

**доц. д-р ПЛАМЕН ПЪЧЕВ**

**ЮГОЗАПАДЕН УНИВЕРСИТЕТ „НЕОФИТ РИЛСКИ“, БЛАГОЕВГРАД**

**РАЗВИТИЕ НА ОДИТА В БЪЛГАРИЯ**

**DEVELOPMENT OF AUDIT IN BULGARIA**

**Associate Prof. Dr. PLAMEN PATCHEV**

**SOUTH-WEST UNIVERSITY "NEOFIT RILSKI", BLAGOEVGRAD**

**Abstract:** The paper analyse in brief the development and the characteristics of the audit profession in Bulgaria. The editor's idea has been just to stress some main aspects of the revival of the audit activity after the reforms in the country after 1989.

In the Balkans, the tradition of accounting doesn't date back too long ago. The auditing profession birth came naturally as a requirement of the new processes undertaken after the 90's. The independent external financial control (as synonymous to the term "independent external audit" wording such as "audit", "independent financial control", "external independent audit" etc. shall be understood) was introduced in Bulgaria back in 1931 by a special Law for the establishment of CPA (certified public accountants) Institution. By this law, at a comparatively early stage of the country's capitalist development the function of independent financial control was introduced. After the end of World War II, Bulgaria was included in the countries under the sphere of influence of the former USSR and the economy became centrally planned. Back in 1948, in the first post-war Law on Accounting, the function of the auditor was revoked, the Institution was closed down and its property nationalized.

The radical change of the economic system since 1989 necessitated the introduction of mechanisms for the management of the newly built market economy. Back in 1991, a new Law on independent financial control was logically restored and, again, by tradition, an Institution of the certified accountants was established.

Accountancy was adopted, which was the second of its kind specialized legislative act in the country's new history after the above mentioned pre-war law. Through this Law, independent financial control was logically restored and, again, by tradition, an Institution of the certified accountants was established.

The "transformation" of the certified chartered accountant's competences in the field of audit is defined in Art. 20 of the Law on Independent Financial Audit. According to this law, a certified chartered accountant acquires the right to sign the Auditor's reports and to express an opinion on the company's financial reports only after he has at least one year of professional experience at a specialized audit firm or at a company of a registered auditor and after he is registered in the special Register of Auditors in Bulgaria. This register is established, maintained, and controlled by ICEA.

Once registered in the Register of their profession, the auditors are granted an individual number and a seal. The names of the respective experts and specialized companies are published in the official gazette of Bulgaria and have the right to work, if such right is not disputed by court proceedings or by other serious professional collisions – one year.

According to latest data (from 2010), 141 companies and 596 physical persons – certified chartered accountants and auditors, registered in ICEA, have the right to carry out independent external financial audit in Bulgaria.

**Keywords:** Bulgaria, Audit profession, History of audit, Rules and low regulations, Competences of auditors, Requirements for the audit profession. Professional organizations, International contacts

Независим външен финансов контрол [1] в България е възникнал още през 1931 г. чрез специален Закон [2] за учредяване на Институция на заклетите експерт-счетоводители. Чрез този Закон

в страната се въвежда - на един сравнително ранен етап на нейното капиталистическо развитие - самата функция на независимия финансов контрол. Тъй като обаче след края на

Втората световна война България е включена в състава на държавите, преминали към сферата на влияние на бившия СССР и въвели централно-планирана икономика, още през 1948 година, в първия следвоенен Закон за счетоводството, функцията на одитора е отменена, а самата Институцията е закрыта и имуществото и - одържавено.

Началото на прехода към плуралистични демокрации и пазарна икономика в Източна Европа бе извършено след разпада на Световната социалистическа система и след конституционното отменяне на ръководната хегемония на комунистическите партии. В България това стана през ноември 1989 г.

Коренната смяна на икономическака система наложи и въвеждане на съответните механизми за управление на новоизграждащата се пазарна икономика. Още през 1991 г. бе приет нов Закон за счетоводството<sup>3/</sup>, който е втори по ред специализиран нормативен акт в новата история на страната след упоменатия по-горе предвоенен Закон. Чрез въпросния Закон логично бива възстановен и независимия финансов контрол и отново по традиция бе учредена и Институция на дипломираните експерт-счетоводители.

Същата година Министърът на финансите утвърди и съответен „Правилник за дипломираните експерт-счетоводители“. За да се осигури приемственост във функцията на независимия финансов контрол бе прието, че всички лица, притежаващи предишен документ за правоспособност на заклет експерт-счетоводител, имат правото да получат и Диплом на експерт-счетоводител по смисъла на новия закон. Такова право имаха към времето на тази регулация обаче само 6 лица в страната, които бяха придобили своята правоспособност през периода 1931-1948 г. Според новия Правилник правото да се придобива квалификацията „Дипломиран експерт-счетоводител“ е легитимирано единствено чрез нарочна

проверка на знанията (изпит). В тази връзка със Заповед на Министъра на финансите от м. октомври 1991 г. Първата изпитна комисия за избор на следващите български дипломирани експерт-счетоводители бе съставена само от чужденци. Нейн Председател бе Пол Рутеман от Великобритания, член на ръководството на Европейската федерация на експерт-счетоводителите, участник Жилберт Желард от Франция – директор в Ордена на експерт-счетоводителите на Франция и секретар – Джон Уорн, консултант в Института на експерт-счетоводителите на Англия и Уелс.

Министерството на финансите покани 20 изтъкнати български специалисти в областта на счетоводството да се явят на изпит пред тази Първа Комисия. Явяват се обаче само 10 от поканените, а успешно на изпита се представят едва 8 от тях.

Веднага след това първите новодипломирани експерт-счетоводители формират и състава на Националната българска изпитна Комисия. До края на 1991 година общото количество дипломирани експерт-счетоводители в България, включващо експертите с дипломи преди 1948 година, новодипломираните от Международната изпитна комисия и такива, сертифицирани от първата българска Национална изпитна комисия, състави 53 души.

В края на годината (на 16 дек. 1991 г.) 38 дипломирани експерт-счетоводители създават първата собствена професионална организация – Асоциация на дипломираните експерт-счетоводители (АДЕС). Тя е регистрирана като Сдружение с нестопанска цел с главна уставна задача „да формира, развива и усъвършенства професията на дипломираните експерт-счетоводители“ [4].

Още със самото си създаване Асоциацията се насочва главно към сертифициране на професионалната компетентност на експерт-

счетоводителите, тъй като за да може да извършва одит по Закон, дипломираният експерт-счетоводител трябва да е вписан в специален регистър, воден от специално създадена за целта институция, да отговаря на определени изисквания и условия и постоянно да ги поддържа. Докато съществува, на Асоциацията са вменени упоменатите функции от държавен орган в лицето на Министерство на финансите. В годината след своята регистрация по линия на Асоциацията са проведени две изпитни сесии и след това до края на 1995 година – още шест, вследствие на които са дипломирани десетки експерти с най-висшата и изискуема по Закон професионална пригодност. АДЕС води и Регистъра на дипломираните експерт-счетоводители с одиторска провоспособност.

През 1994 година Асоциацията издава разработената от български експерти, но с широко отчитане на световния опит брошура „Ръководство за одитиране“, което става първото систематично професионално ръководство за одит в България. Високата степен на интернационализация в дейността на тази структура личи и от факта, че веднага след създаването си Асоциацията установява активни връзки с някои от водещите организации за одит в развитите пазарни икономики – предимно във Франция и Великобритания, участва в Проекти по програма ФАР, организира Международни научни конференции и т.н.

Тъй като през 1996 г. влизат в сила изменения на Закона за счетоводството, в тях- вече в нормативна форма - официално е регламентирано създаването на специална институция – Институт на дипломираните експерт-счетоводители (ИДЕС). Тъй като по Закон на този Институт са възложени същите функции, каквито до този момент доброволно и като нестопанска организация е изпълнявала и АДЕС, в професионалните кръгове и в

ръководството на Асоциацията бива решено всички активи и пасиви на Асоциацията и цялото нейно натрупано до момента ноу-хау да премине до края на 1997 към ИДЕС. Асоциацията бива закрыта доброволно и безкнофликтно с Решение на Софийски градски съд през декемри 1997 г. С този акт всъщност АДЕС се трансформира в нова структура с аналогични функции, която обаче вече съчетава не само доброволната инициатива на членовете, но и законовите постановки.

Учредяването на ИДЕС е предвидено в чл. 53 на допълнения Закон за счетоводството. По Закон целта на тази Институция е да „организира и ръководи методически и методологически дейността на своите членове и на другите експерт-счетоводители и да осигурява упражняването на професията им в интерес на обществото“. Важното значение на Институцията и на професията на одитора за държавата личи от това, че в преходните и заключителни разпоредби на Закона за счетоводството Министърът на финансите се задължава в едномесечен срок след влизането в сила на нормативните поправки, да назначи със своя Заповед временен Председател на ИДЕС, който да подготви учредителното събрание.

Институцията е регистрирана през 1996 г. като Професионален съюз – юридическо лице с нестопанска цел. По Закон в него доброволно членуват дипломирани експерт-счетоводители, след като тяхната квалификация надлежно бъде сертифицирана по определения ред. Структурата на ИДЕС е стандартна за обществена организация – висш орган на Институцията е нейното Общо събрание, което приема Устава, Професионално-етичния кодекс и избира ръководството на организацията. Управителният съвет ръководи ИДЕС в периодите между Общите събрания. Начело на УС бива избран Изпълнителен директор и заместници, които осъществяват оперативното

ръководство. Контролът върху дейността на цялата организация и ръководството и се упражнява от Контролен съвет. Към ИДЕС функционира още Съвет по професионална етика, Съвет по качеството на одиторските услуги и Дисциплинарен съвет.

Понякога ИДЕС има Централна и 4 регионални организации в София. Други 8 негови регионални структури функционират на територията на цялата страна. Регионалните организации си избират собствено ръководство и са независими в своите текущи решения, като спазват обаче Устава на ИДЕС.

Тъй като ИДЕС има представителни функции за професията на експерт-счетоводителите в България, той е основен партньор на сходни съсловни международни организации. Така, той има дългосрочни договорни отношения за делово сътрудничество с Международната Федерация на счетоводителите IFAC (от средата на 90-те години), с организацията „Партньорство за развитие на счетоводството в страните от Югоизточна Европа“ SEEPAD (от 1999 г.), с Международната федерация на експерт-счетоводителите- франкофони FIDEF (от 2002 г.), с Европейската Федерация на счетоводителите FEE (от 2002 г.), с Федерацията на експерт-счетоводителите от средиземноморските страни FCM (от 2003 г.) и с някои други.

По-горе споменахме, че по Закон в България, правоспособни одитори могат да бъдат само дипломирани експерт-счетоводители, регистрирани в съответната институция – в случая ИДЕС.

По тази причина основните насоки в работата на ИДЕС са регулирани подробно в Закона за независимия финансов одит 5/. Въпросният Закон е в сила от началото на 2002 г., макар, че за периода на неговото действие многократно е изменен и допълван. Последните промени са от 2008 г., като сега се обсъждат нови такива [6].

Според последните редакции на Закона за независимия финансов одит, ИДЕС организира и ръководи професионалната дейност на своите членове като за тази цел изпълнява следните функции:

- Организира и провежда изпитите за получаване на Диплома „експерт-счетоводител“;

- Регистрира одиторите, които притежават съответните професионални качества и формална правоспособност;

- Организира и провежда различни курсове и семинари за повишаване на квалификацията на членовете и на всички заинтересовани лица;

- Организира обучения на членовете си чрез взаимодействие с Университети;

- Издава собствено списание, учебни наръчници и научни трудове, тематично свързани с развитие и подпомагане на професията;

- Утвърждава и прилага система за контрол върху дейността на членовете;

- Разработва и усъвършенства правилата за изпълнение на професията;

- Контролира качеството на работата на членовете;

- Изготвя годишен Отчет за цялостната дейност на членовете пред новосъздадената през 2008 Комисия за публичен надзор над одита. Тази Комисия е обществен орган на бюджетна издръжка и всъщност представлява опит на държавата на контролира качеството на одита на най-високо държавно ниво.

Що се отнася до определението на самата одитна дейност, то в България според регламента в нормативната база, „независим финансов одит“ е „одитът на Годишни финансови отчети или Консолидирани финансови отчети, когато това се изисква от действащото законодателство, с изключение на одита на Финансови отчети, извършван от Сметната палата“. От своя страна пък понятието „независим финансов одит“ се определя като „съвкупност от необходими и взаимосвързани процедури, определени от

Международните одиторски стандарти, въз основа на които се изразява независимо мнение относно достоверността във всички аспекти на същественост на финансовите отчети, изготвени в съответствие с българското счетоводно законодателство”.

Понятието „същественост” всъщност изразява целите и принципите на независимия финансов одит. В нормативната база тези цели са формулирани, както следва:

- Изразяване на независимо мнение на финансовото състояние на предприятието;
- Изготвяне на становище по отчетения финансов резултат на предприятието;
- Извършване на експертиза за паричните потоци и промените в тях;
- Анализ на собствения капитал на предприятието и настъпилите промени в него за даден отчетен период (най-често – година).

Резултатът от дейността на регистрирания независим одитор е изготвянето по установен ред на Одиторски доклад. За вида и формата на този документ има предписания в Закона. Освен изискването одиторските доклади да се изготвят в съответствие с Международните одиторски стандарти, то останалите минимални изисквания към тях включват, освен това:

- Въведение, идентифициращо Финансовите отчети – предмет на независимия Одит;
- Описание на обхвата на Одита и стандартите, в съответствие с които той е изготвен;
- Становище на Одитора, което отразява мнението дали отчетите са изготвени вярно, точно и съгласно предписанията;
- Въпроси (неясноти), които Одиторът поставя, без да дава обаче собствено становище;
- Становище за съответствието между Доклада на одитора и представения за одитиране Финансов отчет.

Като изхожда от принципа за експертиза, базирана на „вярна и честна представа” за фактите, данните и обстоятелствата, с които борави в своята дейност, одиторът може да изрази своето експертно мнение по три начина. Той може да изрази „мнение с резерви”, „мнение без резерви” или просто да откаже одиторска заверка на документите, предоставени му от неговия клиент. Последната клауза до голяма степен предоставя професионална свобода на експертното волеизявление на одитора, което го прави зависим единствено от професионалните принципи на професията и нейния висок обществен морал.

Тъй като в българския Закон се дефинира само най-общо понятието „Международни одиторски стандарти”, то по-пряката обвързка с международната одиторска практика може да бъде разглеждана като продължаващ процес на сближаване и нагаждане. Независимо от това обаче в българската одиторска практика се вземат изцяло под внимание постановките на Осма Директива на ЕС за одита (отк 2005 г.), както и са внедрени изискванията на 43 Директива на ЕС (2008 г.) по тази проблематика. Наред с инфилтрирането в нормативната база и в одиторската практика в България на основните предписания по линия на ЕС, в ход е цялостна интеграция между вътрешните подходи с водещите външни „добри практики”. Така, функциониращият към ИДЕС Съвет по професионална етика напр. прилага етичните принципи, приети от Международната федерация на счетоводителите изцяло и без изменения. Тези принципи предполагат един Одитор в България да бъде независим, обективен и безпристрастен, професионално компетентен, да работи конфиденциално, да изпълнява функциите си с необходимото професионално поведение, да бъде

почтен, да познава и прилага професионалните стандарти в работата си и да бъде лично отговорен за изразеното от него мнение. Тъй като обаче в стопанската практика съществуват и Национални счетоводни стандарти, то – както и навсякъде по света – няма тотално припокриване между националните и международни стандарти – също и между понятията „Международни одиторски стандарти“ и съществуващи одиторски практики. Трябва обаче да отбележим, че тенденцията на сближаване както на нормативните документи, така и на практическите подходи, в дейността по идитирането в България е ясно изразена.

Предвид членството на България в Евросъюза в Глама четвърта на Закона са подробно регламентирани условията за придобиване на правото на правоспособност на дипломирани експерт-счетоводители, съотв. на регистрирани одитори от граждани и фирми от държави-членки на ЕС. Законът обаче допуска и дейност като независим одитор на територията на България и на експерти от трети страни.

Всъщност, „трансформацията“ на компетенциите на дипломирания експерт-счетоводител в експерт по одитиране е точно дефинирана в чл. 20 на Закона за независимия финансов одит. Според нормативния текст един дипломиран експерт-счетоводител придобива право да подписва Одиторски доклади с мнение върху Финансовите отчети на предприятието след една година професионален стаж в специализирано одиторско предприятие /одиторска фирма/ или в предприятие, собственост на регистриран одитор и след като той бъде вписан в специален Регистър на Одиторите в България. Както споменахме по-горе, този регистър се създава, поддържа и контролира от ИДЕС.

Следователно, регистрираните по надлежния ред одитори в България могат да упражняват изключителните права на своята професия по три начина

– пряко, чрез работа в специализирано одиторско предприятие или чрез собственост върху такова предприятие.

Включени веднъж в Регистъра на професията си, одиторите получават индивидуален номер и печат. Имената на съотв. експерти и специализираните фирми се публикуват в официалния вестник на българската държава („Държавен вестник“) и имат право да работят – ако това право не бъде оспорено чрез съдопроизводство или чрез други сериозни професионални колизии – една година. Сред изтичането на тази година регистърът се подновява и експертите и фирмите без колизионни случаи в дейността си получават правомощия за дейност и през следващата година и т.н. Междувременно, от регистъра „изпадат“ тези, които нарушат правилата, починат и т.н. В същото време в него се включват новодипломирани и/или новосертифицирани (оправомощени) лица и фирми.

По последни данни за 2010 година, право да извършват независим външен финансов одит в България имат 596 физически лица – дипломирани експерт-счетоводители и регистрирани в ИДЕС одитори [7]. Тъй като в ежегодното публикувания през м. март подробен списък се посочват и номерата на техните регистрации, то от последните данни личи, че в България са издадени общо 664 удостоверения за одиторска правоспособност. Това означава, че за изминалия от публикуването на специалния закон осемгодишен период (т.е. от 2002 до 2010 г.) до този момент около 60 лица са починали, лишени са от правоспособност или са се отказали да упражняват своята правоспособност.

В същата официална публикация са посочени и специализираните одиторски фирми, регистрирани и оправомощени според Закона да извършват одит и да ползват регистрирани одитори като наемни експерти. Тези фирми през м. март 2010 година са 91 при издадени документи за правоспособност общо за

периода от 2002 г. до 2010 г. на 141 фирми. Това от своя страна значи, че и в този случай 50 фирми са прекратили дейността си, лишени са от

правоспособност или не ползват своите законови правомощия за подобна бизнес-активност.

### **ПОЛЗВАНИ ИЗТОЧНИЦИ:**

1/ Като синоними на понятието „независим външен одит“, където то не се употребява така подробно изписано в текста, ще се подразбират формулировки от рода на „одит“, „независим финансов контрол“, „външна независима ревизия“ и т.н.

2/ Вж. „Държавен вестник“, бр. 11 от 1931 г.

3/ Вж. „Държавен вестник“, бр. 4 от 1991 г.

4/ Вж. по-подробно Устав на Асоциацията, ал. 1, чл. 2;

5/ Вж. „Държавен вестник“, бр. 101 от 2001 г.

6/ Вж. „Държавен вестник“, бр. 67 от 2008 г.

7/ Вж. „Държавен вестник“, бр. 21 от 2010 г.