



## ПЪТЯТ КЪМ ЗАКОНА ЗА НЕЗАВИСИМИЯ ФИНАНСОВ ОДИТ

**Ваня Донева**

*Председател на КПНРО*

*„Ако не са изказани противоречиви мнения,  
няма от какво да се избере най-доброто“  
Херодот*

<b>Ключови думи:</b>	<b>Резюме</b>
<p><i>Закон за независимия финансов одит</i></p> <p><i>Области, в които кандидатът да е положил изпити</i></p> <p><i>Ротация</i></p> <p><i>Разследвания</i></p> <p><i>Санкции</i></p> <p><i>Съвместни одити</i></p>	<p><i>В статията са представени спорните в работната група въпроси при подготовката на проекта за нов Закон за независимия финансов одит и аргументите на отделните страни.</i></p> <p><i>Посочени са въпросите, по които се постигна общо съгласие и тези, по които останаха различни позиции. Пояснени са и отворените теми, обект на подзаконовни нормативни документи със задължителен характер като правила, методики, инструкции и т.н.</i></p>

Мисля, че всеки одитор, който с интерес и удоволствие упражнява професията, вече е запознат както с изменителната одитна Директива и новия Регламент, така и с проекта на нов закон за независимия финансов одит. Затова няма да изброявам новите акценти и да посочвам причините, породили измененията в европейското одитно законодателство.

По-голям интерес, може би, ще представлява през какви спорни въпроси трябваше да премине работната група при подготовката на законопроекта и какви аргументи се представиха от участниците в подкрепа на техните тези. Нека читателят прецени за себе си чии аргументи приема и коя позиция подкрепя.

Ще се опитам и допълнително да поясня някои въпроси, които са останали отворени, тъй като ще са обект на т.нар. вторично законодателство – подзаконовни нормативни документи със задължителен характер като правила, методики, инструкции и т.н.

В качеството си на участник в работна група 27 „Счетоводна политика и независим финансов одит“ към Съвета по европейските въпроси, Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори (КПНРО) е водещо ведомство по отношение транспониране изискванията на европейското законодателство в областта на независимия финансов одит. Професионално отговорното поведение изискваше да потърсим подкрепата и експертизата на Института на дипломираните експерт-счетоводители (ИДЕС), както и на Министерство на

финансите, чийто министър е вносител на законопроекта в Министерски съвет. В този състав на работната група бяха разпределени задачите по подготовка на текстовете по отделните теми съгласно действащия закон. На ИДЕС бяха разпределени темите за целите, принципите, организацията, документирането и заключенията на независимия финансов одит, упражняването на професията на регистриран одитор, правата и задълженията на одиторите, статута и организацията на ИДЕС. Съвместна задача на ИДЕС и КПНРО бяха текстовете, отнасящи се до системата за контрол на качеството на дейността на регистрираните одитори и придобиването на правоспособност на дипломиран експерт-счетоводител и регистриран одитор.

Приехме общият подход в законопроекта да бъде запазване и надграждане на постигнатото в областта на одита и професията като цяло и в областта на публичния надзор над регистрираните одитори, разбира се, съобразявайки се с изискванията на европейските норми. По много от предоставените опции мненията на ИДЕС и КПНРО съвпаднаха. По други въпроси се постигна съгласие и общо решение след редица дискусии, а по трети не се постигна единомислие и се очаква Народното събрание да вземе решение, след като всяка от страните изложи своите аргументи.

#### **Кои бяха спорните въпроси, по които постигнахме съгласие в работната група?**

Това бяха въпросите, свързани с новата структура и обхвата на закона, обхвата на публичния надзор, способите за упражняване на професията на регистриран одитор, обхвата на системата за гарантиране на качеството. Няма да се спирам на различията, довели до спор, тъй като в крайна сметка съгласие се постигна и от двете страни.

#### **Кои бяха спорните въпроси, по които не постигнахме съгласие в работната група?**

Единият от тях е въпросът за минималната и максималната продължителност на ангажимента. Първоначално комисията прие аргументите на професионалната организация за назначаване на одитор с минимална продължителност на ангажимента 3 години.

Одиторът може да бъде освободен преди изтичане на този срок при наличие на факти и обстоятелства, които нарушават независимостта или обективността му и при обективна невъзможност да бъде изпълнен поетият ангажимент. Различие в мненията относно счетоводно третиране или обхват и характер на одиторските процедури не може да бъде причина за предсрочно освобождаване.

След получаване на становищата при външното съгласуване на законопроекта обаче от някои професионални организации се представиха аргументи за ограничаване правата на акционерите при продължителност над една година, тъй като при дружества с динамична структура на капитала често настъпват промени в акционерната структура и се нарушава правото на новите акционери да участват в избора на одитор. Самата разпоредба, че минималната продължителност на ангажимента е една година, не означава, че не може да се сключи договор за три години. Затова считаме, че по този въпрос ще има разбиране от страна на ИДЕС.

По-сериозни дебати имаше по темата за максималната продължителност на ангажимента. Дадената с Регламента възможност е 10 години, с опции за удължаване при тръжна процедура с още 10 години и втори път при съвместни одити с още 4 години. Нашето предложение беше за ротация на 7 години за одиторското дружество и 4 години за ключовия одитор без възможности за удължаване. Предложението на представителите на ИДЕС в работната група беше за ротация на 10 години отново без възможност за удължаване. Нашето мнение беше и си остава, че задължителната ротация може не само да засили независимостта на одиторите, а може и да спомогне за динамизирането на пазара на одиторските услуги, т.е. предоставя възможност одиторските дружества без системно значение да навлязат по-широко на пазара на одиторски услуги.

Да, ротацията е рискова и скъпа, но от друга страна, по-голямата продължителност на ангажимента създава възможности за установяване на близки отношения. А това може да излезе много по-скъпо за обществото.

ЕК в свои документи посочва, че отчита аргумента, че ротацията е скъпа и е загуба на ноу-хау, но въпреки това счита, че предимствата са повече, главно във връзка с поддържането на обективност и динамика на пазара на одиторски услуги.

Аргументите на ИДЕС са, че в повечето държави членки е възприета максимално възможната по Регламент ротация за 10 години, вкл. и правото за удължаване с още 10 години при търг. Изследвания показват, че обичайно повече грешки и проблеми се допускат през първите две години на назначаване на одитора. Допълнителен е и фактът, че е голям броят на предприятия, принадлежащи на чуждестранни дружества-майки, които избират групов одитор и процесът на смяна на одитора би бил затруднен, ако ротацията в България е различна от 10 години.

Точно този аргумент е несъстоятелен. С Регламента е определена съвкупност от възможности за удължаване на максималната продължителност, както посочих по-горе, при условия на тръжна процедура и на съвместно изпълнени одити. Към днешна дата различните държави подхождат различно по отношение на тези възможности – някои предвиждат удължаване с 10 год., други с 9 год. и с 2 год., както е в Португалия, трети предвиждат удължаване, но без банки и застрахователи, четвърти не предвиждат удължаване. Това показва, че проблемът е заложен в разпоредбите на Регламента, без значение ние каква продължителност ще изберем, щом като в един момент ще се разминем, ако дружеството-майка реши да удължи ангажимента.

Бих искала да стане ясно, че такива проблеми не могат да бъдат решени в националното ни законодателство. Би било възможно, според мен, при промяна на Регламента да се определи, че при смесени дружества се спазва принципът на ротация, определен от държавата, където е предприятието-майка или пък да се вземе друго по-разумно решение, отчитайки националните особености на икономиката на всяка държава членка. По този начин биха се избегнали редица неудобства. Но това е въпрос, който не е относим към националното законодателство.

Друг въпрос, по който на работна група постигнахме съгласие в дух на разбирателство, но изненадващо при съгласувателната процедура ИДЕС възразиха, е възможността инспектор на комисията, със стаж от 3 години като такъв, да има право да се яви на изпит по независим финансов одит, за да може да се дипломира като експерт-счетоводител. Става въпрос за възможност за явяване на изпит, а не за придобиване на правоспособност като регистриран одитор. Нашата идея е да се дава възможност на инспекторите да повишават квалификацията си, работейки в областта на финансовия одит и финансовото отчитане в комисията. Ако някой реши да практикува като регистриран одитор, тогава трябва да напусне местоработата си и да практикува при одитор две години, за да се впише в регистъра и да излезе на свободния пазар. Това наше предложение е като част от последователната политика на ръководството на Комисията за повишаване професионализма и компетентността на инспекторския състав.

Аргументът на представителите на ИДЕС е, че това условие противоречи на Директивата, която не допуска да се приравнява друг стаж извън одит на финансови отчети по реда на чл. 10 от същата.

Нека стане ясно, това е вярно, но по отношение на придобиване на правоспособност на одитор, за което нямаме противоречия. Директивата никъде не създава ограничения за явяване на изпити за дипломиран експерт-счетоводител. Дори текстовете в проектозакона са по-рестриктивни, отколкото изисква Директивата, но всяка държава членка може да въведе по-строги изисквания и ние сме приели допълнителните ограничения.

По отношение на правомощията за извършване на разследвания от страна на ИДЕС също не постигнахме консенсус, въпреки че Регламентът по категоричен начин забранява делегирането на някои задачи, вкл. на разследванията по чл. 32 от Директивата (вж. чл. 24, ал. 1, б. „б“ от Регламента). Допълнително, в отговор на поставен от нас въпрос, ЕК посочва, че идеята на тази забрана е да се осигури, че посочените задачи ще бъдат изпълнени директно от надзорния орган, който е подчинен на редица изисквания за независимост.

От представителите на ИДЕС в работната група беше поставен въпросът за паричните санкции, а именно процентът на санкцията да се определя не спрямо общия оборот, а спрямо оборота от услуги по задължителен одит.

Комисията никога не е приемала санкциониращата си функция като основна. Напротив, тази функция е допълваща и е възприемана като част от превенцията на последващия контрол, който осъществява КПНРО. Превенцията при последващия контрол се постига чрез честотата на проверките и чрез санкциите.

В преамбюла на изменителната Директива 2014/56/ЕС (съображения 15 и 16) е определено, че е необходимо да се дадат повече права на компетентните органи да приемат надзорни мерки и да налагат санкции при установени нарушения. Паричните санкции следва да имат действително възпиращ характер и да са в рамките на определен процент от общия годишен оборот през предходната финансова година, т.е. паричната санкция следва да е обвързана с

финансовото състояние на нарушителя. Същата теза е поддържана и в отговорите на ЕК на въпроси, зададени от страните членки.

Размерът на санкцията се определя във всеки конкретен случай, съобразено с тежестта и продължителността на нарушението, със степента на нанесената на трети страни вреда. Размерът на глобата трябва да бъде по-висок отколкото ползите от нарушението, за да се постигне възпиращата роля на санкцията.

В общи линии по тези въпроси не успяхме да достигнем до общо разбиране, но това са присъщи противоречия на контролиран и контролиращ. В крайна сметка Народното събрание, след като се запознае с аргументите на двете страни, ще реши кои са по-убедителни.

### **Кои са отворените въпроси, които ще бъдат доразвити в подзаконовни актове?**

Единият е по отношение на изискванията за предварително полагане на изпити за ДЕС. В чл.14, ал.1 от законопроекта са посочени областите, в които кандидатът трябва да е положил изпити във висше училище. Те съответстват на включените в чл. 8 на Директивата. Имайки разбирането, че всяко акредитирано висше училище има различно наименование на дисциплините, които покриват посочените области на познание, се реши в текста на закона да остане този текст, а в правилата за подготовка и провеждане на изпитите да се включат критериите за признаване на конкретните предмети като допустими по реда на изискваните от закона. Разбира се, при подготовката на правилата ще разчитаме преди всичко на помощта на академичните среди и на професионалната организация.

Отворен остава и въпросът за регулиране на извършваните съвместни одити. Текстът в законопроекта очертава основните изисквания при извършване на съвместни одити и най-общо указва, че се подписва един доклад. Съвместни одити се извършват и сега, но няма разписани правила за постигане на балансираното разпределение на задачите, кръстосания преглед на работата на другия одитор, начин на комуникация между одиторите и между одиторите и клиента и др. въпроси, вкл. процедури при различия в мненията. Това е необходимо с цел уеднаквяване на практиките и по-ефективна регулация при този вид одити.

След приемането на закона Комисията ще инициира изготвяне, съвместно с ИДЕС, на нови правила и процедури за контрол на качеството на одиторската дейност, в които ще има различен подход при извършването на инспекции и проверки в зависимост от големината на практиките. За малките практики би трябвало да има различни процедури и различен инструментариум за контрол от тези, които са средни или големи. Би трябвало да организираме по друг начин планирането на регулярните проверки, отново съобразявайки се с големината на практиката. Графикът за извършване на проверките също би трябвало да е съобразен с този критерий.

В Комисията сме решени по-широко да се използват тематичните проверки, които ще са извън регулярните планови такива. Така ще може контролът на качеството да се фокусира по конкретни, важни към момента за обществото или важни за сектора въпроси.

Считаме, че с тези различни мерки ще се постигне по-ефективно прилагане на базирания на риска подход.

Задачите са амбициозни, но изпълними. Някой беше казал, че нерешителността е по-лоша от неуспешния опит.

Необходима е решителност и консенсус, основан на взаимно разбиране и толерантност между комисията и ИДЕС. Интересът за това професията да се ползва с доверие и респект в обществото е общ.

## THE ROAD TOWARDS THE INDEPENDENT FINANCIAL AUDIT ACT

*Vanya Doneva*  
Chairman of CPOSA

<b>Key words:</b>	<b>Summary</b>
<i>Independent Financial Audit Act</i>	<p><i>The article covers the arguable issues within the working group on the new Independent Financial Audit Act, and the different arguments.</i></p> <p><i>It highlights the topics on which a mutual agreement has been reached, as well as those on which the positions still differ.</i></p> <p><i>Issues, which are subject to regulations, procedures, instructions, etc. are being clarified.</i></p>
<i>Subjects covered by the examinations, successfully passed by the candidates</i>	
<i>Rotation</i>	
<i>Investigations</i>	
<i>Sanctions</i>	
<i>Joint audits</i>	