

## **СЪВРЕМЕННИ АСПЕКТИ В РАЗВИТИЕТО НА НЕЗАВИСИМИЯ ФИНАНСОВ ОДИТ В РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ**

*Счита исторически сведения за одита. Даден кратък обзор на развитието на независимия финансов одит в Република България. Обобщени правните аспекти на регулирането на одитната дейност*

Адаптирането на българското законодателство към изграждащата се нова среда на европейските практики е характерно и за нашата държава. То е белязано от прилагането и използването на одита като форма на контрол.

Осъществяването на преход от ревизия към одит е ново предизвикателство от областта на контролната наука.

Интересите на широката общественост в това число на дружествата и фирмите са сблъскването с проблеми относно макроикономическата стабилност, снижаването на разходите, ефективността на производството и икономическата криза. Това поставя сериозни въпроси пред одита у нас. От преосмисляне се нуждае развитието му при тези условия. Установяването на проблемните области, операции и процеси може да се постигне именно чрез одитната дейност. Тя подлага на задължителна проверка и анализ отделни страни от развитието на одитираните обекти. Концепцията за одита от подобна позиция е съществена при съвременните условия.

Ключови думи: одит, независим финансов одит, външен одит, регистриран одитор, ИДЕС.

### **I. Исторически сведения за одита**

Одитът като форма на контрол се заражда още в древността. За това свидетелстват различни научни школи и мнения на автори от цял свят.

В древен Китай още през 700 г. пр.н.е. по време на управлението на династията Чжоу (1122-256 пр.н.е.) е имало специфична длъжност наречена "главен счетоводител". Заемащият длъжността е бил своеобразен гарант за честността и правдивостта при работата на служителите към правителството. Тези служители са разполагали с непосредствен достъп до държавните финанси и до държавното имущество<sup>1</sup>.

В Атина до пети век пр.н.е. са съществували правителствени органи. Те се занимавали изцяло с проверяване на всички длъжностни лица относно дейностите и задачите, за които са били изрично упълномощени.

Старите гърци са имали своя система за публична отчетност и контрол. Те са се събирали всяка година в Акропола да обсъждат резултатите от тази дейност. В Атина по-късно е съществувал трибунал на логистите, който е проверявал финансовите средства на управляващите<sup>2</sup>.

В Римската империя е функционирал самостоятелен орган, наречен "отдел" от специални контрольори. Това били прокурори, квестори и наблюдатели. Тяхната дейност е била насочена към проверка на държавния бюджет, но под зоркото наблюдение на финансист.

Във Великобритания е съществувал специфичен одит. В градовете той бил осъществяван публично и представлявал изслушване на счетоводните отчети, прочетени от така наречените ковчежници. Това се е извършвало в присъствието на управляващите длъжностни лица и граждани. Отчетите за проведения одит на занаятчийските гилдии се изслушвали само от техни членове.

<sup>1</sup> Вж. Герхард, Н. и колектив. Международни одиторски стандарти – системи за вътрешен контрол, Икономика-прес, София, 2009 г., с. 7-9.

<sup>2</sup> Вж. Томов, Й., КР. Крумов. Стопански, финансов и данъчен контрол, първо издание, Академично издателство – Ценов, Свищов, 2007 г., с. 6.

По този своеобразен начин възникнала и се развила практиката на изслушването, която продължила до XVII век, тъй като по онова време една малка част от населението е можело да чете и пише. Самият термин одит произлиза от латински "audio" което означава "слушам".

В древността в Шотландия е бил приет интересен закон. Той съдържа разпоредби, чрез които е било забранено на съсловието от длъжностни лица и работещи в администрацията да заемат място на градски одитор. Това означава, че им било забранено да изслушват и да проверяват.

През 1773 г. в Единбург в специален регистър се вписват имената на първите седем одитори. По-късно техният брой се увеличава на 50. През 1880 г. в същия град е създаден и Институт на експерт-счетоводителите.

В Русия длъжността одитор се появява първоначално в армията. Въведена е от Петър I, който във военен устав от 1716 г. за ранга на воинските чинове причислил и "аудитора"<sup>3</sup>. Това звание било заимствано от Полша, където одиторите били съдии, следователи и лица, които участват в съдебни изслушвания. А самите аудитори са се занимавали с така наречените имуществени спорове в армията.

В отделни случаи отговорността на одитора е била свързана със съвместяване на задължение на прокурор, деловодител и секретар. С въвеждането на военно-съдебната реформа от 1867 г. длъжността на одитора в армията се променя и впоследствие се закрива.

Първоначално ревизията като форма на контрол е била характерна за Русия. Ревизията е разглеждана като система от задължителни контролни действия за законосъобразността, целесъобразността и ефективността на извършеното в предприятията при проверяването стопански и финансови операции, а така също и на правилността на действията на длъжностните лица. Тя е провеждана от ревизори, които са упражнявали държавен контрол.

В първите години на съветската власт вниманието е било съсредоточено към обекти като материална отчетност, фактически наличности, съхранение, разходване и други<sup>4</sup>.

Потребността от ревизия е била неотложна във връзка с непрекъснато нарастващия брой на държавните и кооперативните обекти и опазването на техните средства и активи от посегателства, разхищения и злоупотреби.

През 1930 г. предпочитание се отдава на документалната ревизия и приключва изграждането на ведомствения контрол на основата на ревизия. Впоследствие през 1960 г. – 1970 г. документалната ревизия прераства в комплексна, която е извършвана от различни специалисти, а през 1980 г. и следващите няколко години ревизионната работа е съсредоточена към формирането по райони на низовите организации на ревизионния контрол и обхвата на техните обекти.

Контролно-ревизионните служби са прилагали държавния контрол повсеместно чрез провеждане на инвентаризации, проверка на отчетността на длъжностните лица и други. В този си вид службите са прилагали превантивна, информационна и мобилизираща функция.

Впоследствие се развива одитът. Той се възприема като една своеобразна и независима експертиза на счетоводната отчетност. Чрез нея се съблюдава установеният ред и се осъществява проверка на съответствието на стопанските и финансови операции на основата на законодателството. В същото време се залага и на проверката за пълнота и вярност по отразяване в счетоводните отчети на показателите за дейността на предприятието. На практика това се реализира от Комисията по одиторска дейност при Президента на Руската Федерация и Одиторската палата.

Според мнението на Р.А. Алборов одиторът е високвалифициран специалист, който има право на одиторска дейност по ред, установен от законодателството на Руската Федерация.

Физическите лица, които са преминали през изпити и са получили разрешение могат да се занимават с одиторска дейност. Това е възможно към състава на конкретна одиторска фирма, работейки по трудов договор или самостоятелно<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> Вж. Алборов, Р. Аудит в организациях промъшлености, търговли и АПК, учебное пособие, второе издание преработено и дополнено, Дело и Сервис, Москва, 2000 г., с. 6.

<sup>4</sup> Вж. Андреев, В. Внутренний аудит, учебное пособие, Финансы и статистика, Москва, 2003 г., с. 10-11.

В първите години на 20 век лицата, ползващи счетоводна информация, възприемали балансовият отчет за основен и съществен показател на надежност при всички икономически субекти. Поради това и първоначално одиторите са отделяли особено внимание на данъчната отчетна форма. В същото време се счита, че първото официално регламентиране на одита в САЩ е подготвено през 1917 г. от Американския институт на експерт-счетоводителите.

То е било посветено на финансов одит.

През 1934 г. бил разработен документ, който съдържал някои одиторски процедури, използвани при съвременните условия. Наричал се "Проверка на финансовите отчети от независими одитори"<sup>6</sup>.

## **II. Кратък обзор на развитието на независимия финансов одит в България**

България не изостава от прогресивните тенденции в сферата на одита. В исторически аспект в началото на световната икономическа криза 1929 г. съществуващата тогава организация – Съюз на счетоводителите в България поставя въпроса за изграждането на организация от експерти по подобие на тези в западните страни. Така постепенно възниква идеята за подобен орган и у нас – Институт на заклетите експерт-счетоводители. Разработеният проект става Закон за Института на заклетите експерт-счетоводители, който е приет от обикновеното Народно събрание и е утвърден с Указ номер 24 на негово величество Цар Борис трети от 07.04.1931 г.<sup>7</sup>

Създаването на института на заклетите експерт-счетоводители започва да функционира още същата година като държавен орган, но под контрола на Министерство на финансите.

През 1931 г. негови органи на управление са били Общо събрание, Управителен съвет, Постоянно присъствие, Проверителен съвет и Настоятелство на секция. Единствено Управителният съвет е имал изключителното право да налага санкции на виновните счетоводители. Такива санкции са били<sup>8</sup>.

- писмено предупреждение;
- мъмрене;
- глоба до 2000 лв. в полза на института;
- временно отнемане на правото да бъде експерт-счетоводител;
- завинаги изключване от института.

Прави впечатление, че по-голямата част от посочените санкции са част от състава на административните наказания (глоба, отнемане правото на работа и изключване). Останалите могат да се причислят към така наречените дисциплинарни санкции – писмено предупреждение и мъмрене.

Настоятелствата на секциите са имали право по своя инициатива да внесат разглеждане на случаи, при които техни членове работят против закона, интересите на Института и не изпълняват своите членски задължения в резултат на направени оплаквания.

Основната задача на членовете е била да разглеждат внимателно търговските книги, счетоводната и материалната страна на баланса и да дават безпристрастно преценка по тяхната редовност и по други въпроси, като запазват еднакво интересите, както на страната, която ги е натоварила с тази задача, така и на интересите на публично-правните тела<sup>9</sup>.

Значително по-късно през 1948 г. Институтът прекратява дейността си на основание чл. 50 от Закона за счетоводството и имуществото му е иззето от държавата.

През 1991 г. възстановява функциите си като институция на дипломираните експерт-счетоводители. Именно в Глава осма от тогавашния Закон за счетоводството са регламентираны нейната същност и дейност.

---

<sup>5</sup> Вж. Алборов, Р. Аудит в организациях промъшлености, търговли и АПК, учебное пособие, второе издание преработено и дополнено, Дело и Сервис, Москва, 2000 г., с. 9.

<sup>6</sup> Вж. подробно Герхард, Н. и колектив. Международни одиторски стандарти – системи за вътрешен контрол, Икономика-прес, София, 2009 г., с. 12.

<sup>7</sup> Вж. ДВ, бр. 11, 1931 г.

<sup>8</sup> Вж. чл. 8, Закон за Института на заклетите експерт-счетоводители.

<sup>9</sup> Вж. чл. 7, Закон за Института на заклетите експерт-счетоводители.

Няколко години по-късно през 1996 г. настъпват съществени промени в общественоекономическите условия и се променя нормативната база, регламентираща тяхната дейност. Така на практика претърпява промяна и цялата институция на счетоводителите.

По-късно през 2001 г. е приет отново закон, свързан с одита в България в условия на предприєдиняване и подготовка на България да приеме общите европейски правила.

Законът за независимия финансов одит (ЗНФО)<sup>10</sup> е основен нормативен акт, който урежда статута, правата, задълженията и професията на лицата, занимаващи се с външен одит. Същите вече са наричани независими или регистрирани одитори.

В този смисъл бъдещото състояние на одита в България е част от държавната политика за достигане на европейското равнище на държавното управление. Опитът на България да отразява европейското равнище и най-добрите практики в Европа са показателни чрез реализираните нормативни промени.

### III. Същност и специфика на независимия финансов одит

В Закона за независимия финансов одит (ЗНФО) е отбелязано, че финансовият одит е “независима проверка на годишен или междинен счетоводен отчет и представяне на резултатите от него в одиторски доклад чрез изразяване на одиторско мнение”<sup>11</sup>.

Американската счетоводна асоциация определя одита като “систематичен процес за получаване и оценка на обективни данни за икономически действия и събития, който установява степента на тяхното съответствие на определени критерии и представя резултатите на заинтересованите ползватели”<sup>12</sup>.

Международната федерация на счетоводителите /МФС/, в лицето на Комитета по международна одиторска практика, прави полезно разграничение с издаването на стандарт – “Международен стандарт за ангажимент за изразяване на сигурност”, който е в сила по отношение на доклади, издавани с дата след 31 декември 2001 год<sup>13</sup>. С него се дефинира ангажиментът за изразяване на сигурност, чиято цел е професионалният счетоводител да оцени или измери предмета на този ангажимент, чието изготвяне е отговорност на друга страна, спрямо идентифицираните подходящи критерии и да изрази заключение, осигуряващо на потребителя, за който е предназначено, определена степен на сигурност относно този предмет.

Предмет на ангажимента могат да бъдат данни, системи, процеси или поведение. Може да се възприеме, че терминът “ангажимент за изразяване на сигурност” е идентичен с термина “одит” в по-широк смисъл. Определението за одит, което е дадено в Международен одиторски стандарт 120 “Обща рамка на Международните одиторски стандарти” се отнася до одит на финансовите отчети, чиято основна цел е да даде възможност на одитора да изрази мнение дали финансовият отчет е изготвен във всички съществени аспекти, в съответствие с определена, установена рамка за финансова отчетност<sup>14</sup>.

В дефиницията на комитета на Американската асоциация на счетоводителите одитът е анализиран от позицията на системен процес, чрез който се получават и оценяват обективни доказателства за икономическите събития, за установяване на степента на тяхното съответствие с определени критерии и представяне на резултатите на определени отребители, които са заинтересовани.

“Независимият одитор е правоспособен ревизор, който владее съвършено методологията на счетоводството, както и технологията на финансовия контрол. Възможностите на одитора да заверява ГФО го правят съпричастен в една максимално обективна оценка за финансовото състояние на обекта. В този смисъл одиторът представлява интересите не само на предприятието и неговите акционери, но и на неговите клиенти, на банковите и държавните институции, в глобален аспект и на цялото общество”<sup>15</sup>.

<sup>10</sup> ДВ, бр. 101, 2001 г.

<sup>11</sup> Чл. 2, ЗНФО.

<sup>12</sup> Robertson J. Auditing, Eighth Edition, Irwin, 1998, p. 6

<sup>13</sup> Вж. Становища за одит и етика – ръководство, МФС, Сиела, София, 2003 г., с. 143.

<sup>14</sup> Вж. Становища за одит и етика – ръководство, МФС, Сиела, София, 2003 г., с. 177.

<sup>15</sup> Динев М. контрол в социалното управление, Тракия-М, София, 1999 г., с. 157.

В практиката се приема, че мнението на одитора се основава единствено на резултатите от извършения одит и на неговата професионална и независима преценка за спазване по изискванията на законодателството<sup>16</sup>.

Основавайки се на различните мнения и виждания относно финансовия одит може да се отбележи, че той се разглежда като съвкупност от процедури по събиране на данни от независими лица с цел формиране на мнение за степента на съответствие на финансовите отчети с общоприетите счетоводни принципи и изисквания.

Подобно дефиниране предполага анализирането на одита като оценъчна дейност, която е ограничена до определени параметри, тъй като не се отнася до оценка на самата норма, а до нейното изпълнение.

Следователно одитът не включва регулативни механизми, докато регулирането на поведението на проверяваните обекти или системи е съществен елемент на контролната функция<sup>17</sup>. Това не изключва предприемането на коригиращи въздействия чрез заключението на одитора, но те се осъществяват като част от други механизми, а не като част от самия одит.

В обобщение може да се посочи, че одитът е процес, при който компетентни и независими експерти – регистрирани одитори събират и оценяват счетоводната информация, чрез независимост на проверката. Те изразяват мнение по предварително определени критерии, които са посочени в одиторския доклад на одитора.

#### **IV. Особенности, предназначение и структура на институцията, осъществяваща независим одит**

Независимият финансов одит се извършва от регистрирани одитори, членове на Института на дипломираните експерт-счетоводители.

Институтът на дипломираните експерт-счетоводители (ИДЕС) е организация, която осигурява и регулира упражняването на независима одиторска професия на регистрираните одитори в интерес на обществото, като модернизира и ръководи професионалната дейност на своите членове.

ИДЕС осъществява дейността си на основата на одита, който има препоръчителен характер. Тя е независима институция.

За одитор може да кандидатства всяко лице, което:

- не е осъждано за престъпление от общ характер по глава пета, глава шеста, раздели I, Ia, III и IV и глава седма от особената част на Наказателния кодекс;
- не е лишено от правото да упражнява одиторска професия или дейност или дейности в областта на финансите, счетоводството и одита;
- не е лишено от правото да заема материално-отговорна длъжност<sup>18</sup>.

Структурата на ИДЕС може да се види от таблица 1 (Вж. табл. 1).

**Табл. 1**

	Наименование на органа
Структура:	Общо събрание
	Управителен съвет
	Контролен съвет
	Съвет по професионална етика
	Съвет за контрол по качеството на одиторските услуги
	Дисциплинарен съвет

<sup>16</sup> Вж. Божков, В. Международни стандарти за одит на финансовите отчети, учебно методическо пособие, Абагар, В. Търново, 2003 г., с. 8.

<sup>17</sup> Подобно мнение има Д. Петрова. Петрова, Д. Методологически основи и специфични особености на одита в малките предприятия, Дисертация, София, 2005 г., с. 11.

<sup>18</sup> Вж. подробно изискванията на чл. 15 относно ограниченията за одитор от ЗНФО.

Въз основа на данните е видно, че структурата у нас е изградена като съвкупност от шест различни органа с конкретни компетенции. Това са Общо събрание, Управителен съвет, Съвет по професионална етика, Съвет за контрол по качеството на одиторските услуги и Дисциплинарен съвет.

Техните правомощия са нормативно определени от законодателя и са посочени в разпоредбите на чл. 39 от ЗНФО.

Общото събрание (ОС) е висш ръководен орган на ИДЕС. То приема и допълва устава. Избира членовете на органите на Института на дипломираните експерт-счетоводители.

Управителният съвет (УС) се избира от Общото събрание. Той има представителни функции. Реализира изпълнението на решенията на ОС. Осъществява ръководство по различни задачи на дейността на Института на дипломираните експерт-счетоводители. Приема правила за регионалните организации. Организира научно-изследователската и учебната дейност по въпросите на одита и счетоводството. За извършената дейност в рамките на отчетния период, той се отчита пред Общото събрание.

Контролният съвет се избира също от ОС. Той работи въз основа на Годишен план, разработени правила и процедури. Негова основна задача е да осъществява контрол върху решенията, които Общото събрание взема като колективен орган.

Проверява изпълнението на предвидения бюджет на ИДЕС и дейността на УС. Той противодейства при незаконни и противоуставни действия. Отчита се пред ОС.

Съветът по професионална етика контролира изпълнението на Професионално-етичния кодекс. В одитната дейност одиторите са длъжни да прилагат и да спазват принципите на независимост, почтеност, обективност, професионална компетентност, конфиденциалност и други.

Съветът контролира изпълнението на Професионално-етичния кодекс на ИДЕС и дава предложение за промени в неговото съдържание. Този Съвет има право при откриване на нарушения на разпоредбите на кодекса да сезира Дисциплинарния съвет. Заедно с това отчита дейността си пред ОС.

Работата на Съвета за контрол по качеството на одиторските услуги има специфична насока в сравнение с предходните органи. При предходните органи тя е насочена предимно към организацията, процедурите, технологията и вземането на решения от одитно естество. При Съвета спецификата е свързана с качеството на одиторската работа. Този орган е различен от Комисията за публичен надзор върху дейността на регистрираните одитори.

Членовете на съвета се избират измежду членовете на Института на дипломираните експерт-счетоводители на ротационен принцип. Целта е да не се допусне проверките да се извършват от едни и същи лица, да няма вмешателство и да се постигне безпристрастност и обективност в неговата работа.

Дисциплинарният съвет има право да разглежда констатациите на Съвета за контрол върху качеството на одиторските услуги и на Съвета по професионална етика. Въз основа на констатациите, направени от двата Съвета, членовете на Дисциплинарния съвет могат да съставят актове за установяване на нарушения. Характерно за дейността му е, че разглежда нарушенията и прави предложение за санкции на провинилите се одитори, но само такива, които са членове на ИДЕС.

Апаратът на ИДЕС се състои от ръководни органи и администрация. Съгласно ЗНФО и Устава на ИДЕС, ръководните органи имат следната численост: Управителен съвет – 9 човека, Съвет за професионална етика – 5 човека, Съвет за контрол по качеството на одиторските услуги – 9 човека, Контролен съвет – 5 човека и Дисциплинарен съвет – 7 човека. Администрацията се състои от 7 човека.

Броят на одиторите и предприятията, занимаващи се с независим одит у нас може да се види от фиг. 1 (Вж. фиг. 1).



Фиг. 1

От цифровите данни на фиг. 1 може да се установи, че численият състав на Института на дипломираните експерт-счетоводители към 2009 г. се разграничава на регистрирани одитори и специализирани одиторски предприятия. Това разграничение е нормативно определено и в ЗНФО.

Интересното е, че одиторите в практиката работят предимно самостоятелно. Показателен за това е техният брой, който е 578. Заедно с това одиторите може да упражняват професията в специализирано учреждение, което е регистрирано като дружество. У нас броят на такива учреждения възлиза на 88.

В България задължително се публикува списък с имената на регистрираните одитори, които имат качеството на членове на ИДЕС<sup>19</sup>. Това са лицензирани одитори, които притежават разрешение да упражняват професията.

С подобно действие се пресичат опитите и възможностите различни лица да се представят за правоспособни одитори, които да заверяват балансите на дружествата.

#### **V. Публичен надзор и проверки върху дейността на регистрираните одитори**

Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори е призвана да осъществява периодичен публичен надзор над дейността на одиторите. Той се реализира в съответствие с изискванията на Директива 2006/43/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 17 май 2006 г. относно задължителния одит на годишните и консолидираните финансови отчети.

Комисията за публичен надзор е създадена въз основа на Закона за независимия финансов одит и последващи изменения, приети от Народното събрание през юли 2008 г. (ДВ, бр. 67 от 29 юли 2008 г.).

Тя е колегиален орган и се състои от председател и шестима членове<sup>20</sup>. При отсъствие на председателя, функциите му се изпълняват от член на комисията, определен от председателя за всеки конкретен случай. Председателят и неговите членове се избират от законодателния орган у нас – Народното събрание като мандатът на комисията е четири години. Посочените лица от комисията не могат да бъдат избирани за повече от два последователни мандата.

Целите на комисията, която е постоянно действащ орган, са насочени към:

- повишаване на професионализма на регистрираните одитори;
- утвърждаване на висока степен на обществено доверие;
- регламентиране на законова форма на контрол чрез надзор;
- упражняване на одиторската професия у нас от регистрираните одитори в интерес на обществото.

<sup>19</sup> Вж. ДВ бр. 21 от 20.03.2009 г., където са публикувани имената и районите на всички регистрирани одитори и специализирани предприятия за изминалата 2009 г.

<sup>20</sup> Вж. разпоредбите на чл. 5, ал. 1-6, Правилник за дейността на комисията за публичен надзор над регистрираните одитори, ДВ, бр. 1 от 6 януари 2009 г.

В організаційний аспект следва да се отбележи, че комисията е независим орган, юридическо лице на бюджетна издръжка със седалище в гр. София. Функциите са нормативно регламентирани в Закона за независимия финансов одит и с Правилника за дейността й<sup>21</sup>.

Изрично е упоменато съгласно разпоредбите на чл. 4 от ЗНФО (ДВ, бр. 67 от 2008 г.), че регистрираните одитори и Институтът на дипломираните експерт-счетоводители подлежат на независим публичен надзор.

Поради това комисията осъществява надзор върху дейността на Института на дипломираните експерт-счетоводители и на регистрираните одитори, като:

- утвърждава правилата и процедурите за извършване на проверки за качеството на дейността на одиторите, както и лицата, които участват в проверките;
- приема докладите за резултатите от извършените проверки на дейността на регистрираните одитори и оценява тези резултати по приети от нея критерии;
- провежда разследвания при получени сигнали и предложения от заинтересовани лица за предполагаеми нарушения, както и в други случаи по своя преценка;
- въз основа на резултатите от извършените проверки и разследвания дава задължителни предписания на регистрираните одитори и може да предприеме мерки срещу тях;
- налага наказания в определените от закона случаи<sup>22</sup>.

Въз основа на посоченото може да се приеме, че законодателят вменява на комисията разследваща функция. Комисията провежда разследвания при получени сигнали и предложения от заинтересовани лица за извършени нарушения, както и в други случаи по своя преценка. Тя може да бъде подпомагана и от съответните органи на ИДЕС. Въз основа на резултатите от извършените проверки комисията има право да дава задължителни предписания<sup>23</sup> на регистрираните одитори и да предприема мерки срещу тях.

При изпълнение на задълженията си председателят и членовете на комисията извършват проверки. Те имат право да изискват:

- от проверявания регистриран одитор в определени срокове документи, заверени копия от тях, сведения, справки и друга информация, която е от значение за извършване на проверката;
- в конкретни срокове писмени обяснения по въпроси, свързани с дейността на регистрирания одитор;
- заверени копия на документи, сведения и справки от юридически лица и еднолични търговци извън проверявания регистриран одитор, свързани с проверката;
- от ИДЕС представянето на документи, сведения, справки и друга информация, характерна за правомощията на комисията<sup>24</sup>.

Тя отговаря за изграждането и ефективното функциониране на системата за контрол на качеството над дейността на регистрираните одитори.

През 2009 година контролът по качеството на дейността на регистрираните одитори се осъществи в рамките на правомощията на комисията, определени с чл. 40 а от Закона за независимия финансов одит.

В методически аспект дейността по надзора се извършва чрез прилагане изискванията на утвърдените правила и процедури за контрол върху качеството и на база приетия от комисията задължителен годишен план. В него хронологично са отбелязани проверките, които следва да се извършат през календарната година.

В разпоредбите на чл. 21, ал. 1 от Правилника законово е регламентиран задължителният обхват на контролната дейност във връзка с качеството на дейността над регистрираните одитори. Тя се реализира чрез проверки и обхваща:

- одиторската документация за съответствие с приложимите одиторски стандарти;
- изискванията на Международните одиторски стандарти;
- спазването на етичните норми и изискванията за независимост на одитора;

<sup>21</sup> Вж. изискванията на чл. 2, Правилник за дейността на комисията за публичен надзор над регистрираните одитори.

<sup>22</sup> Вж. чл. 7-8, Правилник за дейността на комисията за публичен надзор над регистрираните одитори.

<sup>23</sup> Вж. чл. 10, ал. 1-2, Правилник за дейността на комисията за публичен надзор над регистрираните одитори.

<sup>24</sup> Вж. чл. 19, Правилник за дейността на комисията за публичен надзор над регистрираните одитори.



– адекватността на времевите и човешките ресурси, употребени за извършване на одита, съобразно обхвата и сложността му;

– правилността на одиторските възнаграждения, получени за одита и други.

При проверката на одиторско предприятие от органите на комисията се наблюдава специфика и определен алгоритъм от действия. В извадката задължително се включват всички одити, проведени от всеки един регистриран одитор, който осъществява дейност от името на специализираното одиторско предприятие. След като приключи съответната проверка от комисията, се пристъпва към изготвянето на доклад<sup>25</sup>. В него е целесъобразно да се отбележат установените резултати и направените констатации.

Оформен по надлежния ред, един екземпляр от него се връчва и на проверяваното лице (регистриран одитор). То следва да се запознае подробно с неговото съдържание, констатации и резултати.

Проверяваният одитор или одиторско предприятие имат право да представят възраженията си по направените в доклада констатации пред комисията в 14-дневен срок от датата на неговото получаване.

От контролно естество интерес представляват констатираните резултати от проведените проверки на качеството за предоставените одиторски услуги от регистрирани одитори и специализирани одиторски предприятия.

За първи път у нас през 2009 г. с участието на инспектори от комисията са извършени общо 216 проверки за контрол на качеството на одиторските услуги за отчетния период. От тях само 64 проверки са на одитори и специализирани одиторски предприятия, осъществяващи дейност от обществен интерес. Проверените одитни ангажименти се отнасят за периода от 01.06.2008 г. до 31.05.2009 г.

Докладите за резултатите от проверките на дейността на регистрирани одитори, извършили одити на предприятия от обществен интерес са приети от комисията, а останалите доклади са приети от Съвета за контрол на качеството на одиторските услуги на ИДЕС.

Съгласно тези доклади и проверките за контрол на качеството на одиторските услуги са дадени конкретни оценки. Те могат да се видят от фиг. 2 (Вж. фиг. 2).



Фиг. 2

Източник: Отчет за дейността на комисията за ПН над регистрираните одитори – 2009 г.

– от данните на фиг. 2 е видно, че оценките, които са дадени от комисията са “А”, “Б”, “В” и “Г”. Разграничението е следното:

– оценка “А” – без съществени пропуски в проектирането и функционирането на системата за контрол на качеството и при изпълнението на одиторските ангажименти;

– оценка “Б” с наличие на несистематични съществени пропуски в проектирането и функционирането на системата за контрол на качеството и/или при изпълнението на одиторските ангажименти;

– оценка “В” с наличие на систематични съществени пропуски в проектирането и функционирането на системата за контрол на качеството и/или при изпълнението на одиторските ангажименти;

<sup>25</sup> Относно доклада и изискванията, свързани с неговото съставяне виж подробен разпоредбите на чл. 21, ал. 3, Правилник за дейността на комисията за публичен надзор над регистрираните одитори.

– оцінка “Г” с наличие на такова несъответствие, което поставя под съмнение проектирането и функционирането на системата за контрол на качеството и/или качеството на изпълнение на одиторските ангажименти.

От направените проверки на качеството на одитната дейност при предприятията от обществен интерес е установено, че 61 % от проверените практики са получили максималната оцінка “А”. На практика това са обекти, в които липсват нарушения и нередности на вътрешния контрол, организацията на одитната дейност и изпълнението на одитния ангажимент. Комисията е дала 39 оцінки “А”.

При 26 % от тях е отбелязала заключение за наличие на несистематични пропуски при изпълнение на одиторските ангажименти. Комисията е определила 17 оцінки, които съответстват на “Б”.

В някои от проверените обекти, тя е поставила 7 оцінки “В”. Става въпрос за 11 % от проверените практики. При тях е констатирала систематични пропуски и нарушения, както в качеството, така и в изпълнението на одиторския ангажимент.

Най-ниската оцінка, която е дадена от комисията е една и е “Г”. Тя заема 2 % от всички изследвани практики. Въз основа на проверените одитори са установени редица слабости при етапите на одита като планиране, изпълнение и приключване на одитния ангажимент. Поради, което и комисията изразява съмнение относно цялата организация на одитната дейност.

Изводът, който може да се направи, е че при повече от половината от проверените одитори се установява наличие на добри практики (61 %). Изпълнените от тях процедури и тестове, използваните одиторски доказателства и одиторската документация са налични и в рамките на правилно разработените. Въпреки това има недотам добри практики. Подобна тенденция е характерна за твърде малък диапазон едва 2 %, а при 11 % от тях състоянието е задоволително.

Комисията е осъществила надзор посредством проверки въз основа на различни критерии – изпълнение на одиторския план, документиране на одиторските процедури, приключване на одиторския ангажимент и други. Част от констатираните нередности и слабости са систематизирани. Те съответстват на проверени одитори и предприятия с открити слабости и нарушения. Представени са в таблица 2 (Вж. табл. 2).

**Табл. 2**

<i>Критерии</i>	<i>Констатирани нередности от комисията:</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
1. Изпълнение на одиторския план	одиторските тестове не обхващат всички ключови твърдения за вярност; не са анализирани последиците от установените грешки; установени недостатъци, свързани както с одита на основните принципи на отчитането и признаването на приходите; няма одиторски доказателства за изпълнени одиторски процедури за анализ и проверка на: отчитането и достоверността на приходите; оцінката на разходите и незавършеното производство по договори за строителство; спазването на счетоводната политика за признаване на приходите; пълнотата и точността на данните за обема на приходите от продажби; не са преизчислявани разходите за амортизации и не е извършено тестване на данъчния амортизационен план; при проверката на паричните средства, вземанията и задълженията в края на периода, не са изискани и получени необходимите писмени потвърждения от трети страни – банки, длъжници, кредитори и адвокати на клиента.

Продължаване на табл. 2

1	2
2. Документиране на одиторските процедури.	едставят се работни документи, които не отговарят на изискванията на МОС 230 "Одиторска документация"; не са отразени целта и характера на извършените тестове; не е регистриран източникът на извадките, базата и методът за подбор на извадките и изчислението на размера им; не са обобщени и оценени резултатите от тестовете, за да се докаже адекватността на одиторските доказателства; не е отразено кой е изпълнил одиторската работа и датата, на която тази работа е била приключена, кой е направил преглед на извършената одиторска работа преди издаването на доклада, датата и обхвата на прегледа.
3. Приключване на одиторския ангажимент	издават се доклади, които не съдържат всички задължителни елементи, съгл. изискванията на ЗНФО и МОС 700 "Одиторски доклади върху финансови отчети"; одитора не изразява становище относно съответствието между годишния доклад за дейността и одитирания финансов отчет за същия отчетен период; заверяват се задължителни елементи на ГФО, които не съответстват по форма и съдържание на МОС; не се оценяват рисковете от съществени неточности, отклонения и несъответствия в резултат на измами; не се извършва оценка на риска от изхода на съдебните процеси върху бъдещите финансови резултати; в докладите за прозрачност липсват данни за базата, въз основа на която се формират възнагражденията на съдружниците, общия обем на приходите, вкл. сумите, получени от услуги, при независимия финансов одит, данъчни консултации и от други услуги.

Въз основа на посоченото в таблицата се подразбира, че инспекторите са открили нередности и нарушения, пряко насочени към дейността на одиторите и специализираните одиторски предприятия. Тези недостатъци са изрично оповестени пред тях.

Интересното е, че досега подобни нарушения не бяха констатирани, тъй като не съществуваше орган, който да притежава разследващи правомощия по отношение на вече осъществен финансов одит у нас. Единствено това бе в правомощията на Дисциплинарната комисия към ИДЕС. Тя не извършва непрекъснати проверки и разследвания.

Констатиранияте слабости показват за съжаление недотам прецизната работа на одитора, неговата ниска степен на отговорност към задължителната документация и отчетност, неоповестяването при формирането на заплащане на сътрудника, неразграничаването на суми от услуги, консултации, одит и други.

Някои от препоръките и предложенията се изразяват в следното<sup>26</sup>.

1. Одиторската стратегия да включва въпроси относно отчетните изисквания, специфични за отрасъла и регулациите, които са от съществено значение за определяне насоките на одита и разработването на подробен одиторски план.

2. Да документират разбирането за всеки аспект от предприятието и неговата среда, включително компонентите на вътрешния контрол, идентифицирането и оценката на рисковете относно съществени неточности, отклонения и несъответствия на ниво финансов отчет, сделки, салда по сметки и оповестявания.

<sup>26</sup> За подробности виж Отчета за дейността на Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори за 2009.

3. Да осигурят събирането на достатъчни и уместни одиторски доказателства за потвърждаване на твърденията за вярност и съгласуване на информацията във финансовия отчет с данните от счетоводната документация.

4. Да изготвят подходящи работни книжа по видове тестове, които да включват анализи на сделките, операциите, салдата и да оценяват резултатите и заключенията от детайлните тестове по същество.

5. Да документират проверките и заключенията относно свързаните лица и отражението върху финансовия отчет, оценката за рисковете от съществени неточности в резултат на измами и оповестените от ръководството последващи събития след датата на баланса.

6. Да усъвършенствуват системата за вътрешен контрол върху изготвянето на одиторските доклади относно определените задължителни елементи на съдържанието им.

Комисията дава възможност на одиторите и специализираните предприятия да отработят нередностите и пропуските, да ги елиминират и по този начин да подобрят своята организация, работа и качество своевременно.

Въз основа на чл. 20 от Препоръката на Европейската комисия (6 май 2008 г.) за външното гарантиране на качеството, посочените лица и структури разполагат със срок не повече от 12 месеца да вземат мерки относно нередностите и препоръките.

По наше мнение акцентът следва да се постави върху установените резултати и получените нередности. Същите следва да бъдат взети под внимание от регистрираните одитори и специализираните одиторски предприятия, тъй като ще се повиши качеството на одитната дейност, на указваните одиторски услуги и ще се затвърди общественото доверие към професията.

Комисията за публичен надзор е новост в организацията на контрола в България. Поради това е възможно да има все още нерешени въпроси, свързани с одиторската практика и одитното законодателство у нас.

Въпреки това е трудно да се премине към по-чести проверки и по-засилени мерки, имайки предвид, че става въпрос за одитна дейност, която се основава на мнение, препоръки и становища за вярното и честното представяне на информацията във финансовите отчети.

В заключение следва да се отбележи, че е необходимо все повече да се популяризира обществената значимост на одиторската професия в България и голяма част от ръководителите и собствениците на обектите да осъзнаят неотложната необходимост от подобни одити, даващи мнение и препоръки за управлението, дейността и бизнеса на предприятията и дружествата им.

#### ЛИТЕРАТУРА:

1. Алборов Р. Аудит в организациях промъшлености, търговли и АПК, учебно пособие, второе издание преработено и дополнено, Дело и Сервис, Москва, 2000 г.

2. Андреев В. Внутренний аудит, учебно пособие, Финансы и статистика, Москва, 2003 г.

3. Божков В. Международни стандарти за одит на финансови отчети, Абагар, Велико Търново, учебно методическо пособие, 2003 г.

4. Герхаурд Н. и колектив. Международни одиторски стандарти – системи за вътрешен контрол, Икономика Прес, София, 2009 г.

5. Динев М. Контрол в социалното управление, Тракия-М, София, 1999 г.

6. Петрова Д. Методологически основи и специфични особености на одита в малките предприятия, Дисертация, София, 2005 г.

7. Robertson J. Auditing, Eighth Edition, IRWIN, 1998

8. Томов Й., Кр. Крумов. Стопански, финансов и данъчен контрол, Академично издателство-Ценов, Свищов, 2007 г.

9. Становища за одит и етика – ръководство, МФС, СИЕЛА, София, 2003 г.

10. Закон за независимия финансов одит, ДВ, бр. 101, 2001 г.

11. Закон за Института на заклетите експерт-счетоводители, ДВ, бр. 11, 1931 г.

12. Правилник за дейността на комисията за публичен надзор над регистрираните одитори, ДВ, бр. 1, 2009 г.

13. Отчет за дейността на комисията за публичен надзор над регистрираните одитори за 2009 г.