

КОРПОРАТИВНАТА СОЦИАЛНА ОТГОВОРНОСТ В ОБУЧЕНИЕТО ПО ВЪТРЕШЕН КОНТРОЛ И ВЪТРЕШЕН ОДИТ

Валерия Динева*

Увод

Обучението по вътрешен контрол и вътрешен одит се определя от множество фактори, които представляват своеобразна рамка, определяща обхвата и динамиката на учебния процес. Сред тези фактори може да се посочат общата теория и практика на контрола като фундамент, съвременните концепции за вътрешен контрол и вътрешен одит, разработени и лансирани от авторитетни организации, законови и регулаторни изисквания, обектите на вътрешния контрол и вътрешен одит, каквито са организациите с тяхното управление и бизнес среда и др. Включването на корпоративната социална отговорност (КСО) в обучението по вътрешен контрол и вътрешен одит се обуславя именно от влиянието на тези фактори и в отговор на възникнали потребности, които се изследват в настоящата статия. Тематиката, свързана с корпоративната социална отговорност, е актуална и обществено значима. Корпоративната социална отговорност е част от модерното управление. През годините концепцията еволюира, като пример може да се посочи "наложилото се все по-широкото разбиране за КСО публични политики означава, че КСО е много повече от само "чисто доброволно действие". (Славова, 2013, с. 54). Действително, от отделени фрагменти, декларираните позиции и намерения, корпоративната социална отговорност преминава към обособяване на цялостна система, която изисква специфично управление и прилагане на интегрирани подходи. Както отбелязва Ирена Славова "КСО се определя в по-широки системи за отговорност, в които бизнесът, правителствените и социалните актьори оперират съобразно някакви мерки на споделени отговорности, вътрешна зависимост, избор и капацитет" (Славова, 2013, с. 56).

Значението на корпоративната социална отговорност и необходимостта от нейното непрекъснато развитие определя потребността да се обучават бъдещи лидери в управлението, социално отговорни и социално ангажирани. Настоящата студия отразява тази безспорна значимост като разглежда по-

* Валерия Динева, доктор, гл. асистент, катедра "Финансов контрол", Финансово счетоводен факултет, УНСС. Хонорован преподавател във ВУЗФ, email: deval@mail.bg

требностите от обучение на управленски и експертни кадри, и по-конкретно в одита и в контрола, което да формира умения и предостави знания относно разбиране за процесите и дейностите, свързани с корпоративната социална отговорност, за управлението на присъщите ѝ рискове, за ролята на контрола и значението на контролите, за важността на мониторинга, за ключовите аспекти на докладването и отчетността, за осъществяването на добра комуникация със заинтересованите страни, изграждането на динамични връзки със заинтересованите страни, предоставяне на стойност на заинтересованите страни и др.

В теоретичен и практически аспект слабо е изследвана и представена връзката между корпоративната социална отговорност от една страна и вътрешния контрол и вътрешния одит от друга. Същото важи по отношение на изследвания относно значението на корпоративната социална отговорност и потребността от включването ѝ в обучението по вътрешен контрол и вътрешен одит. Изследвания от такъв характер фактически липсват. Именно очерталата се в тази област празнота се превърна в своеобразно предизвикателство за настоящето изследване, каквото не е извършвано до момента.

Студията е предназначена предимно за научни работници и преподаватели по вътрешен контрол и вътрешен одит, както и за научни работници и преподаватели по дисциплини, свързани с корпоративната социална отговорност. Същевременно получените и представени в студията идеи и резултати са насочени към вниманието и интереса на ръководители и експерти от практиката, ангажирани с корпоративната социална отговорност.

Целта на настоящата студия е изследване на потребностите и възможностите за разширено имплантиране на корпоративната социална отговорност в обучението по вътрешен контрол и вътрешен одит. Основните задачи са свързани с изследването на промените в обектите и цялостната среда на вътрешния контрол и вътрешен одит по отношение на различни аспекти на корпоративната социална отговорност, а оттам и потребността от обучение в тази проблематика. Представени са различните подходи за изучаване на корпоративната социална отговорност в обучението по вътрешен контрол и вътрешен одит, като са предложени и възможности за разширяване и актуализиране на учебните програми и учебните пособия.

За постигане на целта на изследването и изпълнението на свързаните с това задачи е приложена методология, която включва последователни етапи и методика на изследване, както и прилагането на различни методи. Методиката обхваща проучване, изследване и определяне на фактори и обстоятелства, свързани с корпоративната социална отговорност; анализ на влиянието на идентифицираните фактори върху обектите на вътрешния контрол и вътрешния одит; идентифициране на потребности от обучение и предлагане на възможности, в т.ч. съвременни образователни практики за инкор-

пориране на корпоративната социална отговорност в академичното обучение по вътрешен контрол и вътрешен одит. В изследването са използвани различни методи, като анализ, вторичен анализ, сравнителен исторически метод, метод на системния анализ.

Основната теза на изследването е, че корпоративната социална отговорност, като важен аспект на съвременния бизнес, разширява обхвата на вътрешния контрол и вътрешния одит, което налага съответното ѝ инкорпориране в обучението.

Основната хипотеза е, че в резултат на влиянието на различни фактори, произтичат определени потребности и съществуват конкретни възможности за включването на корпоративната социална отговорност в обучението по вътрешен контрол и вътрешен одит

Изследване потребностите от инкорпориране на корпоративната социалната отговорност в обучението по вътрешен контрол и вътрешен одит.

По-долу ще бъдат изследвани фактори и обстоятелства, свързани с корпоративната социална отговорност, които оказват влияние върху обектите на вътрешния контрол и вътрешния одит. На тази база ще бъдат изследвани и определени потребностите от инкорпориране на корпоративната социална отговорност

- **Промени в обхвата на вътрешния контрол и вътрешен одит в следствие на прилагането на концепциите за социалната отговорност в практиката**

Основни обектите на вътрешния контрол и вътрешен одит са организациите с тяхното управление, бизнес среда и др. Във времето тези обекти под влиянието на различни фактори и обстоятелства, се променят. В резултат на това се променя и обхвата на вътрешния контрол и вътрешния одит. Социалната отговорност и прилагането на нейните концепции в практиката води до съществени промени в обектите и съответно в обхвата на вътрешния контрол и вътрешен одит. Тези промени следва да бъдат разбирани и съответно отразени в прилаганите концепции за вътрешен контрол и вътрешен одит. За целта е необходимо обучение на мениджъри на всички управленски нива, на експерти в областта на контрола, риска и съответствието с изискванията и разбира се на вътрешните одитори. Именно поради това, социалната отговорност и в частност корпоративната социална отговорност следва да бъде включена в обучението по вътрешен контрол и одит.

Социалната отговорност е все повече част от съвременния бизнес. "Най-фундаменталната промяна вече се случи в повечето световни компании, а

именно изричното признаване, че социалните проблеми са бизнес проблеми и бизнес проблемите са социални проблеми." (Amos, Sullivan, 2015).

Приемането и прилагането на концепцията за корпоративна социална отговорност все повече се налага за мярка и "марка" за значимост и позитивен имидж на фирмите. И това има както етичен, така и практичен нюанс. Етичният нюанс се определя от стремежа фирмите да демонстрират социална ангажираност с увереността, че са част от един нов морал, че съдействат за създаване на по-добър свят. Практичният нюанс се изразява в ясното разбиране, че "социалния образ", който показват, им предоставя преимущества като ги прави конкурентноспособни както по отношение на клиенти, така и по отношение на служители, което до голяма степен гарантира създаването на по-висока стойност за организациите. Същевременно тези обстоятелства са и предпоставка за риск от некоректно демонстриране на социалната отговорност единствено в търсенето на маркетингов ефект. Необходимостта от потвърждение на заявената и демонстрирана социална отговорност определя потребността от одит, а това от своя страна изисква в обучението по вътрешен одит да се представят подходящи видове одитни ангажименти за предоставяне на увереност и възможностите за избор на целесъобразни одиторски подходи.

Въпреки безспорните положителните промени на корпоративното управление в социален аспект, статистиките на негативните явления като корпоративни нарушения, нарушения на етични норми, тормоз на работното място, замърсяване на околната среда, инциденти на работното място и др., будят тревога и неудовлетворение и са основа за размисъл и действие и най-вече търсене на решение за промяна. Част от решението е въвеждане и прилагане на строг контрол и ефективен одит. Поради това се налага изучаването на процесите, рисковете, контролите, свързани с корпоративната социална отговорност. Необходимо е също така изучаване ролята на вътрешния одит в предоставяне на интегрирана увереност.

Промяна, която оказва съществено въздействие върху обекта и обхвата на вътрешния контрол и вътрешния одит, е възникналата потребност от корпоративна социална отчетност, която разглежда социалните и екологични въпроси. За корпоративната социална отчетност Емил Асенов посочва: Тя може да допълни финансовите отчети със сведения, които отразяват перспективите на всяка организация и да разшири разбирането на потребителите за такива ключови фактори за създаването на стойността като формирането на човешкия капитал във фирмата, корпоративното управление, управлението на човешкия капитал във фирмата, управлението на екологичния и социален риск, нейния иновационен капитал (Асенов, 2006, с. 103). Това определение обхваща съществени аспекти на корпоративната социална от-

четност, които могат да бъдат използвани като отправни точки както в процесите на нейната организация и съставяне, така и в нейното оценяване.

За промените в обхвата на финансовия контрол и техните въздействия пишат Виржиния Желязкова и Яким Китанов, като отбелязват: "Предизвикателствата на съвременността водят до пораждането на необходимостта от разширяване на обхвата на финансовия контрол, а това неизменно е свързано с нуждата от разширяване на отчетността, която е основата за осъществяването на управленската функция на контрола" (Китанов, Желязкова, 2017, с. 18).

Постепенно "отчитането на социалната отговорност се превръща в ключов елемент на отчетност на публичните дружества в световен мащаб. Отчитането на социалната отговорност, както и на корпоративната отговорност, включва нефинансова информация, която се предоставя на обществеността един път годишно или като отделен доклад или като част от годишния доклад на фирмата" (Daykin, 2006).

Все повече се налага интегрираната отчетност, което изисква комплекс от нови знания и разбиращения, относно нейното съставяне и оценяване от страна на вътрешните одитори. Това налага въпросите свързани с интегрираната отчетност да бъдат включени в обучението по вътрешен контрол и вътрешен одит.

Международният комитет по интегрирана отчетност дава следната дефиниция за интегрирана отчетност: "Интегрираната отчетност е кратка информация за това как стратегията, управлението, изпълнението и перспективите на организацията, в контекста на нейната външна среда, водят до създаването на стойност в краткосрочен, средносрочен и дългосрочен план. Това е процес, основан на интегрирано мислене, който води до периодичен интегриран доклад от организацията за създаване на стойност с течение на времето" (ЕСПА 2015). От определението е видно, че обучението следва да акцентира върху прилагането на системен подход в процесите на изготвяне и оценяване на интегрираната отчетност, защото "тази отчетност по своята природа е холистична, идеята е данните от нея да помагат на нейните ползватели да осмислят мястото на организацията, която я е изготвила, не само сама по себе си с нейните финансови данни, но и в известна, макар и не пълна поради обективната невъзможност това да се осъществи, перспектива – позиционирана в обществото и в околната среда". (Китанов, Желязкова, 2017, с. 20).

Али Вейсел разглежда интегрираната рамка на отчетността, като посочва "Във финансовите отчети се включват главно финансов капитал и производствен капитал, които могат да се измерват надеждно. Интегрираната рамка разширява капиталите като разглежда интелектуален капитал, социален капитал и взаимоотношения, човешки капитал (всички, които са свър-

зани с дейностите на хората) и природен капитал (който предоставя средата за другите капитали). Чрез използване на всички тези капитали се създава стойност" (Вейсел, 2018, с.33). Всички тези нови реалности изискват нови знания и разбирания за отчетността като обект на вътрешния контрол и вътрешния одит. В този смисъл тематиката за финансовата, нефинансовата и интегрирана отчетност следва да намери отражение в обучението по вътрешен контрол и вътрешен одит.

- **Законови и регулаторни изисквания**

На 22 октомври 2014 г. Европейският съвет официално прие "Директивата за нефинансово отчитане" (2014/95/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 22 октомври 2014 г.), чиято цел е повишаване полезността, последователността и съпоставимостта информацията. Очакваният ефект е от прилагането на директивата е, че това ще доведе до по-голяма прозрачност и ефективност на предприятията от ЕС по отношение на околната среда и социалните въпроси.

Директивата изисква определени големи предприятия да изготвят нефинансова декларация. Директивата се транспортира в националното законодателство, като в Закона за счетоводството се определят изискванията за съставянето и представянето на нефинансовата декларация.

Законът за счетоводството и Законът за публичното предлагане на ценни книжа изискват в доклада за дейността определени предприятия да подават декларация за корпоративно управление. Ключови акценти в тази декларация, съгласно Закона за публичното предлагане на ценни книжа, са изискването за описание на основните характеристики на системите за вътрешен контрол и управление на риска на емитента във връзка с процеса на финансово отчитане, както и изискването за кодекс за корпоративно управление.

Знанията относно спецификите на нефинансовото отчитане, съставянето на нефинансова декларация и декларации за корпоративно управление, разбирането на рисковете и контролите свързани с това, както и ангажиментите за изразяване на увереност относно нефинансовата отчетност са безспорна потребност в съвременното обучение по вътрешен контрол и вътрешен одит.

В своите резолюции от 6 февруари 2013 г. относно корпоративната социална отговорност, съответно "Корпоративната социална отговорност: отчетно, прозрачно и отговорно бизнес поведение и устойчив растеж"(P7_TA(2013)0049) и "Корпоративната социална отговорност: насърчаване на интересите на обществото и път към устойчиво и приобщаващо възстановяване" (P7_TA(2013)0050), Европейският парламент "призна значението на бизнеса, разкриващ информация за устойчивостта, като например социални и екологични фактори, с оглед идентифициране на рисковете за устойчивостта и увеличаване на доверието на инвеститори

и на потребители". (ЕСПА, 2015, Non-Financial Reporting: Building trust with internal audit p. 5)

И двете резолюции насърчават включване на корпоративната социална отговорност в образованието и обучението и по-конкретно:

- В т. 28 от P7_TA(2013)0049 се уточнява, че Европейският парламент "Насърчава ЕС, както и държавите членки, да предоставят конкретна информация, както и образование и обучение относно КСО, за да могат предприятията да се възползват напълно от КСО и да я прилагат в своята организационна култура;"
- В т. 82 от P7_TA(2013)0050 Корпоративна социална отговорност: насърчаване на интересите на обществото и действия, насочени към постигането на устойчиво и приобщаващо възстановяване е поставен силен акцент върху образованието. Европейският парламент, отчитайки популяризирането на КСО в някои бизнес училища, счита че те са все още твърде малко, поради което призовава "държавите членки, в сътрудничество с Комисията, и когато е уместно, с университетите, да разгледа начини за включване на КСО, отговорното управление и отговорното гражданство в управленското образование и професионално обучение за всички бъдещи бизнес ръководители, така че те да станат крайъгълен камък на стратегическото корпоративно управление"
- **Социални аспекти на контрола и обществените очаквания към него**

Социалните аспекти на контрола произтичат от необходимостта контролът да регулира не само икономически системи и в частност финансови, но и социални системи.

"Така в икономическата система има освен производствени връзки (обект на икономическата наука), още технологически, социологически, трудово-правни, личностни и междуличностни отношения, проблеми свързани с околна среда и устойчиво развитие, с корпоративна социална отговорност и т.н. пъстра хетерогенност и в същото време те всички се направляват и управляват в една посока, с една цел" (Динев, 2015)

Социалната отговорност, като част от общата управленска отговорност изисква "разпъване" на рамката на управлението на икономическите системи и "настройването" им на социална вълна. Това изискване важи и за системите за контрол, в т.ч. и системите за вътрешен контрол и одит.

От своя страна "Вътрешният контрол и вътрешният одит заемат още по-значимо място в сферата на контрола върху ценностите и философията на управление и развитие на творческите и иновативни организации" (Симеонов, Ламбовска, 2011, с.141) .

Разбирането на социалната същност на контрола, нейното интерпретиране и целево прилагане определят потребността от присъствие на социалната отговорност в обучението по вътрешен контрол и вътрешен одит .

- **Съвременните концепции за вътрешен контрол и вътрешен одит. Рамки и модели разработени и лансирани от авторитетни организации**

Характерно за съвременните концепции за вътрешен контрол и одит е акцентът, който те поставят върху социалните аспекти. Прегледът на някои от най-популярните рамки и модели разработени и лансирани от авторитетни организации, показва тяхната социална ориентираност. Моделът CAF (Common Assessment Framework, CAF), Моделът COSO – 2013 – Интегрирана рамка за контрол ("Internal Control—Integrated Framework, 2013), Рамката COBIT 5 (ISACA 2012), ISO 26000, "Социална отговорност" и други рамки и стандарти са със социална насоченост. Всички посочени рамки и стандарти са разгледани по-долу в контекста на обучението по вътрешен контрол и вътрешен одит.

- **Състояние на вътрешния одит**

Данни от проведено в България изследване (Пейчева, Митева, Харизанова–Бартос, 2017, с. 81-91) показва, че вътрешните одитори не познават стандартите, свързани със социалната отговорност и отделните нейни аспекти. Това важи както за публичния, така и за частния сектор. При всички отговори по отношение на всички стандарти свързани със социалната отговорност всички вътрешни одитори, т.е. 100% от анкетиранияте отговарят, че не познават стандартите. В същото време те заявяват с категорична увереност (100% от всички анкетирани), че вътрешните одитори трябва да одитират социалната отговорност. Анализът на тези резултати очертава празнота в знанията на вътрешните одитори и съответно потребност от обучение в тази тематика, в т.ч. и в академичното обучение.

Според проучване (The Institute of Internal Auditors Research Foundation IIA, 2014) на фондацията за изследвания към Международния институт на вътрешните одитори, социалните одити и одити на устойчивостта (корпоративна социална отговорност, околна среда и др.) са присъствали в обхвата на вътрешните одитори при едва 20% от анкетиранияте. Този тип одити са сред най-слабо практикуваните, като заемат позиция сред последните пет места в списъка на видовете одитни ангажменти

Проучване (Институт на вътрешните одитори в България 2013), проведено сред вътрешните одитори в България показва, че одит на етиката са извършвали само 25% от анкетиранияте вътрешни одитори.

Друго проучване (Michael Cowan 2014, р.4) показва, че почти половината (49 процента) от всички анкетирани вътрешни одитори не са участвали в оценката на културата на фирмата им. Има отделни регионални различия,

напр. респондентите от Южна Америка съобщават, че три четвърти (77 на сто) от вътрешните одитори не са направили оценка на културата на тяхната фирма

Същевременно интерес представляват резултатите от друго проучване, (European Institutes of Internal auditors 2018), при което са интервюирани ръководители на вътрешния одит от основните организации в шест европейски държави – Франция, Италия, Холандия, Испания, Швейцария и Обединеното кралство. Основният въпрос е бил да се посочат ключови теми, изискващи вниманието на вътрешния одит от гледна точка на смекчаването на рисковете и защита, както и добавяне на стойност в организациите. Сред определените за ключови девет теми, е посочена именно одит на културата на фирмата.

Всички тези резултати налагат извода, че вътрешният одит има потребност от компетентности, свързани с оценка на поведението, оценка на меките контроли, разбиране и оценка на културата на организацията, риск културата и връзката и с корпоративната култура. В този смисъл въпросите свързани с меките контроли, организационната и риск културата следва да намерят място в обучението по вътрешен контрол и вътрешен одит, в т.ч. и в академичното.

- **Международни програми и учебни материали за обучение по вътрешен одит**

Международният институт на вътрешните одитори, който е лидер в разпространението на знания по вътрешен одит, предлага глобален модел за учебна програма по вътрешен одит, разработен по линия на дейността "Академични отношения" и във връзка с Партньорската програма за образование в областта на вътрешния одит (IAEP). Този модел включва основните теми и препоръчителното съдържание към тях. Прегледът на модела показва, че проблематиката, свързана с корпоративната социална отговорност и устойчивото развитие заема важно място както цялостно, така и в отделни нейни аспекти. Като пример може да се посочи включването на корпоративната социална отговорност към темата за корпоративното управление, интегрирането на социалните и икономически въпроси, в т.ч. и въпросите на околната среда, е включено в темата за организационното управление. Към организационното управление са включени също така въпросите, свързани с интегрирана отчетност, взаимоотношенията със заинтересованите страни, култура и културни измерения, устойчивост и т.н.

Международният институт на вътрешните одитори предлага различни сертификационни програми. Безспорно една от най-авторитетните е сертификационна програма CIA, съпътствана от учебни помагала разделени на три части (The CIA's Learning system Institute of Internal Auditors, 2013). Корпоративната социална отговорност или отделни нейни аспекти намират

съответното отражение. Например в третата част към секция "Управление / Бизнес етика" има две релевантни глави, а именно "Екологични (околната среда) и социални защитни мерки" и "Корпоративна социална отговорност". При това се изискват знания на експертно ниво. Макар и с изискване за основни познания, в третата част, в секция "Управление/Лидерски принципи", цяла глава е посветена на организационното поведение. Във втората част се разглежда оценяването на етичния климат в дадена организация чрез извършване на поредица от различни оценки и др.

Международни стандарти за професионалната практика по вътрешен одит (стандартите), и по-конкретно уточняващият стандарт 2110.A1 за изпълнение на работата, изисква вътрешният одит задължително да оценява създаването, изпълнението и ефективността на задачите, програмите и дейностите, свързани с етиката в организацията. Етиката е един от елементите на корпоративната социална отговорност и както е видно от стандартите, нейното одитиране е задължително от страна на вътрешния одит. Това налага в обучението по вътрешен контрол и вътрешен одит специално място да се отдели на етиката, процесите и документите свързани с нея. В обучението по вътрешен контрол следва да се акцентира върху включването на етичните ценности и свързаните с тях документи в системата за вътрешен контрол, а тяхното оценяване да е предмет в обучението по вътрешен одит. Препоръчително е да се представят характерните видове ангажменти, като одит на етиката, одит на организационната култура и др.

Друг важен документ, който издава Международният институт на вътрешните одитори е практическото ръководство "Оценка на корпоративната социална отговорност /устойчиво развитие" (IPPF–Practice Guide, 2010). Ръководството разглежда дефинициите на КСО, отговорността за КСО, рискове присъщи за КСО, подходите към оценяване на КСО и др. Всички тези знания са необходими на мениджърите, които проектират контролните системи, така и на вътрешните одитори, които оценяват тези системи. Използването на цитираното ръководство в процеса на обучение ще обогати знанията на студентите относно процесите, рисковете и контролите, които са фундаментални за вътрешния контрол и вътрешния одит.

Възможности за инкорпориране на корпоративната социална отговорност в академичното обучение по вътрешен контрол и вътрешен одит

Прегледът на учебниците и учебните помагала, издадени на български език в областта на вътрешния контрол и вътрешния одит показва, че в тях темата за корпоративната социална отговорност е слабо застъпена. Това очертава потребност от актуализиране на учебните програми и учебните

пособия, в контекста на корпоративната социална отговорност. В издадената научна литература на български език има подходящи книги, които биха могли да бъдат използвани в процеса на обучение. Могат да се посочат някои конкретни примери. В книгата "Социален одит и одит на човешките ресурси" (Пейчева, 2015) се разглежда методологията на социалния одит. Независимо че, тематично книгата разглежда външния одит, тази методология може да се използва и от вътрешния одит. Аналогичен е аргументът за препоръчване и на книгата Одиторски ангажменти за изразяване на сигурност относно интегрирани отчети (Вейсел, 2018). Представената методология на външния финансов одит, би могла да се използва и от вътрешния одит при изпълнение на одитни ангажменти за предоставяне на увереност относно интегрираната отчетност. Най-близко до цялостната проблематика на корпоративната социална отговорност е книгата "Корпоративна социална отговорност – теория, отчетност и одит" (Пейчева, Вейсел, Динева, 2016). Книгата разглежда теорията на корпоративната социална отговорност, актуалните аспекти в отчетността. Също така са представени са ролята и значението на независимия финансов одит и вътрешния одит по отношение на корпоративната социална отговорност. Предложени са различни подходи и видове одитни ангажменти за вътрешно одитиране на корпоративната социална отговорност, чрез използване на съвременни рамки и стандарти. Акцент е поставен и върху оценката на меките контроли чрез одити на етиката и организационното поведение. Показани са подходящи одитни инструменти, техники и похвати. Популярни модели са интерпретирани от гледна точка на корпоративната социална отговорност. Именно предложените в книгата интерпретации, подходи, инструменти, техники и похвати служат за база и са вече включени в обучението по вътрешен контрол и вътрешен одит.

По-долу ще бъдат разгледани акценти в обучението по вътрешен контрол и съответно вътрешен одит, които касаят корпоративната социална отговорност и подходите на нейното инкорпориране в обучението.

По отношение на обучението по вътрешен контрол корпоративната социална отговорност (КСО) намира отражение както при разработването на системата за вътрешен контрол, така и при осигуряване на нейното функциониране. Целта е обучаваните да разберат необходимостта от имплантирането на корпоративната социална отговорност в системата за контрол. В тази връзка обучението е насочено към предвиждането и съобразяването с корпоративната социална отговорност, нейното "вграждане" в дизайна и функционирането на системите за вътрешен контрол, управление на риска и управлението.

Съществено е да се получат знания относно основните процеси и дейности, свързани с корпоративната социална отговорност, идентифициране на заинтересованите страни, за познаване на присъщите рискове, възлага-

нето на отговорности, отчитането и докладването. Всичко това се преподава през призмата на общата теория на контрола, в т.ч. вътрешния контрол и неговите социални аспекти.

В духа на съвременните концепции за вътрешен контрол се разглеждат популярни рамки, модели и стандарти. Корпоративната социална отговорност намира отражение в два основни аспекта в прилагането на два кумулативни подхода. Първият се изразява в представянето на възможностите, предимствата и значението на стандарти със социална насоченост, а вторият се изразява в акцентирането върху социалните аспекти на конвенционалните контролни рамки и модели.

Обучението включва типичния за тематиката стандарт ISO 26000 "Социална отговорност", който представлява методологическа рамка, приложена както за частния, така и за публичния сектор. Представят се основните области, описани от ISO 26000, а именно: управление на организацията, човешки права, трудови практики и взаимоотношения, околна среда, лоялни практики на организацията, въпроси, свързани с потребителите, приобщаване на общността и нейното развитие. Едно от най-големите предимства на стандарта е, че "предоставя хармонизирани, глобално релевантни методически указания за организациите от частния и публичния сектор от всякакъв вид въз основа на международен консенсус сред експертни представители на основните групи заинтересовани страни, и по този начин насърчава прилагането на най-добрите практики в социалната отговорност в световен мащаб". (Open compliance and Ethics Group, OCEG, 2009 cited in Sawyer Larry 2012, p.145)

Освен Стандарт ISO 26000 "Социална отговорност", с познавателна цел се представят и други стандарти със социална насоченост. Като международен стандарт за подобряване на условията на работа се представя SA8000. Представя се значението на семейство стандарти за създаване на системи за управление на околната среда ISO 14 000. За целите на докладване на КСО и особено при потвърждаване достоверността на докладите се акцентира върху използването на стандарти AA 1000.

При разглеждането на конвенционалните контролни рамки, акцент се поставя върху елементи, аспекти и области, които имат значение за насърчаване на корпоративната социална отговорност. Прилагането на този подход дава възможност на студентите за "критично осъзнаване на знанията в областта и връзките между различните изучавани области", изискване, заложено в Национална квалификационна рамка на република България (*Национална квалификационна рамка на РБ, приета с РМС № 96/02.02.2012 г.*)

В обучението по вътрешен контрол най-силно застъпено е изучаването на Моделът COSO 2013 – Интегрирана рамка за контрол (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) "Internal

Control—Integrated Framework, 2013). Анализът на структурата на модела включва идентифициране на социалните аспекти, които са отразени основно в целите на модела и по-силно изразени в някои от компонентите му. Моделът има три основни цели, а именно: оперативни цели, цели свързани с докладването/отчетността и цели свързани със съответствието. Може да се каже, че и трите цели, макар и с конкретна специфика, имат в определена степен и социален характер. И докато оперативните цели имат "вътрешно" за организацията социално значение, то останалите са насочени към обществото. Целите на съответствието са свързани с необходимостта вътрешният контрол да осигурява спазването на различни нормативни и регулаторни изисквания, особено в отрасли и предприятия с обществена значимост, чиито дейности имат конкретно въздействие върху хората и околната среда. Целите, свързани с докладването, претърпяват изменение с новото издание на рамката (2013 година). Докладването вече се разглежда в широк аспект, отвъд контекста на финансовото докладване. Значение придобиват нефинансовото докладване, интегрираната отчетност, съставянето на нефинансова декларация, теми, които представляват нови обекти в обучението по вътрешен контрол и вътрешен одит. Студентите следва да получат разбиране за спецификите и разликите в различните видове отчетност. В това отношение е подходящо в процеса на обучение да се използват анализите, представени от Али Вейсел (Вейсел, 2018, с. 48-56).

От петте компонента на модела COSO, а именно контролна среда, оценка на риска, контролни дейности, информация и комуникация, мониторинг, безспорно "най-социален" е компонентът контролна среда. Това е средата, "която следва да осигури структура и дисциплина за постигането на основните цели на системата за вътрешен контрол", (Институт на вътрешните одитори 2012). Два от принципите, формулирани към този компонент, имат съществено социално значение, а именно: Организацията демонстрира ангажимент за почтеност и етични ценности (Принцип 1) и организацията демонстрира ангажимент за привличане, развитие и задържане на компетентни лица в съответствие с целите (Принцип 4). В процеса на обучението се акцентира на тези принципи от гледна точка на проектирането на системата за контрол, както и от гледна точка на оценка на нейното функциониране от страна на вътрешния одит. Разбира се, значение имат и останалите компоненти на модела. Специално внимание се обръща на необходимостта от процедури регламентиращи КСО или отделни нейни аспекти, защото "В по-широк смисъл контрола и контролните процедури, трябва да се възприемат, като философия на управление". (Жечева-Радева, 2017, Том 1, с. 415). Именно контролната среда и контролните дейности, в т.ч. и контролните процедури, ще изразят реализацията на управленската философия и по отношение на корпоративната социална отговорност.

Други модели, включени в процеса на обучение по вътрешен контрол, макар и по-ограничено, са рамката COBIT 5 (ISACA 2012) и моделът CAF (Common Assessment Framework, CAF).

При анализа на моделите и определянето на техните силни страни се акцентира върху характеристиките за тях социални аспекти, които са предпоставка за осигуряване на устойчиво развитие и насърчаване на корпоративната социална отговорност в организациите.

По отношение изучаването на рамката COBIT 5 (ISACA 2012) целта е да се получи разбиране относно нейната концепцията, която е изцяло базирана на концепцията на заинтересованите страни и удовлетворяването на техните потребности. Визира се т. нар. "каскада на цели", чрез която се търси съчетаване на целите на предприятието с тези на заинтересованите страни, което е силна страна на COBIT 5 от гледна точка на социалната отговорност. Друг учебен акцент е разглеждането на седемте благоприятстващи фактора в рамката COBIT 5, като два от тях са пряко свързани с търсенето на социални ефекти, а именно: факторът наречен "Култура, етика и поведение" и факторът наречен "Хора, умения и компетентности". Важен социален аспект, на който се набляга е фактът, че в COBIT 5 са изпълнени четирите принципа на проекта за устойчиво развитие на ООН за изграждане на институционални рамки, които са подходящи за предизвикателствата на устойчивото развитие (Braga, 2015), а именно подобряване на ръководството, подобряване на системите за измерване, наблюдение и оценка, оценка на ролята на публичните и частните участници и увеличаване устойчивостта на човешките и природните системи (United Nations, 2012 р. 32). За повече детайли относно цялостния анализ на основни концептуални аспекти на COBIT 5 в търсене на съответствие с принципите на институционалното изграждане за устойчиво развитие, виж. (Пейчева, Вейсел, Динева, 2016, с. 276).

Моделът CAF (Common Assessment Framework, CAF) е инструмент за цялостно управление на качеството, разработен от публичния сектор за публичния сектор (European Institute of Public Administration, 2013). Моделът CAF се включва в обучението с представянето на деветте критерия, групирани в две групи. Първата група са критерии (5), т.нар. благоприятстващи фактори, които се отнасят до управленските практики вътре в организацията. Втората група критерии (4) са ориентирани към резултатите и по-конкретно резултатите, свързани с хората в организацията, резултати, ориентирани към гражданите/потребителите, резултати, свързани със социалната отговорност и ключови резултати от изпълнението. Както е видно от структурата на модела той е подходящ за използване при управление и контрол на устойчивото развитие, тъй като е силно социално ориентиран и до голяма степен е в съответствие с концепцията на заинтересованите страни.

Уменията, които придобиват студентите в резултат на обучението по вътрешен контрол се формират с провеждането на практически казуси, състоящи се в разработване на концепции за системи за вътрешен контрол, имплантиране на контроли в ключови процеси и рискови области и др. Знанията получени за корпоративната социална отговорност и нейните отделни аспекти, дават възможност да се търсят и намират комплексни решения, които да удовлетворяват заинтересованите страни.

Корпоративната социална отговорност намира отражение и в обучението по вътрешен одит. Един от основните фокуси, който е част от естеството на работата на вътрешния одит, е управлението. Придобиването на експертни знания в тази област е необходимо условие при подготовката на вътрешни одитори. Именно поради този факт, управлението и бизнес етиката, и по-конкретно основните принципи на корпоративното/организационно управление, екологични (околната среда) и др. защитни мерки, както и корпоративната социална отговорност, заемат важно място в учебния процес.

Акценти се поставят върху потребността от одитиране на корпоративната социална отговорност и възможностите, които може да предостави вътрешния одит, предвид характера и спецификите на неговата функция. Специално внимание се отделя на включването на корпоративната социална отговорност в одитната вселена на вътрешния одит при стратегическото и годишно планиране, както и в обхвата на одитните ангажменти.

За целите на планирането студентите се обучават в необходимостта да разбират дейността на организацията, която е цялостен обект на вътрешния одит. Също така е от значение идентифицирането на заинтересованите страни и взаимоотношенията на организацията с тях. При процесите на планиране вътрешният одит прилага риск-базиран подход, поради което обучението акцентира върху рисковете, съответно тяхното идентифициране, оценяване, приоритизиране. В този смисъл студентите получават знания за различните видове рискове, в т.ч. и социални, екологични, репутационни, конкретни рискове, произтичащи от взаимодействието със заинтересованите страни и др. рискове. Представят се различни методики, като се насърчава прилагането на холистични подходи за обхващане цялостната дейност и ключовите процеси на фирмата, определянето на одитната вселена и включването на корпоративната социална отговорност в нея.

В обхвата на обучение се включва темата за видовете одитни ангажменти. Сред тях присъстват и одит на етиката, одит на организационната култура, одит на корпоративната социална отговорност като цяло. Представя се спецификата на одита на етиката "Терминът "одит на етиката" или за предпочитане "увереност за етиката" не е широко използван в литературата и понякога се бърка с етичен одит. По същество, одит на етиката е систематичен преглед на изразените и скрити етични задълже-

ния на едно предприятие, насочен да оцени доколко добре ръководството се е справило с това портфолио от морални задължения за проверявания период." (Raval, 2015).

Културата на организацията е важна част от нейния живот. Тя отразява ценностното отношение, формирано през годините, прието като наследство, което се предава, наследява, увеличава, обогатява и пази. "Организационната култура е ценностното отношение на сътрудниците към действителността. Тя е резултат от усилията на всички фирмени служители (днес) и на всички поколения фирмени сътрудници (вчера). Организационната култура влияе върху функционирането и развитието на организацията, предимно в дългосрочен план, защото определя устойчивите трудови ориентации на сътрудниците, тя регулира взаимоотношенията чрез система от писани и неписани закони, норми, правила" (Давидков, 2012, с. 160).

Това определение много ясно показва същността на организационната култура, нейното устойчиво развитие и проявление като система. Именно разбирането и прилагането на системния подход е при организацията на фирмената култура, както и при нейното одитиране, следва на намери разширено приложение в обучението по вътрешен контрол и вътрешен одит.

Съществено е влиянието на организационната култура върху всички протичащи в организацията процеси. Затова и одитирането на организационната култура е безспорна необходимост, която не бива да бъде подценявана от вътрешните одитори. Въпреки значимостта на този тип одити, както вече се видя и от цитираните по-горе проучвания, вътрешният одит остава длъжник на своите организации относно това направление.

Списание *Forbes* наскоро нарече културата най-пренебрегвания елемент от одитите, и отбеляза "Одитът на културата хвърля светлина върху основната ДНК на компанията, която дава насоки за вземане на решения, решаване на проблеми и многофункционални комуникационни процеси (Chatterjee, Roth, Witzany, 2015, p. 5).

Проблемът с необходимостта от извършване на одити на организационната култура вълнува и практиците в областта на вътрешния одит. Както отбелязва Анджела Уитцани CIA, QIAL, CRMA "Одитът на културата трябва да се включи във всеки одитен ангажимент, осигурявайки на организацията базова линия за непрекъснато наблюдение и давайки възможност на вътрешните одитори да търсят ранни предупреждаващи признаци." (Chatterjee, Roth, Witzany, 2015, p. 3). Разбира се, това дали одитът на културата в организацията ще е част от всеки ангажимент или ще се извърши като конкретен ангажимент, е въпрос на подход и избор от страна на вътрешните одитори и по-точно на ръководителя на вътреш-

ния одит. От гледна точка на обучението е важно на студентите да се представят именно тези възможни подходи за оценка на организационната култура. Друг важен момент е да получат знания за значението на организационната култура, за рисковете, свързани с нея и меките контроли подходящи за нейното управление. Тези знания са необходими и от вътрешно-одиторска гледна точка, и по конкретно от гледна точка на оценяване на меките контроли, и на цялостното управление на организационната култура.

Обучението относно планиране и изпълнение на конкретен одитен ангажимент включва разглеждането на различни подходи за одитиране, в т.ч. на корпоративната социална отговорност, или отделни нейни аспекти. Възможно е и комбиниране на подходи. Одитът на корпоративната социална отговорност може да се извърши успоредно, едновременно с конвенционален одит, може да бъде приложен и самостоятелно. Например, възможен подход е обект на одита да бъде корпоративната социална отговорност като цялостна дейност, или отделни нейни елементи, и това да бъде извършено в един одитен ангажимент. Друг подход предполага всичко това да се извърши под формата на съпътстващ одит при изпълнение на други одитни ангажименти и т.н. Изборът зависи от много фактори, например нивото на зрялост на организацията, капацитетът на звеното за вътрешен одит, интереса на вътрешните заинтересовани страни и особено на Борда на директорите и т.н..

В обучението по вътрешен одит се включват и вече разгледаните в обучението по вътрешен контрол рамки и стандарти като в случая се интерпретират като инструменти за оценка на корпоративната социална отговорност или отделни нейни аспекти.

Обучението по вътрешен одит включва и изпълнението на практически задачи. При тях студентите в симулационна работна среда интерпретират получените теоретични знания като по този начин придобиват умения в планиране на дейностите по вътрешен одит и изготвяне на различни видове планове, умения за разработване на документация / работни документи и др. Част от тези умения включват и визирането на проблематиката, свързана с корпоративната социална отговорност. Като примери може да се посочат, разработването на стратегически и годишни планове, разработване на одитни планове и програми за одитен ангажимент, разработване на въпросници, в т.ч. и за оценка на меките контроли.

В заключение може да се обобщи, че корпоративната социална отговорност има съществено значение за съвременното управление. Съвсем основателно това е социално значима дейност с голям обществен резонанс. Множеството социални проблеми, очакванията на заинтересованите стра-

ни, в т.ч. обществото като цяло, изискват социално отговорно управленско поведение. Системите за вътрешен контрол и вътрешен одит като част от цялостната система за управление следва да подпомагат социално отговорното поведение в организацията.

Изследването потвърди основната хипотеза за потребност и възможност за включване на корпоративната социалната отговорност в обучението по вътрешен контрол и вътрешен одит. Нещо повече, оказа се, че са на лице множество потребности, обусловени от въздействието на различни фактори, които представляват своеобразна рамка. Тази рамка може да се доразвива и да служи в процесите на актуализиране на учебните програми и учебни пособия. Разширеното включване на корпоративната социална отговорност в програми, учебни пособия, лекции, казуси, задачи ще предостави на студентите съвременни знания и умения. Организирането на съвместни инициативи на университетско ниво и национално ниво, каквато беше кръглата маса, посветена на "Отговорният избор: Обучение, научни изследвания, практики", организирана на 29.11.2017 година в УНСС, ще насърчи присъствието и развитието на корпоративната социална отговорност в учебния процес. Участието и ангажираността на представители от различни университети, специалности, дисциплини, както и представители на бизнеса би довело до реализиране на съществен синергичен ефект в усилията за утвърждаване на отговорния избор в науката, обучението и практиката. Активното включване и на студенти в такива мероприятия чрез различни форми на участие, в т.ч. на игри, концепции и др. ще формира качества и нагласи, които да им помогнат да станат утребни социално отговорни лидери, лидери на промяната.

Референции:

Асенов, Е. (2006), Устойчивото развитие и новата корпоративна отчетност, София.

(Asenov, E. 2006, Ustoychivoto razvitie i novata korporativna otchetnost, Sofia)

Давидков Цв. (2012), Управление на организациите. Поведението в организационен контекст, София, с. 160.

(Davidkov Tsv. 2012, Upravlenie na organizatsiite. Povedenieto v organizatsionen kontekst, Sofia 2012, s. 160)

Динев, М. (2015), Контрол и регулиране в социалното управление, ИК-УНСС, София

(Dinev, M. 2015, Kontrol i regulirane v sotsialnoto upravlenie, IK-UNSS, Sofia)

Китанов, Я., Желязкова В. (2017), Схемите за екологична отчетност и тяхното значение за осъществяването на цялостен финансов контрол над дейността на фирмите, Сборник статии от научна конференция "Проблеми в теорията и практиката на контрола в България през втория програмен период 2014 – 2020 г.", Издателски комплекс – УНСС София.

(Kitanov, Ya., Zhelyazkova V. 2017, Shemite za ekologichna otchetnost i tyahnoto znachenie za osashtestvyavaneto na tsyalosten finansov kontrol nad deynostta na firmite, Sbornik statii ot nauchna konferentsiya "Problemi v teoriyata i praktikata na kontrola v Bulgaria prez vtoria programen period 2014 – 2020 g., IK-UNSS Sofia)

Пейчева, Митева, Харизанова–Бартос (2017), Изследване на потребностите от провеждане на социален одит и прилагане на стандарти за социална и екологична отговорност, Издателски комплекс УНСС, София) (Peycheva, Miteva, Harizanova–Bartos, 2017, Izsledvane na potrebnostite ot provezhdane na sotsialen odit i prilagane na standarti za sotsialna i ekologichna otgovornost, Izdatelski kompleks UNSS , Sofia)

Пейчева М., Вейсел А., Динева В. (2016), Корпоративна социална отговорност – теория, отчетност и одит, ИК АТЛ-50)

(Peycheva M., Veysel A., Dineva, V. (2016), Korporativna sotsialna otgovornost – teoria, otchetnost i odit, IK ATL-50)

Симеонов, О., Ламбовска, М. (2011), Системи за управленски контрол, УИ Стопанство, с. 141.

(Simeonov, O. Lambovska, M. 2011, Sistemi za upravleniski kontrol, UI Stopanstvo, s. 141).

Славова, И. (2013), Корпоративната социална отговорност и публични политики: фокус и тенденции в България, Икономически и социални алтернативи, брой 2

(Slavova, I. (2013), Korporativnata sotsialna otgovornost i publichni politiki: fokus i tendentsii v Bulgaria, Ikonomicheski i sotsialni alternativi, broj 2)

Вейсел, А. (2018), Одиторски ангажменти за изразяване на сигурност относно интегрирани отчети ИК АТЛ-50.

(Veysel, A. 2018, Oditorski angazhimenti za izrazyavane na sigurnost otnosno integrirani otcheti IK ATL-50)

Жечева-Радева, И. (2017), Финансови корекции и контрол по програмата за развитие на селските райони, Сборник с доклади от научна конференция, организирана от Научноизследователски институт при Икономически университет – 17 ноември 2017 г. Том 1, Варна.

(Zhecheva-Radeva, I. (2017), Finansovi korektsii i kontrol po programata za razvitie na selskite rayoni, Sbornik s dokladi ot nauchna konferentsia, organizirana ot Nauchnoizsledovatelски institut pri Ikonomicheski universitet – 17 noemvri 2017 g. Tom 1, Varna)

Национална квалификационна рамка на РБ, приета с РМС № 96/02.02.2012 г.

(Natsionalna kvalifikatsionna ramka na RB, prieta s RMS № 96/02.02.2012 g.)

P7_TA(2013)0049 Корпоративната социална отговорност: отчетно, прозрачно и отговорно бизнес поведение и устойчив растеж

P7_TA(2013)0050 Корпоративната социална отговорност: насърчаване на интересите на обществото и път към устойчиво и приобщаващо възстановяване

Институт на вътрешните одитори в България (2013), Доклад за резултатите, "10 години модерен вътрешен одит в България"

(Institut na vatreshnite oditori v Bulgariya (2013), Doklad za rezultatite, "10 godini moderen vatreshen odit v Bulgaria).

Vasant R. (2015), Information Ethics: Monitoring Morality—Is Assurance of Information Ethics Feasible?, ISACA Journal, Volume 5.

Daykin, T. (2006), The Role of Internal Auditing in Sustainable Development and Corporate Social, The IIA Research Foundation

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), "Internal Control—Integrated Framework (2013)

ECIIA(2015), Non-Financial Reporting: Building trust with internal audit.

European Institutes of Internal auditors (2018), Risk in focus: hot topics for internal audit 2018 a report from European Institutes of Internal auditors

Graciela Braga (2015), CGEIT, COBIT 5 Foundation, CPA, The Time for Sustainable Business Is Now: Leveraging COBIT 5 in Sustainable Businesses, ISACA Journal, Volume 3, 2015

IPPF—Practice Guide, (2010) Evaluating Corporate Social Responsibility/ Sustainable Development;, IIA Institute of Internal Auditors.

Cowan, M., Camfield, H., Stacey English and Susannah Hammond, State of Internal Audit Survey (2014), Adapting to Complex Challenges? Thomson Reuters

Amos N., Sullivan R. (2015) "Managing social standards in global supply chains: risk identification and mapping", Thomson Reuters GRC02673/4-15

Chatterjee, P., Roth, J., Witzany, A. (2015), Global perspectives and insights: Auditing Culture – A Hard Look at the Soft Stuff, The Institute of Internal auditors, Global, Issue 3, 12/2015

Sawyer Larry Sawyer's, Guide for Internal Auditors, Volume 3, IIA, 6th ed 2012 The Institute of Internal Auditors Research Foundation IIA RF, (2014) Internal Audit Around the World—A Perspective on Global Regions

The IIA's Learning system Institute of Internal Auditors (2013)

КОРПОРАТИВНАТА СОЦИАЛНАТА ОТГОВОРНОСТ В ОБУЧЕНИЕТО ПО ВЪТРЕШЕН КОНТРОЛ И ВЪТРЕШЕН ОДИТ

Резюме

Настоящата студия има за цел да изследва потребността от инкорпориране на корпоративната социална отговорност в обучението по вътрешен контрол и вътрешен одит. Представени са и възможностите за включването на тематиката в обучението по вътрешен контрол и одит, като са показани различни подходи, модели и инструменти. Използвани са методите анализ, вторичен анализ, сравнителен исторически метод, метод на системния анализ и др. Резултатите са очертаване на широка рамка от фактори, които пораждат потребности, изискващи включването на корпоративната социална отговорност в обучението по вътрешен контрол и вътрешен одит. Изводите са, че корпоративната социална отговорност следва да бъде включена в учебните пособия и в програмите за вътрешен контрол и вътрешен одит, а в обучението да се прилагат съвременни концепции и подходи.

Ключови думи: корпоративна социална отговорност, вътрешен контрол, вътрешен одит, интегрирана отчетност, етика, организационно поведение, CAF, COSO, COBIT 5, ISO 26000.

JEL: M42, M14, M48

CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY EDUCATION IN INTERNAL CONTROL AND AUDIT

Valeria Dineva*

Abstract

The present study aims to explore the need to incorporate corporate social responsibility into internal control training and internal audit. There are presented the possibilities for inclusion of the subject in the internal control and audit training, showing different approaches, models and tools. Methods of analysis, secondary analysis, comparative historical method, system analysis method, etc. were used. The results are outlining a wide range of factors that generate needs that require corporate social responsibility to be incorporated into internal control and internal audit training. The conclusion is that corporate social responsibility should be included in the teaching materials and internal control and internal audit programs, and modern concepts and approaches should be applied in training.

Key words: corporate social responsibility, internal control, internal audit, integrated reporting, ethics, organizational behavior, CAF, COSO, COBIT 5, ISO 26000.

JEL: M42, M14, M48

* Valeria Dineva, PhD, Assit. Prof., Department of Financial Control, University of National and World Economy, email: deval@mail.bg