

ОСОБЕНОСТИ НА РЕГУЛИРАНЕТО НА ОДИТА

д-р Христо Христов

Summary: Characteristics of Audit Regulation

The report analyses the regulation of audit in Bulgaria as a form of legal control. The legal characteristics of the definition of the audit are reviewed. Different criteria for classification of the audit are elaborated. The audit as financial control is directed to finance and properties with public purpose. Audits are carried out for the purposes of the administrative regulation of business activity. Such regulatory audits are established within different specialized administrative supervision. The audit is one of the key mechanisms of the corporate governance for regulating horizontal, vertical and external conflicts. The auditors contribute significantly for confidence building and for optimal functioning of the markets, especially financial markets.

Key Words: *Audit, Audit Standards, Corporate Governance, Financial Control, Independent Financial Audit, Internal Audit, Regulatory Audit*

ВЪВЕДЕНИЕ

Настоящото изследване ще разгледа различните цели на одита при административноправната регулация на икономическата дейност. Научният труд обсъжда одита като различни форми на специализиран административен контрол.

В § 1, т. 1 от Закона за сметната палата (ЗСМП) одитът се определя като проверката, която включва действията по събиране и анализиране на финансова и нефинансова информация за оценка на управлението на бюджетните и другите публични средства и дейности и на отчетността в одитирания обект с цел подобряването им. Разпоредбата на чл. 2 от Закона за независимия финансов одит (ЗНФО) посочва, че „**независимият финансов одит**“ е съвкупност от необходими и взаимосвързани процедури, определени от Международните одиторски стандарти, въз основа на които се изразява независимо мнение относно достоверността във всички аспекти на същественост на финансовите отчети, изготвени в съответствие с българското счетоводно законодателство. Според чл. 3 от Закона за вътрешния одит в публичния сектор одитът е независима и обективна дейност за предоставяне на увереност и консултиране, предназначена да носи полза и да подобрява дейността на организацията. Той помага на организацията да постигне целите си чрез прилагането на систематичен и дисциплиниран подход за оценяване и подобряване ефективността на процесите за управление на риска, контрол и управление.

Посочените примери илюстрират, че действащото законодателство съдържа различни легални дефиниции на понятието „одит“, което е проява на една от особеностите на регулирането на одита в българското законодателство. Натрупаният опит дава основа да се потърси унифицирането на легалната дефиниция на понятието „одит“, което само да се адаптира към спецификите на съответната контролна система.

1. Одитът – вид юридически контрол

От анализа на действащото българско законодателство, на държавите-членки на Европейския съюз (ЕС) и правото на ЕС може да се направи извод, че по своята правна

същност одитът като контролна форма е вид юридически контрол⁶³⁰. В действащото законодателство разграничаваме различни критерии за класифициране одита като юридически контрол:

1. според основанието за извършване:
 - 1.1. задължителен одит или
 - 1.2. доброволен;
2. според положението на одитора спрямо одитирания:
 - 2.1. външен одит или
 - 2.2. вътрешен одит;
3. според обекта на контрол:
 - 3.1. одит като вид финансов контрол,
 - 3.2. одит като вид административен контрол върху стопанската дейност,
 - 3.3. одитът като елемент на корпоративното управление.

2. Одитът като вид финансов контрол

Одитът като вид финансов контрол има за обект парите и имуществата в рамките на финансовата система (публичните финанси), както и средствата и имуществата с публично предназначение⁶³¹. В българското законодателство са въведени следните видове одитен финансов контрол:

1. Одитен контрол, упражняван от Сметната палата, уреден в Конституцията и Закона за Сметната палата.

2. Одитен контрол, упражняван от Изпълнителна агенция „Одит на средствата от Европейския съюз“, уреден в Закона за вътрешния одит в публичния сектор.

3. Вътрешен одит, изпълняван децентрализирано в публичния сектор, уреден в Закона за вътрешния одит в публичния сектор.

Правото на Европейския съюз урежда следните видове одитен финансов контрол върху финансовата система на Съюза:

1. Одитен контрол, упражняван от Европейската сметна палата, уреден в чл. 285 от Договора за функционирането на Европейския съюз;

2. Одитен контрол, упражняван от вътрешния одит в органите на Европейската комисия, уреден в Регламент (ЕС, ЕВРАТОМ) № 966/2012 на Европейския парламент и Съвета от 25.10. 2012 г. относно финансовите правила, приложими за общия бюджет на Съюза и за отмяна на Регламент (ЕО, Евратом) № 1605/2002 на Съвета.

1) Действащото законодателство позволява някои одитни дейности в рамките на финансовия контрол да бъдат **изнесени извън администрацията чрез аутсорсинг**. Например, съгласно чл. 2а, ал. 2, т. 2 и чл. 28б от Закона за подпомагане на земеделските производители министърът на земеделието и горите със заповед определя за сертифициращ орган, който одитира верността на финансовите отчети и изградената система за контрол в Разплащателната агенция съгласно международните одиторски стандарти и практическите ръководства и инструкции по тяхното прилагане, издадени от Европейската комисия.

Одитният финансов контрол е конституционно установен, като в чл. 91 от Конституцията на Република България се урежда конституционноправният статус на

⁶³⁰ За белезите на юридическия контрол вж. ДЕРМЕНДЖИЕВ, Ив., Д. КОСТОВ, Д. ХРУСАНОВ. *Административно право на Република България. Обща част*. Сиела, София, 2013; НИКОЛОВА, Р. *Медийно аудио- и аудиовизуално право. Административноправни въпроси*. НБУ, София, 2015.

⁶³¹ В този смисъл ДИМИТРОВ, В. *Финансовият контрол като институт на българското финансово право*. Правна мисъл, 2013, бр. 1, с. 48.

Сметната палата. Наред със специфичните финансовоправни закони, общо приложение по отношение на одита като финансов контрол имат Законът за финансовото управление и контрол в публичния сектор и Законът за публичните финанси. В чл. 55, ал. 1 от Закона за сметната палата се препраща конкретно към разпоредбите на глави втора, пета и седма от Административнопроцесуалния кодекс (АПК). По наше мнение и в другите одитни финансово-контролни производства съответно приложение следва да намерят правилата на АПК, доколкото друго не е предвидено в специалния финансовоправен закон. По отношение на административнонаказателните функции, когато такива са предвидени за одитните органи, съставянето на актовете, издаването, обжалването и изпълнението на наказателните постановления се извършва по реда на Закона за административните нарушения и наказания (вж чл. 67 от ЗСМП и чл. 127в от Закона за обществените поръчки).

Одит в рамките на финансовия контрол се осъществява и въз основа на международно признатите одитни стандарти. В допълнителните разпоредби на Закона за Сметната палата в понятието "международно признати одитни стандарти" са определени:

а) одитните стандарти, издадени от Комитета за одитни стандарти на Международната организация на върховните одитни институции - ИНТОСАЙ (ISSAI);

б) Международните одиторски стандарти (International Standards on Auditing), издадени от Борда на Международната федерация на счетоводителите (International Federation of Accountants – IFAC), подходящи за финансов одит при ангажименти с включени допълнителни въпроси, специфични за бюджетните организации в публичния сектор. Стандартите са спецификация, одобрена от призната организация по стандартизация, за многократно или непрекъснато приложение

По силата на чл. 25 на Закона за вътрешния одит в публичния сектор (ЗВОПС), финансовият контрол във формата на вътрешен се реализира съгласно стандартите за вътрешен одит, Етичния кодекс на вътрешните одитори, статута на звеното за вътрешен одит и утвърдената от министъра на финансите методология за вътрешен одит в публичния сектор. Министерският съвет по предложение на министъра на финансите утвърждава стандарти за вътрешен одит в публичния сектор, които съответстват на международните стандарти за вътрешен одит (чл. 48, ал. 1 от ЗВОПС). Министърът на финансите отговаря за разработването и актуализирането на стратегия и единна методология за вътрешен одит в публичния сектор и за одитиране на програми и фондове от Европейския съюз, в това число наръчници и насоки за разработване на статут на звената за вътрешен одит, за утвърждаването на Етичен кодекс на вътрешните одитори.

В регулацията на вътрешния одит се въвежда един специфичен инструмент за вътрешен одит – етичен кодекс, който включва принципи, приложими в професията и практиката по вътрешен одит, както и правила за поведение на вътрешните одитори. Етичният кодекс се прилага както за отделните вътрешни одитори, така и за организациите, които предоставят услуги по вътрешен одит.

Друг специфичен акт, уреждащ дейността на вътрешния одит като вид финансов контрол, е статутът на звеното за вътрешен одит, който е вътрешен акт, подписан между ръководителя на вътрешния одит и ръководителя на съответната организация, който определя целта, правомощията и отговорностите на вътрешния одит.

3. Одитът като вид административен контрол на стопанската дейност

Одит се извършва за целите административния контрол върху стопанската дейност за спазване на нормативни изисквания, които са установени при

административно регулиране на съответната стопанска дейност при условията на чл. 3, ал. 3 и ал. 4 от Закона за ограничаване на административното регулиране и контрола върху стопанската дейност (ЗОАРКСД). Одит за регулаторни (надзорни) цели е предвиден в рамките на различни видове специализирани видове административен надзор:

3.1. одит за регулаторни цели при банков надзор, уреден в Закона за кредитните институции и Наредба № 14 на БНБ за съдържанието на одиторския доклад за надзорни цели и други;

3.2. одит за регулаторни цели във финансовия надзор, уреден например, в Закона публично предлагане на ценните книжа, Кодекса за застраховането, Кодекса за социалното осигуряване и други;

3.3. одит за регулаторни цели в здравеопазването, уреден в Закона за здравето;

3.4. одит за регулаторни цели в храните, уреден в Закона за храните и Закон за прилагане на общата организация на пазарите на земеделски продукти на Европейския съюз, както и приложимите регламенти на ЕС;

3.5. одит за регулаторни цели в енергетиката, уреден в Закона за енергетиката, Закона за възобновяемите енергийни източници, Закон за енергийната ефективност;

3.6. одитът за регулаторни цели в екологията, уреден в Регламент (ЕО) № 1221/2009 на Европейския парламент и на Съвета от 25.11.2009 г. относно доброволното участие на организации в Схемата на Общността за управление по околна среда и одит (EMAS) и за отмяна на Регламент (ЕО) № 761/2001 и на решения 2001/681/ЕО и 2006/193/ЕО на Комисията и други.

Правното положение на органите за проверка, сертификация, верификация, оценка на съответствието в регулирани и нерегулирани области е уредено в Закона за националната акредитация на органи за оценяване на съответствието.

Наред със специалните административни закони, общо приложение по отношение на одита като административен контрол има Законът за ограничаването на административното регулиране и контрол на стопанската дейност. По наше мнение и в другите по отношение на одита за регулаторни цели съответно приложение следва да намерят правилата на АПК, доколкото друго не е предвидено в специалния закон, установяващ специалния административен надзор. По отношение на административнонаказателните функции, когато такива са предвидени за одитните органи, съставянето на актовете, издаването, обжалването и изпълнението на наказателните постановления се извършват по реда на Закона за административните нарушения и наказания (ЗАНН).

4. Одитът – механизъм за корпоративно управление

Одитът е един от основните механизми на корпоративното управление, чрез който се регулират както хоризонталните конфликти (между контролиращи собственици и неконтролиращи лица), така и вертикалните конфликти (между собствениците и ръководството) и външните конфликти (между собствениците и външните лица, предоставили ресурси – служители, кредитори, облигационери, местните общности). Приносът на одиторите за изграждане на доверие, че пазарите, особено финансовите пазари, функционират оптимално е голям. Външните одитори играят важна роля в корпоративното управление, с оглед на създаването на гаранция, че информацията, предоставена от стопанските организации в техните финансови отчети, представлява "вярна и честна представа" за тяхното финансово представяне и позиция. С изразяване на своето независимо мнение по сметки те предоставят увереност както на акционерите, така и на пазара като цяло по отношение на

качеството и надеждността на финансова информация⁶³². В действащото законодателство разграничаваме:

4.1. Външен независим финансов одит, уреден в Закона за счетоводството, Закона за независимия финансов одит и Търговския закон, по решение на органите на организацията или по силата на стандарти, въведени чрез саморегулация или метарегулация.

4.2. Вътрешен одит, установен по решение на органите на организацията, по силата на стандарти, въведени чрез саморегулация или метарегулация, като в някои стопански организации с по-сложни и рискови дейността има и нормативни изисквания, предвидени в Закона за кредитните институции, Кодекса за застраховането, Кодекса за социалното осигуряване и нормативните актове, регулиращи дейността на публичните дружества.

4.3. Одит за сертификация на системи за управление, въведен по решение на органите на организацията при спазването на ISO стандарти.

5. Особенности на външния финансов одит

Външният финансов одит може да има различни обекти на контрол:

1) Одит на финансови отчети - уреден в Закона за счетоводството, Закона за независимия финансов одит и Търговския закон, по решение на органите на организацията, по силата на договор с трети лица или по силата на стандарти, въведени чрез саморегулация или метарегулация.

2) Проверки на плана за преобразуването – арг. чл. 262л, 262м, 264в от Търговския закон⁶³³.

3) Проверка на капитала – чл. 262ф от Търговския закон.

4) Проверки на годишните отчети по искане на акционерите – чл. 251а от Търговския закон и чл. 118 от Закона за публичното предлагане на ценни книжа.

5) Проверка на прогнозна финансова информация⁶³⁴ - по решение на органите на организацията, по силата на договор с трети лица или по силата на стандарти, въведени чрез саморегулация или метарегулация;

6) Верификацията на разходите е процес на проверка на съответствието и допустимостта на дейности и разходи при изпълнението на одобрени проекти и сключени договори. Верификацията включва финансов, технически и физически контрол на дейностите по проекта, който се осъществява чрез два вида проверки: документална проверка и проверка на място⁶³⁵.

7) Договорени процедури – уредени по решение на органите на организацията и по договор с трето лице. Международните стандарти, издавани от Международната федерация на счетоводителите (IFAC), по-конкретно Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одит и преглед на историческа финансова информация 3000 (МСАИС 3000) или Международен стандарт за свързани по съдържание услуги, Ангажимент за извършване на предварително

⁶³² Вж. COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT Corporate Governance in Financial Institutions: Lessons to be drawn from the current financial crisis, best practices Accompanying document to the GREEN PAPER Corporate governance in financial institutions and remuneration policies {COM(2010) 284 final}.

⁶³³ Виж също и ХРИСТОВ, Вл., Т. ПОПТОЛЕВ. *Практически аспекти на определяне на адекватното съотношение на замяна при преобразуване на търговските дружества*. ИДЕС, 2009, бр. 7, с. 36 – 47.

⁶³⁴ Вж. ИСС 3400, „Верификация на финансова информация“, КОСТОВА, С. *Особености при проверка на прогнозна финансова информация*. ИДЕС, 2009, бр. 6, с. 24 – 32.

⁶³⁵ За верификацията вж. БОЖКОВ, В. *Безвъзмездните средства по фондовете и програми на ЕС – условия за изразходване, отчитане и одит*. ИДЕС, 2011, бр. 5, с. 48.

съгласувани процедури по отношение на финансова информация 4400 (МСССУ 4400 - бивш МОС 920).

В чл. 2 и чл. 5, ал. 3 от ЗНФО се предвижда пряко приложение на Международните одиторски стандарти (МОС) като „база за проверка“, за извършване на одит. Документирането на независимия финансов одит и процедурите по изпълнението му следва да се извършват в съответствие с МОС (арг. чл. 11 от ЗНФО). В литературата се поддържа становището, че в нашата страна МОС са задължителни за спазване. Техните правила имат непосредствено действие в България⁶³⁶. Регистрираните одитори при осъществяване на независим финансов одит спазват Етичния кодекс на професионалните счетоводители, приет от Международната федерация на счетоводителите (чл. 7 от ЗНФО). Съгласно ЗНФО от 1 юли 2003 г. в Република България са приложими Международните одиторски стандарти, които са приети от Международната федерация на счетоводителите (МФС)⁶³⁷. МОС са израз на международно призната добра одиторска практика. Те са кодификация на норми, създавани в продължение на десетилетия по чисто емпиричен път и впоследствие получили подкрепата на научните методи⁶³⁸. Тези стандарти не зависят от местното търговско, счетоводно или данъчно законодателство на страната, в която се прилагат⁶³⁹.

Особеност в регулирането на режима на независимия финансов одит са правното положение на регистрирания одитор, одиторската правоспособност и контрола на одиторската дейност. Институтът на дипломираните експерт-счетоводители и Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори, формират „обща система за надзор“⁶⁴⁰ над регистрираните одитори⁶⁴¹.

5.1. Институтът на дипломираните експерт-счетоводители осигурява упражняването на независимата одиторска професия на регистрираните одитори в интерес на обществото като израз на саморегулация. Институтът на дипломираните експерт-счетоводители организира и ръководи професионалната дейност на своите членове. Общото събрание приема устав, избира председател на Института на дипломираните експерт-счетоводители (ИДЕС), членове на органите му. Уставът на ИДЕС, който се приема от Общото събрание, има важно устройствено значение за регулирането на независимия одит. По отношение на производството, свързано с придобиването на одиторска правоспособност, субсидиарно приложение следва да намери и АПК. Административно-наказателните функции на органите на ИДЕС следва да бъдат реализирани по реда на ЗАНН.

5.2. Публичният надзор над дейността на регистрираните одитори се осъществява от Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори⁶⁴². Правомощията на Комисията могат да бъдат обособени в две групи: 1) самостоятелни, и 2) съвместни. Съвместните Комисията изпълнява заедно с ИДЕС. Съвместни задачи са: 1) придобиването на правоспособност на законов одитор и 2) организиране и

⁶³⁶ В този смисъл ЗЛАТКОВ, Ив. *Относно одитирането на отчетите за усвояване на средствата по европейските фондове*. ИДЕС, 2010, бр. 7, с. 45.

⁶³⁷ За допълнителна информация Международната федерация на счетоводителите (IFAC) вж. <https://www.ifac.org/>.

⁶³⁸ Така СВРАВКО, Ан. *Новата история на одита в България*. Цит. съч., с. 38.

⁶³⁹ Вж. за съвременния дебат за одиторските стандарти и тяхната актуална задача във ВУЧЕВА, Хр. *Размисли за новите изисквания към законовия одит*. ИДЕС, 2011, бр. 6, с. 44 – 45.

⁶⁴⁰ ВУЧЕВА, Хр. *Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори*. Цит. съч., с. 27.

⁶⁴¹ ВУЧЕВА, Хр. *Новите изисквания спрямо качеството на одита на годишните финансови отчети*. ИДЕС, 2008, бр. 5, с. 22 – 25, също и ВУЧЕВА, Хр. *Размисли за новите изисквания към законовия одит*. ИДЕС, 2011, бр. 6, с. 47 – 48.

⁶⁴² Вж. ТЮРКЕР, М. *Системата за публичен надзор – функции, приоритети и очаквания*. ИДЕС, 2009, бр. 4, с. 60 – 71; ВУЧЕВА, Хр. *Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори – нова бюрокрация или реална обществена потребност*. ИДЕС, 2009, бр. 5., с. 24 – 29.

осъществяване на контрол по качеството на одита на годишните финансови отчети. ЗНФО определя персоналният обхват на независимия публичен надзор. В него са включени: 1) регистрираните одитори и 2) Институтът на дипломираните експерт-счетоводители (вж. чл. 4 от ЗНФО). Проверките на органите на Комисията обхващат преглед на одитната документация, доказваща, че одиторът е работил професионално и е спазил прилаганите МОС, етични норми и изисквания за независимост на одитора, както и специалните регулаторни изисквания, когато има такива⁶⁴³. Регулаторната дейност на Комисията се осъществява по реда на Административнопроцесуалния кодекс, а нейните административнонаказателни функции – по реда на ЗАНН.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В заключение, можем да обобщим, че различните приложения на одита като вид юридически контрол определят особеностите на неговата правна регулация. Одитът се извършва от специализирани органи, служители и професионалисти, чиито правни статuti са предмет на специално регулиране. Съществена особеност представлява и регламентацията на процедурите, по които се осъществява одитът: 1) законова регламентация и 2) международни одитни стандарти. Независимият финансов одит е предмет на саморегулация чрез ИДЕС под публичен надзор.

д-р Христо Христозов е хоноруван преподавател в Юридическия факултет на Великотърновския университет „Св. св. Кирил и Методий”, E-mail: hristo@hristozov.com.

⁶⁴³ ВУЧЕВА, Хр. Пак там, с. 28.