

СЪВРЕМЕННИ АСПЕКТИ В РАЗВИТИЕТО НА НЕЗАВИСИМИЯ ФИНАНСОВ ОДИТ В РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ

Главен асистент доктор Надежда Цветкова

катедра “Стопански и финансов контрол”

Стопанска академия „Д. А. Ценов” гр. Свищов

Резюме:

След приемането на България за член на европейската общност сме свидетели на непрекъснати промени на законодателството в областта на контрола, одита, счетоводството и други научни направления.

Съвременните промени в областта на контрола и в частност на одита променят изцяло визията и целите на контролните органи. Те вече не упражняват всеобхватен и непрекъснат контрол, каквито бяха финансовите ревизори, а одит който дава съвети, консултира при необходимост и своевременно подпомага дейността на одитирания обект. Въз основа на независимия одит се получава обективна и качествена информация относно състоянието на обекта, възможностите за нарушения и ефективния вътрешен контрол.

Следва да се отбележи, че в България все повече е необходимо да се популяризира обществената значимост на одиторската професия 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.

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

JEL класификация: G 28

Contemporary Aspects of the Development of the Independent Fiscal Audit of the Republic of Bulgaria

Head assistant Nadezhda Tsvetkova, Ph.D.
Department of Economic and Financial Control
“D.A.Tsenov” Academy of Economics – Svishtov
Republic of Bulgaria

Abstract:

We are witness-another science directions as well of legislation in area of control, audit, accounting, of continual changes for a member of the european community after accepting Bulgaria.

The contemporary changes in the area of the control and in the effect of the audit change exclusively the vision and the goals of controls organs. They already do not exert wide

Надежда Цветкова

and continual control, were examiner finances, a consults an audit that gives leads of necessity, in due course as well tides an activity entity over.

Based on the independent audit the choice information on the state of the entity as well goes on objective, the opportunities for the violated the effective internal control as well.

You followed to be marked that in Bulgaria always more are needed for public importance of this occupation to be popularized for major part as well of the heads and their owners of the entities should recognize instant need of the likes одити, their business of the enterprises and their families as well give opinion and recommendations for the operation, the activity.

Key words: an audit, an independent fiscal audit, an international audit, an auditor registrant.

JEL: G 28

Въведение

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 е сблъскването с проблеми относно макроикономическата стабилност, снижаването на разходите, ефективността на производството и икономическата криза. Това поставя сериозни въпроси пред одита у нас. При тези условия развитието му се нуждае от преосмисляне. 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.

С настоящата студия се поставя за цел изследване появата и развитието на независимата одитна дейност в България. За да се докаже наличието или отсъствието на една такава хипотеза, ще бъде направен кратък исторически обзор от нейното създаване до наши дни.

Въпросите за историческия обзор у нас дават основание да се посочи, че одитната дейност се заражда още в древността и по-късно се утвърждава като отговорна, лицензирана и независима дейност.

Надежда Цветкова

В първа точка са изследвани историческите сведения за одита. Става въпрос за неговото зараждане като осъзната дейност, наложена от практиката на различните обекти.

Във втора точка са разгледани съвременните идеи за одита у нас, при наличието на първия орган – Института на заклетите експерт-счетоводители. Дефинирани са основните насоки в развитието и са анализирани правомощията му.

Същността и спецификата са изследвани в трета точка от настоящата студия от позицията на контролна и независима дейност.

Предназначението и структурата на институцията на регистрираните одитори са анализирани в четвърта точка. Обект на съществено внимание е Институтът на дипломираните експерт-счетоводители (ИДЕС) като специфичен колективен орган в областта на одитната работа.

Публичният надзор върху дейността на одиторите намира място в пета точка от студията. Акцентът е поставен върху извършените проверки, резултатите от тях, както и аспектите на сътрудничество с Германия, Франция, Англия, Уелс, Гърция, Швейцария и други страни в областта на надзора и контрола.

Направено е сравняване на независимия финансов одит у нас със страна, която развива одита, но не е приета в ЕС. Това е Република Албания, с открояване на приликите и разликите между двете страни.

Извършените промени през 2001 г. и промените в областта на контрола след приемането на нашата страна в ЕС дават нов тласък в неговото развитие и обновяване с европейските практики.

1. Исторически сведения за одита

Одитът като форма на контрол се заражда още в древността. За това свидетелстват различни научни школи 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

Надежда Цветкова

работата на служителите към правителството. Тези служители са разполагали с непосредствен достъп до държавните финанси и до държавното имущество.¹

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.²

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.

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 съдържал 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

¹ Герхард. Н. Международни одиторски стандарти – системи за вътрешен контрол, ИКОНОМИКА-ПРЕС, София, 2009 г., с. 7-9.

² Томов, Й., Крумов, К. Стопански, финансов и данъчен контрол, първо издание, Академично издателство – Ценов, Свищов, 2007 г., с. 6.

Надежда Цветкова

„аудитора”.³ Това звание било заимствано от Полша. Там одиторите били съдии, следователи и лица, които имат единствена задача – да участват в съдебни изслушвания. А самите аудитори са се занимавали с така наречените имуществени спорове, възникващи 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. Те са свързани със законосъобразността, целесъобразността и ефективността при проверяваните стопански и финансови операции, а така също и по отношение 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.⁴

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.

³ **Алборов, Р.** Аудит в организациях промъшлености, търговии и АПК, учебно пособие, второе издание преработено и дополнено, Дело и Сервис, Москва, 2000 г., с. 6.

⁴ **Андреев, В.** Внутренний аудит, учебно пособие, Финансы и статистика, Москва, 2003 г., с. 10-11.

Надежда Цветкова

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 проф. Р. А. Алборов одиторът е висококвалифициран 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.⁵

В първите години на 20 век лицата, ползващи счетоводна информация, възприемали балансовия 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 финансовия одит.

През 1934 г. бил разработен документ, който съдържа някои одиторски процедури, използвани при съвременните условия. Наричал се „Проверка на финансовите отчети от независими одитори”.⁶

Същинското развитие на одита се наблюдава в щата Ню Йорк. Специфичното е, че одиторската дейност се провежда от лица, които са имали професията на счетоводители. Те са завършили своето образование само в университета на града и по-късно, за да упражняват професията са придобили **лиценз** за практикуване.

Значително по-късно одитът като съвременна дейност в Америка се повлиява от идеите и вижданията на учения Рой Адамс. Неговата научна теория е нетрадиционна. Според нея подписът при одитната дейност служи като гарант на одитора, но само при наличието на следните **условия**:⁷

⁵ Алборов, Р. Аудит в организациях промишлености, търговии и АПК, учебно пособие, второе издание преработено и допълнено, Дело и Сервис, Москва, 2000 г., с. 9.

⁶ Герхард, Н. Международни одиторски стандарти – системи за вътрешен контрол, ИКОНОМИКА-ПРЕС, София, 2009 г., с. 12.

⁷ Адамс, Р. Основи на одита, перевод с англ. проф. Я.В. Соколова, Москва, Аудит, Юнити, 1995 г., с. 7.

Надежда Цветкова

1. Честност и добросъвестност на одитора.
2. Професионализъм.
3. Независимост.
4. Разбиране.

Така формулираните условия се явяват основа за работата на одитора. Той не може да работи своята професия без да притежава тези нравствено-етични качества. На практика се явява човек, който е професионалист в своята работа, разбира от тънкостите в професията, но и преди всичко е добър лекар, тъй като одиторът не познава в детайли своя пациент (бъдещото предприятие или търговско дружество, подлежащо на одит).

Не случайно на одитора може да се гледа като на лице, без което не може работата на едно предприятие. По отношение на последствията, работата на аудитора може да бъде сравнима само с тази на лекаря и юриста, макар той самият да не е такъв.

8

Ако внимателно се разгледат тези термини, ще се установи, че практически не става въпрос за определена методика или алгоритъм при проверките, а за конкретни понятия. Те са етични качества при одитната дейност от страна на одитора. За него са основни, съществени и могат да влияят върху обективното осъществяване на одитната дейност.

Въпросът, свързан с историческите сведения за одита, дава основание да се посочи, че той се заражда в зората на човешката дейност в страни като Китай, Гърция, Англия, Шотландия, Русия и други, като извървява труден път на развитие през отделните държави. Той е белязан с множество промени под формата на актове, решения и инструкции на правителствата, както и стандарти за контролна дейност. В крайна сметка **одитът** се утвърждава като една древна дейност, която първоначално е свързана с **изслушванията** от определени органи. По-късно тези изслушвания прерастват в **отговорна** и **екипна дейност** със своите приноси в областта на контрола, счетоводството и бизнеса. Той непрекъснато търпи усъвършенстване в една или друга посока. Това обновление е повлияно от модела на развитие в съответните държави и съществуващата трансформация от слушател-счетоводител-одитор.

⁸ Адамс, Р. Цит. съч. с. 8.

2. 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 от 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. Той е приет от обикновеното Народно събрание и е утвърден с Указ №24 на негово величество Цар Борис III от 07.04.1931 г.⁹

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

За да се придобие обективна представа за тази дейност е необходимо да се обърне внимание на неговата роля. През 1931 г. органите му на управление са били Общо събрание, Управителен съвет, Постоянно присъствие, Проверителен съвет и Настоятелство на секция. Това, което представлява интерес за контролната наука е, че единствено Управителният съвет е имал изключителното право да налага **санкции** на провинилите се счетоводители. Такива санкции са били:¹⁰

- 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 при направени оплаквания по своя инициатива да внесат за разглеждане случаи, при които техни членове работят против закона, интересите на Института и не изпълняват своите членски задължения.

⁹ Вж. ДВ, бр. 11, 1931 г.

¹⁰ Вж. чл. 8, Закон за Института на заклетите експерт-счетоводители.

Надежда Цветкова

Основната задача на членовете е била внимателно да разглеждат 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.¹¹

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 регламентирани нейната същност и дейност.

Няколко години по-късно през 1996 г. настъпват съществени промени в общественно-икономическите условия и се изменя 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 предприсъединяване и подготовка на България да приеме общите европейски правила.

Законът за независимия финансов одит (ЗНФО)¹² 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.

Независимият финансов одит възниква в отговор на определени обществени и социални процеси, като функция на обществото във връзка с потребността от проверка на водените счетоводни книги и регистри.

Следователно одитът става неотменна част от бизнеса,¹³ с който се ръководи и подпомага неговата дейност. На практика това е **ориентир**, доколко са реализирани тези действия в предприятието и дружествата, правилни ли са и как това кореспондира с действителната същност.

В този смисъл бъдещото състояние на одита в България е част от държавната политика за достигане на европейското равнище на държавното управление. Опитът на

¹¹ Вж. чл. 7, Закон за Института на заклетите експерт-счетоводители.

¹² ДВ, бр. 101, 2001 г.

¹³ Одитът като неотменна част от бизнеса е разработен от Ж. Бонев. **Бонев, Ж., Христова, Т.** Независимият финансов одит в България, юбилейна научна конференция, 30 години катедра „Финансов контрол“, УНСС, 2006 г., сборник от доклади, част II, с. 174.

Надежда Цветкова

България да отразява европейското равнище и най-добрите практики в Европа са показателни чрез реализираните нормативни промени.

3. Същност и специфика на независимия финансов одит

3. 1. Същност на одита

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**.”¹⁴

Независимият одит се извършва от орган, който е външен за органите на управление на проверяваното дружество или предприятие. Посредством него е възможно да се осигури своевременен контрол върху решенията и дейността на ръководството. Той позволява да се направи една обективна оценка на качеството на управление на проверяваното дружество.

С неговото прилагане се подпомагат действията на различни органи, които имат съмнения относно начина, по който се ръководи и следва да се добие представа за дейността на обекта или част от него.

Независимият одит е консултантска дейност. Тя съдейства за подобряване дейността на дадено предприятие като подпомага ръководителите на дружества при идентифициране, оценяване и управление на рисковете. Освен това, независимият одит дава обективна оценка за ефективността на системата за вътрешен контрол. Заедно с това препоръчва мерки за подобряването ѝ.¹⁵

„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

¹⁴ Чл. 2, Закон за независимия финансов одит.

¹⁵ Цветкова, Н. Независим финансов одит, Европринт, Видин, 2010 г., с. 18.

Надежда Цветкова

неговите клиенти, на банковите и държавните институции в глобален аспект и на цялото общество.”¹⁶

В практиката се приема, че мнението на одитора се основава единствено на **результатите** от извършения одит и на неговата професионална и независима **преценка** за спазване изискванията на законодателството.¹⁷

Одитът не включва регулативни механизми, докато регулирането на поведението на проверяваните обекти или системи е съществен елемент на **контролната функция**.¹⁸ 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.

Одитът според Международен одиторски стандарт 120 „Обща рамка на Международните одиторски стандарти” се отнася до 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.¹⁹

Той може да се дефинира и като **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 заинтересовани потребители.²⁰

Основавайки се на различните мнения и виждания относно финансовия одит у нас може да се определи неговата **специфика**:

На първо място. 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.

На второ място. **Системен процес**, чрез който се получават и оценяват обективни доказателства за икономическите събития на одитираното дружество.

На трето място. **Оценъчна дейност**, която е свързана с даване на обективна оценка за качеството на управление на проверяваното предприятие.

¹⁶ Динев, М. Контрол в социалното управление, Тракия-М, София, 1999 г., с. 157.

¹⁷ Божков, В. Международни стандарти за одит на финансовите отчети, учебно методическо пособие, Абагар, В. Търново, 2003 г., с. 8.

¹⁸ Това мнение принадлежи на Даниела Петрова. Петрова, Д. Методологически основи и специфични особености на одита в малките предприятия, София, 2005 г., с.11.

¹⁹ Становища за одит и етика – ръководство, МФС, СИЕЛА, София, 2003 г., с. 177.

²⁰ Robertson, J. Auditing, Eighth Edition, IRWIN, 1998, p.6

Надежда Цветкова

На четвърто място. Изразяване на мнение относно водената отчетност в обекта, което влияе върху бизнеса, доколкото върху него се изграждат стратегии на поведение в областта на контролната наука.

На пето място. Проверяване и заверяване на годишните финансови отчети на одитираните обекти.

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 дават обективна оценка за обекта, който се проверява. Същите изразяват **мнение** по предварително определени критерии, които са посочени в техния одиторски доклад.

3. 2. Сравняване на одита в България с одита в Албания

Албания е страна, която постепенно върви по пътя на евроинтеграционните процеси. Тя е малка по площ, но въпреки това нейните амбиции са мащабни и са свързани с **приобщаването** ѝ към страните от ЕС. Тя е в така наречената „чакалня“ на ЕС. В тази връзка ще се направи опит да се изследва одитът, прилаган в страна, която не е членка на ЕС.

На практика законодателните промени и процеси са в посока на **възприемането**, а не на утвърждаването на одита като наука, практика и работа на отделните органи.

Изследването на одита ще се дефинира в два съществени **аспекта**: 1. в практически аспект;

2. в образователен аспект.

В практиката съществуват големи трудности по отношение намиране на литература – няма литература на албански език за одита. Тази, която съществува е предимно на руски и по-рядко на английски език, но не е свързана с него. Това означава, че е невъзможно да бъдат положени основите, без идейна и концептуална доктрина, без наличието на учебници, ръководства и пособия, които да бъдат **двигателя** на приложението на одита като теория, а оттам реализирането на идеите в практиката.

Правителството на Албания приема поредица от закони. По този начин създава благоприятни условия за зараждането на одита. Законовите промени се явяват именно предпоставка за възникването и в следствие за развитието на одита. Но тези

Надежда Цветкова

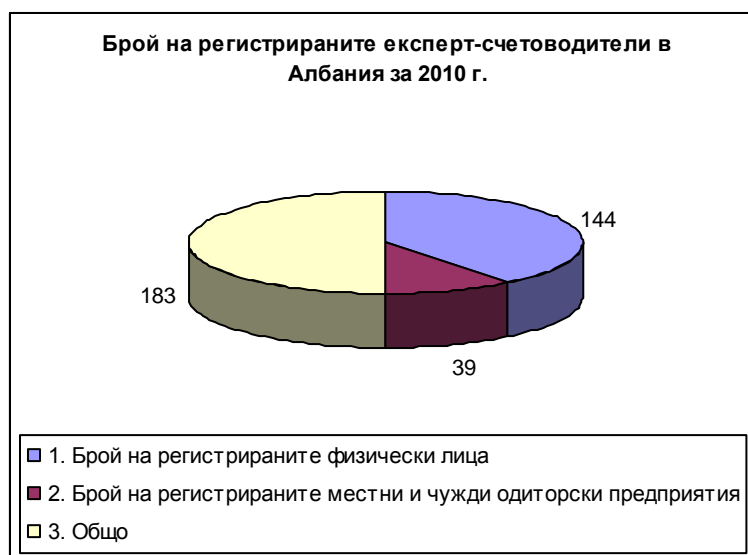
законодателни промени не са детайлни и не са в унисон с истинската доктрина на одита, поради което и по-късно се правят допълнения и изменения.

В подкрепа на това са и последните промени в Албания. През месец март 2009 г. правителството приема Закон №10091 – За законния одит, организирането на професията на „експерт-счетоводителя” и „одобрен счетоводител”.

Целта на този закон е да реши напълно въпроса относно професията на регистрирания „експерт-счетоводител”, както и регламентирането на професията „одобрен счетоводител”. Заедно с това законодателят въвежда и публичен контрол и надзор върху тяхната работа.

Постепенно нараства желанието на специалисти и практики да се занимават предимно с одит и одитна дейност, но това става трудно. Необходимо е висше икономическо образование, придобито в друга държава, която вече прилага правилата на ЕС.

Първоначално с това се занимават така наречените главни счетоводители, до влизането в сила на закон №10091, в сила от 5 март 2009 г.. Впоследствие одитът се осъществява от така наречените регистрирани експерт-счетоводители (Вж. фиг. 1).



Фиг. 1

В Република Албания към 01.01.2010 г. съществуват общо 183 РЕС. От тях 144 са физически лица и или 79%, 39 местни и чужди одиторски предприятия (21%).²¹ Те са

²¹ Пашоли, А. Методически, методологически и приложни аспекти на финансовия одит и възможностите за неговото усъвършенстване в Р Албания, София, 2010 г., с. 123.

Надежда Цветкова

на двойно подчинение на ИЕКА (професионалната организация на регистрираните експерт-счетоводители) и на публичния надзор.²²

Одитният процес се извърша на етапи. Информацията получена от тях, създава увереност на одитора за правотата на изразеното мнение в одиторския доклад. Докладът на одитора е завършек на прилаганите процедури.

Република Албания няма изграден институт на дипломираните експерт-счетоводители, какъвто има в България с дългогодишен опит и съществени традиции в областта на одитната дейност.

Независимият финансов одит у нас има редица прилики с този в Албания. За тази цел виж таблица 1.

Таблица 1

Критерии:	Одитор в Република България	Одитор в Република Албания
1. Наименование на органа	външен одитор независим финансов одитор	регистриран експерт-счетоводител
2. Нормативни актове, уреждащи дейността	Закон за независимия финансов одит, 2001 г.; Закон за счетоводството; Международни одиторски стандарти.	Закон №10091, 2009 г. Международни одиторски стандарти.
3. Използвана форма на контрол	одит	одит
4. Организиран в:	Институт на дипломираните експерт-счетоводители	Професионална организация на регистрираните експерт-счетоводители – ИЕКА
5. Работи –	самостоятелно и в специализирано одиторско предприятие	самостоятелно и в одиторско предприятие
6. Периодичност	временно в обекта (след годишното счетоводно приключване)	временно в обекта (след годишното счетоводно приключване)

²² По отношение на публичния надзор има прилика с Албания.

7. Дейност	- консултира; - съветва по точно определени въпроси; - използва помощник-одитор в своята работа - извършва заверка или отказ от заверка на ГФО	- дава консултации; - дава съвети; - изготвя препоръки за целия обект или отделен проблем; - дава мнение за заверка или отказ от заверка на ГФО
8. Оформя след приключване на дейността	доклад	доклад
9. Орган за надзор и контрол върху тяхната дейност	В България работи орган, който контролира дейността на регистрираните одитори – Комисия за финансов надзор на дейността на регистрираните одитори.	В Албания има орган за надзор върху дейността на регистрирания експерт-счетоводител.

Видно от информацията от таблица 1 по отношение на двете категории одитори се открояват прилики във връзка с:

- ❖ използваната форма – одит, както и МОС;
- ❖ областта на приложение – одитната;
- ❖ работата – самостоятелно и в екип;
- ❖ даването на съвети и препоръки;
- ❖ приключването на дейността с доклад;
- ❖ периодичността на осъществяване;
- ❖ контрола и надзора върху тяхната дейност.

Разликите се наблюдават по отношение на нормативните актове, свързани с дейността, наименованието на органите и липсата на институт на регистрираните експерт-счетоводители.

Това убедително показва наличието на **съвместимост** в работата им, тъй като одиторите имат редица прилики в одитната дейност и общи цели – анализиране и проверяване на процесите в обекта, откриване на недостатъците и подпомагане ръководството на предприятието чрез съвети.

В образователен аспект Албания разполага с няколко държавни висши учебни заведения. Трите най-големи университети са в гр. Тирана, гр. Елбасан и гр. Корча. Само един от посочените изучава одита – университетът в гр. Корча. Това се случва от около 2 години, където е въведен предмета „Одит”, но само за някои специалности –

Надежда Цветкова

„Финанси” и „Счетоводство и контрол”, както и предстои неговото въвеждане в магистърския курс на обучение.

Одитът е въведен като единствена дисциплина по контрол по учебна програма. Лекционният курс и семинарните занятия се водят от един преподавател – ръководителят на катедра „Финанси и счетоводство” гл. ас. д-р Алкета Пашоли.

Висшето учебно заведение няма отделна специалност, която изцяло да е свързана с въпросите на обучение по всички направления на контрола и одита такава, каквато Стопанска академия развива повече от 15 години – „Стопански и финансов контрол”.

Интересното е, че практиката напредва в областта на одитната наука, тя търпи непрекъснат подем и развитие. Налице е стремеж за прилагането ѝ, но липсва достатъчен ресурс в образователен аспект.

4. 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.²³

²³ Вж. подробно изискванията на чл. 15 относно ограниченията за одитор от ЗНФО.

Структурата на ИДЕС може да се види от таблица 2 (Вж. табл. 2).

Таблица 2

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

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 структури. 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.

Надежда Цветкова

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, свързани с 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 Закона за независимия финансов одит и Устава на ИДЕС, ръководните органи имат следната численост: Управителен съвет – 9 члена, Съвет за професионална етика – 5, Съвет за контрол по качеството на одиторските услуги – 9, Контролен съвет – 5 и Дисциплинарен съвет – 7 члена. Администрацията се състои от 7 члена.

Броят на одиторите и предприятията, занимаващи се с независим одит у нас може да се види от фиг. 2 (Вж. фиг.2).

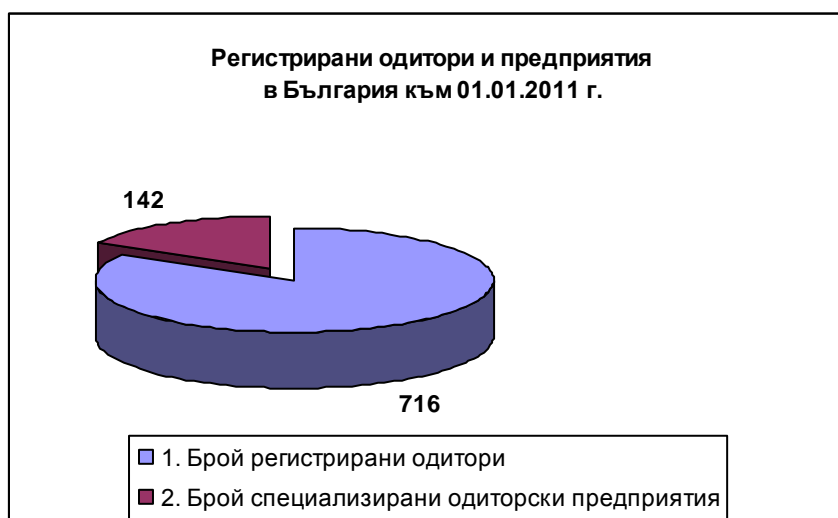


Фиг. 2

От цифровите данни на фиг. 2 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 могат да упражняват професията в специализирано учреждение, което е регистрирано като дружество. У нас броят на такива учреждения възлиза на 88.

Разбира се, съотношението между регистрирани одитори и предприятия се променя драстично през последните 2 години. Това може да се види от цифровите данни на фиг. 3 (Вж. фиг.3).



Фиг. 3

Данните показват, че е налице особен интерес към професията на дипломирания експерт-счетоводител. За две години динамиката на двата показателя се променя съществено. Многократно се е увеличил броят на регистрираните одитори от 578 на 716, със 138 повече, докато при специализираните одиторски предприятия увеличението възлиза на 54 допълнителни одиторски предприятия. Показателно е, че през последните години органите предпочитат да работят самостоятелно, без да обвързват своята дейност в предприятия за извършване на одиторски услуги.

В България задължително се публикува списък с имената на регистрираните одитори, които имат качеството на членове на ИДЕС²⁴. Това са лицензирани одитори, които притежават разрешение да упражняват професията.

С подобно действие се пресичат възможностите различни лица да се представят за правоспособни одитори, заверяващи балансите на дружествата, без реално да са такива.

5. 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.²⁵ 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.

²⁴ 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.

²⁵ 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.

Надежда Цветкова

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

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

В организационен аспект следва да се отбележи, че комисията е **независим орган**, юридическо лице на бюджетна издръжка със седалище в гр. София. Функциите са нормативно регламентираны в Закона за независимия финансов одит и Правилника за дейността ѝ.²⁶

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.²⁷

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

²⁶ Вж. изискванията на чл.2, Правилник за дейността на комисията за публичен надзор над регистрираните одитори.

²⁷ Вж. чл. 7-8, Пак там.

Надежда Цветкова

на ИДЕС. Въз основа на резултатите от извършените проверки комисията има право да дава задължителни предписания ²⁸ 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.²⁹

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

Контролът по качеството на дейността на регистрираните одитори се осъществява 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, както и имената на проверяващите органи.

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;

²⁸ Вж. чл. 10, ал.1-2, Правилник за дейността на комисията за публичен надзор над регистрираните одитори.

²⁹ Вж. чл. 19, Пак там.

Надежда Цветкова

- ✓ спазването на етичните норми и изискванията за независимост на одитора;
- ✓ 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.³⁰ 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 от съществуването на комисията през 2009 г. с участието на **инспектори** 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.

³⁰ Относно доклада и изискванията, свързани с неговото съставяне виж подробно разпоредбите на чл. 21, ал. 3, Правилник за дейността на комисията за публичен надзор над регистрираните одитори.

Надежда Цветкова

Съгласно тези доклади и проверките за контрол на качеството на одиторските услуги са дадени конкретни **оценки**. Те могат да се видят от фиг. 4 (Вж. фиг. 4).



Фиг. 4

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

От данните на фиг. 3 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;
- оценка „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

Надежда Цветкова

максималната оценка „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 оценки „А”.

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

В някои от проверените обекти, тя е поставила 7 оценки „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 оценка, дадена от комисията е „Г”. Тя заема 2 % от всички изследвани практики. Въз основа на проверените одитори са установени редица слабости при етапите на одита 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, (отразени са онези, които са най-често срещани при одитната дейност). Представени са в табличен вид (Вж. табл. 3).³¹

³¹ Нередностите и нарушенията са констатирани от компетентните органи. За подробности виж Отчета за дейността на Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори за 2009. Данните за проверките и нередностите за 2010 г. от страна на Комисията не са готови, тъй като те се представят към края на 2011 г.

Табл. 3

Критерии ³²	Констатирани нередности от комисията:
1. Изпълнение на одиторския план	одиторските тестове не обхващат всички ключови твърдения за вярност; не са анализирани последиците от установените грешки; установени недостатъци, свързани 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; оценката 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.
2. Документиране на одиторските процедури.	представят 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”; одиторът 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.

³² Те са разграничени в зависимост от хронологичното извършване на одитната дейност.

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. Това бе единствено в правомощията на Дисциплинарната комисия към ИДЕС. Тя не извършва непрекъснати проверки и разследвания.

Констатираните слабости показват 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:³³

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.

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.

³³ За подробности виж Отчета за дейността на Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори за 2009.

Надежда Цветкова

6. Да усъвършенстват 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 за външното гарантиране на качеството, посочените лица и структури разполагат със срок не повече от 12 месеца да вземат мерки относно нередностите и препоръките.

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 по публичен надзор е орган, който насочва своите приоритети към повишаване квалификацията на инспекторите и контрольорите, извършващи проверки. Заедно с това вниманието е насочено и към прилагане на добрите практики на страните-членки на ЕС и на трети страни.

Именно в тази област работи целенасочено и отговорно комисията.³⁴ Българските контролни органи изучават опита и традициите на страни като Франция, Англия, Уелс, Швейцария, Германия, Гърция и други.

Наши контрольори са участвали в четиридневен семинар по въпросите на проверките в Париж. Използваната форма на контрол по отношение на одитната дейност е инспекция, каквато има и у нас, но се осъществява от други органи (Държавна финансова инспекция).

Направено е обучение с лектори от Института на дипломираните експерт-счетоводители на Англия и Уелс, където българските органи са участвали и в семинар. Подробно е анализирано състоянието на тази система, както и своевременността и ефективността при открити слабости и нарушения в одитната дейност.

³⁴ Относно мероприятията и контрола над дейността на одиторите в посочените държави виж <http://cposa.bg/data/pages/28/docs/buletin%202-2010.pdf>

Надежда Цветкова

Стартира процедура за участие на български специалисти в проект на Швейцарското правителство по отношение на одита в публичния сектор, пряко свързан с одитната дейност на независимите финансови одитори.

Детайлно е проучен опита на Германия в това отношение посредством научни семинари, конференции, срещи и кръгли маси. Става въпрос за работата на германските инспектори, които отдавна са положили основите на тази дейност. Основните акценти от нея са свързани с:

- качеството на одиторските услуги;
- системата за вътрешен контрол;
- количеството и качеството на изразходваните от одиторите средства;
- събраните такси за одита.

В областта на независимия одит гръцкият опит е също използван. Процесът на създаването на такъв орган е труден, поради всеобщата икономическа криза и многобройните стачки в Гърция. Първоначално процесът стартира с назначаването на инспекторите, които тепърва следва да се обучават по въпросите на одитната дейност. Техният брой варира до 20. Заедно с това се набира и административен персонал от 12 служители. Процедурата за набиране на проверяващи и служители в публичния сектор е един сложен и бюрократичен процес в Гърция, който отнема повече от 4 месеца.

На практика Гърция полага основите на органа, контролиращ техните одитори и тепърва изгражда съответния апарат и правомощия.

В **обобщение** може да се посочи, че комисията за публичен надзор е новост в организацията на контрола в България по отношение на регистрираните одитори. 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.

Надежда Цветкова

Заключение

След приемането на България за член на европейската общност сме свидетели на непрекъснати промени на законодателството в областта на контрола, одита, счетоводството и други научни направления.

Съвременните промени в областта на контрола и в частност на одита променят изцяло визията и целите на контролните органи. Те вече не упражняват всеобхватен и непрекъснат контрол, каквито бяха финансовите ревизори, а одит който дава съвети, консултира при необходимост и своевременно подпомага дейността на одитирания обект. Въз основа на независимия одит се получава обективна и качествена информация относно състоянието на обекта, възможностите за нарушения и ефективния вътрешен контрол.

Този одит помага при вземане на решения от различно естество, касаещи финансовите резултати, финансовото състояние и рисковете, които са съществени за предприятията и влияят при съвременните условия на тежка икономическа криза.

Именно одиторът е този, който улавя нередностите и проблемите, стреми се да ги анализира справедливо и да даде своето мнение за тяхното преодоляване. То се реализира на базата на съвети и консултации, а не на базата на актове за търсене на отговорност (каквито бяха контролните органи доскоро у нас). На практика в това се състои същността и спецификата на одиторската професия в областта на независимия финансов одит.

Следва да се отбележи, че в България все повече е необходимо да се популяризира обществената значимост на тази професия 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.

Използвана литература:

1. **АДАМС, Р.** Основи на одита, перевод с англ. проф. Я.В.Соколова, Москва, Аудит, Юнити, 1995 г.
2. **АЛБОРОВ, Р.** Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК, учебное пособие, второе издание преработено и дополнено, Дело и Сервис, Москва, 2000 г.
3. **АНДРЕЕВ, В.** Внутренний аудит, учебное пособие, Финансы и статистика, Москва, 2003 г.
4. **БОЖКОВ, В.** Международни стандарти за одит на финансови отчети, Абагар, Велико Търново, учебно методическо пособие, 2003 г.
5. **БОНЕВ, Ж., ХРИСТОВА, Т.** Независимият финансов одит в България, юбилейна научна конференция, 30 години катедра „Финансов контрол”, УНСС, 2006 г., сборник от доклади, част II
6. **ГЕРХАУРД, Н.** Международни одиторски стандарти – системи за вътрешен контрол, Икономика Прес, София, 2009 г.
7. **ДИНЕВ, М.** Контрол в социалното управление, Тракия-М, София, 1999 г.
8. **ПЕТРОВА, Д.** Методологически основи и специфични особености на одита в малките предприятия, Дисертация, София, 2005 г.
9. **ПАШОЛИ, А.** Финансовият одит в Албания в процеса на присъединяване към ЕС, международна научно-практическа конференция на тема „Счетоводството и одита в условията на информационната глобализация”, сборник статии, 4-5 ноември 2009 г.
10. **ПАШОЛИ, А.** Методически, методологически и приложни аспекти на финансовия одит и възможностите за неговото усъвършенстване в Албания, София, 2010 г.
11. **ТОМОВ, Й., КР. КРУМОВ.** Стопански, финансов и данъчен контрол, Академично издателство-Ценов, Свищов, 2007 г.
12. **ЦВЕТКОВА, Н.** Независим финансов одит, Европринт, Видин, 2010 г.
13. **СТАНОВИЩА** за одит и етика – ръководство, МФС, СИЕЛА, София, 2003 г.
14. **ЗАКОН** за независимия финансов одит, ДВ, бр. 101, 2001 г.
15. **ЗАКОН** за Института на заклетите експерт-счетоводители, ДВ, бр. 11, 1931 г.
16. **ПРАВИЛНИК** за дейността на комисията за публичен надзор над регистрираните одитори, ДВ, бр. 1, 2009 г.
17. **ОТЧЕТ** за дейността на комисията за публичен надзор над регистрираните одитори за 2009 г.
18. **ROBERTSON, J.** Auditing, Eighth Edition, IRWIN, 1998