения безопасности и связанные по содержанию услуг, часть I ИДЕС, 2010, стр.15-16.

<sup>2</sup> Стольная Н., ж-л «Консультант», 2006/№3, М..с.39-42.

<sup>3</sup> Корню Ж., Юридический словарь, София-Р, 2004, стр. 219.

<sup>4</sup> Тълковен словарь болгарского языка, С., МАГ ' 77, 1998, стр.489.

<sup>5</sup> В тексте делается уточнение, что в этом смысле был введен термин институционализация, т.е. буквально это часть синонимно гнездо.

<sup>6</sup> Deming W.,E., The New Economics for Industry, Government, Education, Cambridge, Massachusetts, MIT Press, 2005, p.19.

<sup>7</sup> Анализ был сделан на основе типологизацията предпосылок, предложена и составил Й.Томов. Подробно Томов Й., Теория контроля, Св., АИ «Ценов», 2009, стр.23.

а с другой стороны, для создания полноты и всеохватности контрольного воздействия провоцируется применение в большинстве случаев текстов из более чем одного нормативного акта<sup>1</sup>.

Динамика социально-экономического развития является наиболее значительным доказательством того, что основной механизм развития общества заключается в трансформации конкретных интересов в разнообразные идеи. Интерес можно определить, как осознанная необходимость, к которой стремится определенная страна (общество или личность) в своем развитии в определенный период<sup>2</sup>. Тот, кто формулирует понятие интерес, в большинстве случаев структурирует и способы его реализации, т.е. пути материализации идеи.

Несмотря на то, что при таких обстоятельствах, как правило, используется изустное правило: «Цель оправдывает средства»<sup>3</sup> именно средства создают предпосылки для материализации конкретных идей, и одновременно становятся основанием для столкновения интересов. При принятии решений в таких тематических случаях, «возникает дилемма законно ли это правильное решение или это законное решение, правильно ли»<sup>4</sup>.

Вписывание адекватного контроля в такую ситуацию является одной из немногих альтернатив. По этой причине считается, что интересы предопределяют необходимость контроля. Это является принципиальным положением усовершенствования любой общественно-политической формации<sup>5</sup>. Находящиеся в центре каждой контрольной деятельности интересы создают предпосылки для того, чтобы контрольные системы структурировали определенные модели с учетом их интересов и поведения.

Развитие отрицательных социально-экономических явлений является важной предпосылкой для развития контроля. Упомянутые явления являются материальным выражением зарегистрированных отклонений от общественно заданных норм поведения. С научной точки зрения, отклоняющееся (девиантное) поведение можно рассматривать как верный признак расхождения между заданными целями и способами их достижения<sup>6</sup>. Эти рецидивы с отрицательным ха-

рактером провоцируют создание структур и принятие целенаправленных действий по ограничению и строгому контролю предпосылок и условий, которые вызывают отклонения от норм и правил поведения, говоря другими словами, кроме присвоения институциональности контролю добавляется также возможность его институционализации<sup>7</sup>. Это двусторонний процесс - с одной стороны отклонения, воспринимаемые как нарушения общепринятых норм, приобретают все более разнообразные формы и характер, а с другой стороны, необходимость в контроле становится все более ощутимой и вызывает расширение границ своего охвата и возможностей коррекционного воздействия.

В качестве основной предпосылки и отправной точки для реализации контрольной деятельности можно констатировать наличие определенной законодательной базы. Институционализация контрольной деятельности является результатом целенаправленного римского законодательства<sup>8</sup> и, в частности принципы, римского частного права<sup>9</sup>. На основе усовершенствования законов на протяжении веков «развивалось и отслеживалось соответствующее определенным социально обоснованным нормам поведение»<sup>10</sup>. Именно по этой причине закон интерпретируется, как строго определенная норма поведения, которая указывает на конкретные действия для соблюдения такого поведения, но одновременно предписывает и штрафы при нормативных нарушениях, в зависимости от зарегистрированных результатов. В связи с этим, «необходимо установить тип и размер нарушений, как последствий для общества, порождающих определенные и конкретные формы воздействия»<sup>11</sup> и контроля.

Нарушение законов приводит к изменениям в поведении личности, что провоцирует совершение разнородных антиобщественных проявлений. Несмотря на свой характер, они вызывают негативные послед-

<sup>1</sup> По-подробно Недялкова П., Законодательно регламентированные принципы финансового контроля, Уведомления союза ученых – Варна, с-се Экономические науки, стр.57-67.

<sup>2</sup> Маркс К., Ф. Энгельс, Сочинения, М., 1953, Т.18, с.271.

<sup>3</sup> Лойола Й., Избранные сочинения, С., Натурела, 1998, стр.206.

<sup>4</sup> Вилкас Э., Е. Майминас, Решения: теория, информация, моделирование, М., РИС, 1981, с.261.

<sup>5</sup> Гэлловэй Л., Операционный менеджмент: принципы и практика, М., Питер, 2002, с.256.

<sup>6</sup> Merton R., Theory and Social Structure, NY, 1968, p.188.

<sup>7</sup> Несмотря на то, что используемые в выставке термины институциональность и институционализация доказывают общего этимологического происхождения и семантического сходства, в содержательный план институциональности воспринимается как неотъемлемой характеристики явления или процесса, приобрел социальную значимость, где институционализации связан со строительством нарочно построен, законодательно регулируется и административно – структурированной организации, или системы из таких.

<sup>8</sup> По-подробно Радев Д., Онтология права, Пловдив, Паисий Хилендарски, 2009, стр.14.

<sup>9</sup> По-подробно Андреев М., Римское частное право, С., 1992, стр.19-28.

<sup>10</sup> Шайнер Р., Философия свободы, С., Даскалов, 2007, стр.91.

<sup>11</sup> Коркунов, Н, Лекции по общей теории права, С., 1993, стр.107.

ствия для общества. В особой степени это касается нарушений финансовых правил и общепринятых норм. С появлением государства и денег, нарушение финансовых и экономических законов осуществляется с целью отклонения средств. Окончательный результат всегда один и тот же – нехватка средств для удовлетворения государственных и общественных потребностей.

Реально, в более общем плане можно сказать, что контроль, а в частности и аудит, представляет собой конкретный результат, определенный, структурированный и, в конечном итоге, зарегистрированный действующим законодательством. Они осуществляют его реализацию и тем самым «помогают поддерживать порядок в государстве и доверие к осуществляемым в нем процессам, обоснованным зрелостью самого общества и поведением его структур»<sup>1</sup>. Проявляющиеся отрицательные экономические явления являются достаточным основанием, чтобы считать, что без контроля, и соответственно, аудита не может существовать возможность ввода коррективов в поведение и санкций. По этой причине можно с основанием утверждать, что «контроль – то неизменный атрибут государственной власти и владельцев капитала»<sup>2</sup>, а об аудите – движение денежных потоков в публичном пространстве правильно и законно гарантирует развитие и защиту указанных интересов.

Еще из анализа на общем уровне законности, рассматриваемой как фактор в специально инициированной аудиторской среде, создающей предпосылки для развития институциональности, становится понятно, что протекание этого процесса немисливо, если в нем не «вплетены правовые основания, общественно значимых норм, которые воспринимаются как мораль, обоснованные на этических соображениях при наличии высшей формы социального управления, отношений и связанных с ними интересов в лице государства»<sup>3</sup>.

Еще одним важным и существенным моментом анализа развития институциональности является инициированное нормативным регулированием принципиальное начало аудита. Создание возможностей для накопления более полного представления об этом процессе связано с одной стороной рассмотрения аудита в системе норм, регулирующих осуществление финансового контроля, а с другой стороны – отношения с международной нормативной базой.

Обзор нормативной базы, «регулирующей принципы финансово-контрольной деятельности, основывается на том, что сам нормативный акт, учитывая

суть и специфику урегулированного правила поведения»<sup>4</sup>, обеспечивает законное интерпретирование.

Предложенное сопоставление доказывает, что принципы финансового контроля не регулируются в текстах только одного норматива. Действующие в болгарском публичном пространстве акты реально дополняют друг друга и доказывают, что их создание, внедрение и функционирование имеют достаточную последовательность и системность. В этом смысле можно добавить, что и в самом функционировании контрольной деятельности соблюдаются конкретные конституционные принципы демократичности, справедливости и равенства<sup>5</sup>.

По случаю нормативного регулирования ЕС, можно сказать, что реально из-за ряда объективных причин «очень сложно создавать универсальные нормативные акты, и именно это объясняет применение конкретных дополнений в виде инструкций и правил»<sup>6</sup>, в виде которых происходят согласования и и урегулирования необходимого и осуществленного финансового контроля (рис. 2).

При описании впечатлений от развития институциональности в аудите, рассматриваемой как системный и развивающийся процесс, стоит упомянуть и специфический «антропологический» анализ аудита в связи с его отношением к законности, а также и к принципиальному началу, по одной простой причине, что где-то в более глубоких слоях появляется и силуэт морально-этического комплекса. В этом смысле реально создаются предпосылки для развития еще одной серьезной тенденцией в генезисе идеи аудита, какой является профессиональное начало.

Написанное в этой части изложения создает условия для формирования нескольких выводов:

Во-первых. Анализ генезиса в аудиторском моделировании доказывает, что релевантная динамическая экономическая действительность развивает идею аудита и создает предпосылки для аудиторского совершенствования. Обоснование этой тенденции воспринимается как результат возможности аудита минимизировать информационные риски, что, в свою очередь, присваивает ему еще одну существенную особенность, которую можно рассматривать как вспомогательную функцию контроля. Реально, это предопределяет, с одной стороны, проявление аудита, как специфического механизма информационной логистики всех заинтересованных сторон, а с другой- углубление процесса диагностики и последующего консультирования.

<sup>1</sup> Владикин Л., Общее учение о государстве, С., 1939, стр.505.

<sup>2</sup> Торбов Ц., История и теория права, С., 1992, стр.119.

<sup>3</sup> Ганев В., Духовная и социологическая действительность, С.,1945, стр.71.

<sup>4</sup> Неद्याлкова, 2012, цит.пр., стр.57.

<sup>5</sup> Подробно Стайнов П., Компетентность и народовластие, С., 1923, стр.41.

<sup>6</sup> Lloyd M., Report of European Governance While Paper, www.nd.durham.gov.uk



Нормативная база принципиального начала в финансовом контроле						
Принцип	З-н о незав. фин. аудита (ЗНФА)	З-н о Счетной палате (ЗСП)	З-н о фин. упр. и контр. в публ. сек. (ЗФУКПС)	З-н о госуд. фин. учрежд. (ЗГДУ)	Налого-стр. проц. кодекс (НСПК)	Нормативные акты ЕС
Независимость	ЗНФА, ст.2	ЗСП, ст.2, ч.1	Нет положений	Нет положений	НСПК ст.4	Лимск.д-ция 1977 ЕС (2006) 4025
Прозрачность	ЗНФА, ст.40м	ЗСП, ср.2, ч.2	ЗФУКПС, ст.3, ч.1	Нет положений	Нет положений	ЕО1957, ст.255, 2005/43/ЕО
Эффективность	ЗНФА, ст.6, п.4 и ст.40э	ЗСП, ст.4, и Доп.пол.	ЗФУКПС, ст.5, ч.2, п.3	Нет положений	Нет положений	Лимс.д-ция.1977
Законосообразность	ЗНФА, ст.35. ч.2	ЗСП, ст.4	ЗФУКПС, Доп. пол. §1, п.2	к "законн." ст.3	НСПК, ст.41(3); 160 (2)	Нет сведений
Целесообразность	ЗНФА, ст.35. ч.2	Нет положений	Нет положений	Нет положений	Нет положений	Нет сведений
Служебное начало	Нет положений	Нет положений	Нет положений	ЗГДУ, ст.3 и Доп. полож.	НСПК ст.5	Пол.882/2004 .
Хорош. фин. упр.	Нет положений	Нет положений	ЗФУКПС, ст.3, ч.1	Нет положений	Нет положений	Пол.1605/2002 р-ция (2007-239)
Конфиденциальность	ЗНФА, ст.7, п.4	Нет положений	Нет положений	ЗГДУ, ст.3, Доп. пол. §1, п.4	Нет положений	Нет сведений
Объективность	ЗНФА, ст.7, п.2 ст.21а, п.2, ст.33	ЗСП, ст.11	Нет положений	ЗГДУ, ст.3, Доп. пол. §1, п.5	НСПК ст.3	Нет сведений
Ответственность	ЗНФА, ст.33а, ст.34, ст.35	ЗСП, ст.35(5), ст.51(1)	К "Упр. отв.	ЗГДУ, ст.ст. 18, 21,22,23,27,28,29	НСПК ст.17(6), 18, 19,21	Нет сведений

Источник: нормативные акты Р.Болгарии и ЕС (с посленными изменениями и дополнениями)

Рис. 2. Принципиальное начало в финансовом контроле<sup>1</sup>

Во-вторых. Сделанный обзор части использованных в теории аудита классификаций дает основание сделать вывод, что аудит продолжает отправлять вызовы по поводу развития и совершенствования своей теории. Может быть, на данном этапе социально-обоснованная необходимость его повышенной практической применимости является двигателем его развития. Возможности и потенциал сформировавшихся и публично высказанных аудиторских мнений при принятии стратегических и, особенно, инвестиционных решений предопределяют расширение его периметра. Наверное, идея о перпетуум мобиле относится и к аудиту, принимая во внимание его роль в том числе и в процессе создания сценария для выхода из кризиса мировой экономической системы, создавая вместе с тем условия, ведущие к повышению его институциональности.

В-третьих. Присвоение институциональности, как моральной и существенной характеристики аудита является очередным признанием его социальной значимости. Реально это процесс, в котором интегрируется морально-этическое начало, принципиальное регули-

рование, объективная законность и кредитование с общественным доверием. Возникновение подобной активности является сознательным и целесообразным актом государственного управления, при котором осознавая место и роль аудита, обеспечиваются его монополистические контрольные полномочия в отношении процесса его социального самосовершенствования и, прежде всего, возможности игнорирования в значительной степени попадания всей экономической системы в неприемлемые ситуации и состояния.

Тематическое обобщение выводов доказывает, что генезис аудиторского моделирования и развития институциональности представляют собой две разные стороны структурированного, сбалансированного и контролируемого процесса. Появление новых функциональных моделей и новых степеней институциональности представляют собой две взаимообоснованные активно развивающиеся тенденции, связанные с аудитом, в которых приоритет может быть отдан институциональности. Реально, эти модели могут быть рассмотрены в некотором смысле, как результат адекватной реакции общества, вытекающей из его растущих потребностей в контрольном воздействии, определенной принципностью и подготовленной нормативными положениями. Другими словами, содержательное начало в аудите определяет его формальные проявления.

<sup>1</sup> Предлагаемый рисунок содержит сходство с Таблицей в начале материала). Неядлкова. Заложенная цель дает основание автору внести определенные значимые изменения и поправки, и внести уточнение.