

---

---

## ДИСКУСИИ

---

---

### ПОЕМАНЕТО НА АНГАЖИМЕНТ ЗА ФИНАНСОВ ОДИТ СПОРЕД НОРМАТИВНАТА УРЕДБА И СЪДЕБНАТА ПРАКТИКА

*Олег Михайлов\**

Към настоящия момент доктрината и съдебната практика все още не са изградили ясна, правно и логически обоснована концепция за същността и особеностите на възникването и прекратяването на правоотношението за изпълнение на задължителен финансов одит.<sup>1</sup> Налице са противоречиви съдебни решения, в които възникването на правоотношението се свързва с осъществяването на различни предпоставки. В някои решения дори може да бъде открита тенденцията да се пренебрегва договорната същност на това правоотношение. Неглижира се значението на основни юридически факти, които формират фактическия състав на учредяването му. Игнорира се причинно-следственият характер на връзката между обуславящите възникването на правоотношението факти. Съдебната практика предлага нееднозначни изводи относно това кой юридически факт или кои юридически факти следва да се осъществят, за да се приеме, че одитното правоотношение е валидно възникнало, респ. кога валидно е поет ангажимент за финансов одит. Противоречиво се тълкуват и възможностите за едностранното прекратяване на правоотношението и особено смисълът на понятието „отказ от изпълнение на поет ангажимент за задължителен финансов одит“. Всичко това обуславя непредвидимостта на изхода от съдебните спорове, свързани с финансовия одит.

---

\* Адвокат от София.

<sup>1</sup> В хода на настоящото изследване понятията „правоотношение за изпълнение на задължителен финансов одит“ и „одитно правоотношение“ ще бъдат използвани като синоними.

Настоящото изследване си поставя за цел да установи основанието за възникване на одитното правоотношение и в този контекст да отговори на въпроса дали то възниква като резултат от осъществяването на един-единствен юридически факт, или на обособена система от такива юридически факти – т.е. фактически състав. С оглед на това ще бъдат търсени и действителният смисъл, и конотациите на основополагащото за възникването на одитното правоотношение правно понятие „поемане на ангажимент за финансов одит“ (чл. 48, ал. 1 от Закона за независимия финансов одит – ЗНФО).

Ще бъде изследвано дали съдържанието на това понятие се разкрива по-точно чрез буквално, или чрез корективно тълкуване, дали адекватното тълкуване не следва да бъде проведено в контекста на изясняването на смисъла на свързани с разглежданото понятия и правоотношения, уредени в други закони, и с кои.

Понятието „поемане на ангажимент за финансов одит“ подобно на опозицията му – „отказ от изпълнение на поет ангажимент за задължителен финансов одит“, не е специално дефинирано в закона. Но липсата на дефиниция е само част от проблема. По-важното е, че това понятие се използва двусмислено и противоречиво. Съдържанието му би могло да бъде установено чрез детайлен анализ на разпоредбите, в които е ситуирано, и на логическите връзки между тези разпоредби, но това следва да се извърши чрез множество корективни логически операции и на основата на редица сравнителноправни съображения.

В разпоредбата на чл. 48 ЗНФО понятието е представено описателно, а не аналитично. Законодателят е избрал да изложи в неприсъща, необяснима последователност някои от квалифициращите го действия и част от юридическите последици, произтичащи от предприемането му. При по-внимателно вглеждане се установява, че както понятието, така и смисълът на нормите, в които е ситуирано, са правно-логически капани. Разбирането на действителния им смисъл предполага овладяването на кодове, за наличието на които относимите норми не споменават. Както осмислянето, така и прилагането им би следвало да изключи преди всичко буквализма и стриктното следване на представената от закона последователност на осъществяване на юридическите факти. В противоречие с това установената досега съдебна практика предпочита буквалния подход. Правно-логическите проти-

воречия на чл. 48 ЗНФО не се обсъждат, не се проблематизират и съответно не се коригират. Забелязва се странната тенденция най-неудачно редактираните норми да се прилагат буквално.

Считам, че обсъждането на проблемите, свързани с възникването на правоотношението за изпълнение на задължителен финансов одит, е наложително, тъй като необходимите за адекватното прилагане на относимите норми операции не са явно или по подразбиране индикирани от законодателя. Приложимият правен корпус е представен чрез отделни, видимо несвързани помежду си, разпръснати в различни закони правни норми. Установяването на връзките помежду им законодателят е предоставил изцяло на знанията и уменията на адресатите на разпоредбите. Но вероятно точно затова изследването на правилата, уреждащи възникването и прекратяването на одитното правоотношение, в хипотезата на задължителен финансов одит е изключително интересно и вълнуващо. Относимата уредба съдържа толкова много правно-логически сривове, противоречия, неясноти, неадекватни изрази, фрагментарност, нелогични конструкции и скрити препратки, че установяването на действителния ѝ смисъл се превръща в истинско интелектуално предизвикателство. Този енигматичен възел се завързва още по-здраво и се усложнява от формираната въз основа на уредбата съдебна практика, в която могат да бъдат открити невероятни, направо немислими изводи. Възприемането и следването на тази практика не е само интелектуален и психологически проблем, но ще затрудни неимоверно бъдещото правораздаване.

Разглеждан в контекста на българския законодателен и правораздавателен процес – от прочита, осмислянето, превода и адаптирането на наличните европейски нормативни образци до конструирането на нормативната уредба и прилагането ѝ от административните органи и от съдилищата, – изследваният проблем съдържа вероятно най-показателния индикатор за интелектуалната безпътица, в която е затънало както съвременното нормотворчество, така и правоприлагането.

### ***Нормативната уредба***

Предпоставките за възникването, развитието и прекратяването на одитното правоотношение към настоящия момент са уредени преимуществено в няколко различни закона: Закона за сче-

товодството (ЗСч), ЗНФО и Търговския закон (ТЗ).<sup>2</sup> При положение че договорът за изпълнение на финансов одит<sup>3</sup> не е получил самостоятелна правна уредба, но в теорията и в практиката се приема, че притежава съдържанието на договор за поръчка<sup>4</sup> или е разновидност на договора за поръчка, то за валидното му сключване е необходимо да бъдат приложени и разпоредбите на чл. 280 и сл. от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД). Макар анализът да установява, че при конструирането на договора за изпълнение на финансов одит разпоредбите на ЗЗД относно поръчката следва да бъдат прилагани не пряко, а съответно, те остават част от релевантната нормативна уредба на одитното правоотношение. Същевременно трябва да се има предвид, че за валидното сключване и изпълнение на договора за изпълнение на финансов одит са налице твърде много специални изисквания, които съдържат съществено отклонение от общоустановения модел на поръчката.

Според чл. 10, ал. 1 от Закона за нормативните актове (ЗНА) обществените отношения от една област следва да бъдат уреждани **с един**, а не с няколко закона. В хипотезата на задължителния финансов одит това императивно изискване не е спазено. Всеки от посочените закони нормира **само част от фактическия състав на възникването на правоотношението**, без да индикира логическата или предметната си връзка с който и да е от другите нормативни актове. Отделно от това някои от уредбите частично се

---

<sup>2</sup> В хода на изложението ще бъде изследвана нормативната уредба на учредяването на правоотношението за изпълнение на задължителен финансов одит според действащата законова уредба. Извън обсъждането ще останат относимите правила на международните одиторски стандарти (МОС), тъй като прилагането на тези правила се пренебрегва в съдебната практика.

<sup>3</sup> В настоящото изследване договорът за изпълнение на финансов одит се разглежда като самостоятелен вид договор, произхождащ от договора за поръчка. Както ще бъде установено, договорът за изпълнение на финансов одит притежава твърде много, присъщи само на него характеристики. Това налага разграничаването му от договора за поръчка и обособяването му в самостоятелен вид.

<sup>4</sup> Вж. вместо всички **Бонев, Ж.** Съдържание за писмото за поемане на одиторски ангажимент. – Счетоводство +, 2004, № 9, с. 12. и сл.; Решение № 228838/4.10.2017 г. по гр. д. № 14490/2017 г. на Софийския районен съд. И двата посочени източника използват не понятието „договор за изпълнение на финансов одит“, а понятието „договор за поръчка“.

дублират, в резултат от което се стига до нежелан правен плеоназъм. Други разпоредби нормират противоречиво съответните юридически факти, което налага корективното им тълкуване. Очевидно е, че евентуалното пряко споменаване на съответните относими норми в който и да е от законите би улеснило неимоверно адресатите и би намалило броя на споровете относно приложимостта. Такова обаче засега не се открива. Както ще бъде установено по-долу, самостоятелното прилагане на всеки от посочените закони без съобразяване с изискванията на другите не би довело нито до валидно учредяване на одитното правоотношение, нито до законосъобразно решаване на споровете, свързани с изпълнението му. Това е така, защото всеки от относимите закони нормира несамостоятелно само част от предпоставките за учредяване на одитното правоотношение и само част от правните им последици.

Законът за счетоводството например установява критериите, според които адресатите на закона (наричани от него „предприятия“) подлежат на задължителен финансов одит (вж. чл. 37 ЗСч). Законът нормира съдържанието на годишните финансови отчети (чл. 29) и на годишните доклади за дейността (чл. 39), както и кръга проблеми, по които следва да се произнесе регистрираният одитор в хода на извършването на задължителния финансов одит (чл. 37, ал. 6 ЗСч). Този нормативен акт установява и императивно изискване за публичност на финансовите отчети (чл. 38 ЗСч), както и санкции за непровеждането на задължителен финансов одит (чл. 75 ЗСч).

Законът за независимия финансов одит разкрива предмета, целите, задачите, етичните изисквания и инструменталните механизми на независимия финансов одит, както и начините за удостоверяване на резултатите от одита, и се опитва да уреди фактическия състав на възникването и на прекратяването на одитното правоотношение от гледна точка на регистрирания одитор (вж. чл. 44–51 ЗНФО). Законът предвижда възможност за административен контрол на „отказа от изпълнение на поет ангажимент за задължителен финансов одит“ по смисъла на чл. 49, ал. 1–3 ЗНФО. Възможността за упражняване на контрол е предоставена на Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори (КПНРО) (вж. чл. 49, ал. 3 ЗНФО). Разпоредбата на

чл. 48 ЗНФО<sup>5</sup> е озаглавена „поемане на ангажимент за финансов одит“ и в изпълнение на относимите разпоредби на Указ № 883/24.04.1974 г. за прилагане на Закона за нормативните актове би следвало изцяло и в ясно установена последователност да урежда условията за „поемане“ на подобен ангажимент (вж. чл. 29, ал. 1 и чл. 30, ал. 1 от Указ № 883/24.04.1974 г. за прилагане на Закона за нормативните актове във вр. с чл. 3, ал. 1 ЗНА). В хода на изложението ще установим дали и как разпоредбата изпълнява тази нормативно определена функция.

Търговският закон на свой ред нормира част от фактическия състав на одитното правоотношение в контекста на обобщаването на резултатите от търговската дейност и оповестяването на тези резултати при осъществяване на годишното приключване и

---

<sup>5</sup> Член 48 ЗНФО: „(1) Поемането на ангажимент за финансов одит се осъществява с писмо за поемане на одиторски ангажимент, подписано от предприятието доверител и от регистрирания одитор, съгласно изискванията на приложимите одиторски стандарти. В писмото за поемане на одиторския ангажимент се посочва регистрираният одитор, отговорен за извършването на одита.

(2). Одиторското възнаграждение и условията за заплащане се договарят между лицата по ал. 1. Възнаграждението за извършване на финансов одит не може да бъде условно или определено на база представяне на допълнителни услуги на одитираното предприятие.

(3). Изборът на регистриран одитор за изпълнение на задължителен финансов одит на годишни финансови отчети се извършва с решение на общото събрание на съдружниците/акционерите, от неограничено отговорните съдружници или от едноличния собственик на капитала в предприятието доверител. Изборът на регистриран одитор за изпълнение на доброволен финансов одит може да се извърши и от други органи на предприятието доверител.

(4). Всяка договорна клауза, по силата на която изборът на общото събрание на акционерите или членовете на предприятието доверител се ограничава до определени категории или списъци на регистрирани одитори във връзка с назначаването на регистриран одитор, който да извърши задължителен финансов одит на финансови отчети на това предприятие, се забранява. Всички подобни клаузи са нищожни“.

За сравнение, отмененият ЗНФО (обн., ДВ, бр. 101 от 23.11.2001 г., отм., ДВ, бр. 95 от 29.11.2016 г.) в чл. 9, ал. 4 предвиждаше, че договорът за независим финансов одит се сключва с решение на общото събрание на съдружниците/акционерите на одитираното дружество. Логиката на последната разпоредба ясно разкрива идеята на законодателя да гарантира връзката на доверие между волеобразуващия орган и избирания одитор.

разпределението на печалбата на търговците. Не е случайно, че чл. 53, ал. 3 ТЗ определя годишното приключване като „обобщаване на резултатите от търговската дейност“. Изготвянето на годишния финансов отчет (ГФО) е част именно от това обобщаване. Законът дава възможност в този процес да бъде проведен и институционален контрол от страна на волеобразуващите дружествени органи (общо събрание на съдружниците в ООД или общо събрание на акционерите в АД) спрямо волеизявяващите/управителните органи (вж. чл. 53, ал. 3, чл. 146, чл. 221, т. 6, чл. 249, чл. 245, чл. 250 и чл. 251 ТЗ).<sup>6</sup> Макар волеобразуващите дружествени органи да не са самостоятелни правни субекти, притежаващи възможността да бъдат носители на права и задължения, те са нормативно обособена правна общност, която притежава защитими интереси и разполага със собствена изрично уредена компетентност да формира волята на дружеството. В хода на протичането на описаните процеси може да се твърди, че годишното приключване има две взаимнообусловени измерения: вътрешно-дружествено и публично.

Приведените дотук правни норми уреждат възникването на одитното правоотношение **от различни нормативни перспективи**. Съпоставянето им налага извода, че за да възникне правоотношението между регистрирания одитор и одитираното дружество, следва да бъдат осъществени няколко правни действия, и то в **строга определена последователност – чрез сукцесивна причинно-следствена връзка**. Тази последователност най-убедително, макар и не напълно точно, е представена от ТЗ.

Анализът на разпоредбите на чл. 221, т. 6, чл. 249, ал. 1 и чл. 245 ТЗ<sup>7</sup> налага извода, че за да се постави началото на формирането на одитното правоотношение, регистрираният одитор **преди всичко** трябва да бъде **избран** от общото събрание на акционерите до края на съответната година (чл. 221, т. 6, чл. 249,

---

<sup>6</sup> За волеобразуването и волеизявлението като нормативно обособен многоетапен процес за формирането и изявяването на волята на юридическите лица вж. **Ставру, Ст.**, Волеобразуване и волеизявление при юридическите лица. – Търговско право, 2006, № 6, с. 81 и сл.

<sup>7</sup> Поради това, че този процес е уреден най-подробно в частта, посветена на акционерните дружества, по-долу тази уредба ще бъде използвана в качеството на нормативно установен модел за възникване на одитното правоотношение въобще.



ал. 1 ТЗ). Разпоредбата на чл. 221 ТЗ е озаглавена „компетентност“. В най-общ смисъл „компетентност“ означава кръга от въпросите, по които дружественият орган има право да приеме валидно решение. Разглежданата разпоредба установява не общоустановената, а **изключителната компетентност** на волеобразуващия дружествен орган. Тя изброява въпросите, по които **само** този орган може да приеме валидно решение и да формира надлежно волята на дружеството. Това е осъществено чрез формулирането на императивни, абсолютно определени правила.<sup>8</sup> Произнасянето на друг орган по тези въпроси не следва да обуславя възникването на правни последици. В последния случай би се стигнало до отнемане на императивно установена изключителна компетентност, което е забранен от закона резултат.<sup>9</sup>

В случай че волеобразуващият дружествен орган до края на съответната година не приеме валидно решение за избор на одитор, който да осъществи задължителния финансов одит, в чл. 249, ал. 1 ТЗ е установена алтернативна възможност. Като алтернати-

---

<sup>8</sup> Законът установява изключение от подобни правила само изрично, чрез специални по своя характер норми – например чл. 236, ал. 4 ТЗ.

<sup>9</sup> За съжаление, този въпрос не се разглежда еднозначно в съдебната практика, посветена на одитното правоотношение. Налице е тенденция недопустимото отнемане на компетентност да се тълкува като законосъобразно в светлината на разпоредбата на чл. 301 ТЗ. Според Решение № 51166/25.02.2020 г. по а. н. д. № 1153/2019 г. на Софийския районен съд, 23-ти състав, и Решение № 228838/4.10.2017 г. по гр. д. № 14490/2017 г. на Софийския районен съд решението на волеобразуващия дружествен орган не е задължителна предпоставка за възникването на одитното правоотношение, защото дружеството изявява волята си пред трети лица чрез волеизявяващия орган. Тези съдебни състави по недопустим начин смесват възможността за формиране на волята на дружеството чрез приемане на определено решение (компетентността) с възможността за валидното обвързване на дружеството спрямо третите лица. Те не отчитат, че когато е налице липса или порок на волеобразуването по въпроси, включени в кръга на изключителната компетентност, волеизявлението не може да замести липсващата воля, респ. разпоредбата на чл. 301 ТЗ е неприложима в хипотезите на изключителната компетентност, установени в чл. 221 ТЗ. Обратното становище се поддържа в Решение № 367/17.12.2014 г. по т. д. № 598/2014 г. на Апелативния съд – Варна, в което се приема, че без наличието на решение за избор на одитор (т.е. без волеобразуване) не може валидно да възникне одитно правоотношение, а провеждането на преговори и сключването на договор от страна на волеизявяващия орган без приемането на такова решение се квалифицира като противоправно действие.



ва на неосъществения от волеобразуващия орган избор на одитора в определения от закона срок (до края на съответната година) длъжностното лице по регистрацията към Агенцията по вписванията (АВ) по молба на изчерпателно изброените в чл. 249, ал. 1 ТЗ лица посочва<sup>10</sup> регистриран одитор.

Макар тази възможност дори да не се споменава в ЗНФО, тя следва да се приеме като част от фактическия състав по учредяването на одитното правоотношение и като единствената законосъобразна алтернатива на избора на одитор от волеобразуващия орган. Формулировката на закона отрича законосъобразността на осъществяването ѝ преди края на съответната календарна година. Подобна хипотеза е приложима само в случай на неизвършен до края на годината избор на одитор. А следователно е установена само като допълваща титулярно установения юридически факт възможност – в случай че по каквато и да е причина своевременно не бъде осъществен изборът на одитор от общото събрание на акционерите или на съдружниците. Това е единствената законосъобразна алтернатива. Всяко друго действие, различно от избора на одитор от волеобразуващия орган, както и от определянето му от длъжностното лице по регистрацията към АВ, ще бъде недействително.

Съпоставянето на разпоредбите на чл. 249, ал. 1 ТЗ и чл. 48 ЗНФО налага извода, че и в случай на определянето на одитора от длъжностното лице по регистрацията към АВ е необходимо правоотношението да бъде формирано между одитора и одитираното дружество, а не между одитора и АВ. Това налага осъществяването на всички останали елементи от фактическия състав по възникването на одитното правоотношение, включително подписването на писмо за поемане на одиторски ангажимент с определения от длъжностното лице одитор и сключването на договор за изпълнение на финансов одит между него и одитираното дружество. Само **след избора** на одитор или при липсата на такъв – **след посочването му** от длъжностното лице по регистрацията към АВ, и въз основа на някой от тези алтернативно установени юридически факти волеизявяващият орган на съответното дру-

---

<sup>10</sup> В цитираната разпоредба е използван терминът „назначава“, но както ще бъде установено по-долу, този термин не отразява точно същността на разглежданото правно действие.

жество (управител, съвет на директорите) вече разполага с валиден мандат да преговаря и респ. да подпише писмото за поемане на одиторски ангажимент и договора за изпълнение на финансов одит с избрания или посочения одитор. Съответно до 31 март на следващата година волеизявяващият орган е длъжен да представи на този вече договорно обвързан одитор изготвения годишен финансов отчет и годишен доклад за дейността (чл. 245, ал. 1 ТЗ).

### **Съдебната практика**

Анализът на наличните съдебни актове обуславя разграничаването на три основни подхода при решаването на въпроса за възникването на одитното правоотношение.

1. Според първия подход чл. 48 ЗНФО следва да бъде тълкуван и прилаган буквално. Доколкото в чл. 48, ал. 1 ЗНФО изрично се посочва, че „поемането на ангажимент за финансов одит **се осъществява** с писмо за поемане на одиторски ангажимент“, възприемащите този подход съдебни състави считат, че това е достатъчно, за да обоснове извода, че одитното правоотношение възниква валидно, ако е налице само подписано между одитора и одитираното дружество **писмо за поемане на одиторски ангажимент**. Редица съдебни състави възприемат разпоредбата на чл. 48, ал. 1 ЗНФО като изчерпателна и намират, че в нея са нормирани **всички** необходими за възникването на одитното правоотношение предпоставки в необходимия за възникването им ред. Те не виждат нередности нито в структурирането на юридическите факти, нито в обстоятелството, че в началото на уредбата на чл. 48 ЗНФО са уредени първо волеизявяващите за сметка на волеобразуващите действия. Според тези съдебни състави последното аргументира тезата, че законът изисква да бъдат осъществени установените в разпоредбата правни действия, без да е необходимо решението на волеобразуващия орган за избор на одитор да предлага действията на волеизявяващия, свързани с подписването на писмото и договора.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> Вж. в този смисъл Решение № 51166/25.02.2020 г. по а. н. д. № 1153/2019 г. на Софийския районен съд, 23-ти състав. В хода на производството по делото било установено, че писмото за поемане на одиторски ангажимент и договърът за изпълнение на финансов одит са подписани, без да е прието решение от общото събрание на акционерите за избор на

2. Според втория подход за възникването на одитното правоотношение е достатъчно и самото сключване на договор между одитора и одитираното дружество. Счита се, че подписването на договора от страна на представител на одитираното дружество, дори и без да е осъществен който и да е от другите юридически факти (избор от общото събрание или определяне на одитора от длъжностното лице по регистрацията към АВ и подписване на писмо за поемане на одиторски ангажимент), е достатъчно, за да обоснове извода за наличието на валидно възникнало договорно правоотношение за изпълнението на финансов одит, по което и двете страни дължат изпълнение. Поддръжниците на тази позиция се позовават на аргумента, че сключените договори следва да се изпълняват, а неосъществените от органите на одитираното дружество юридически факти не могат да послужат като обосновано възражение за липса на договорна връзка в полза на подобно дружество.<sup>12</sup>

3. Според третия подход провеждането на преговори и подписването на обвързващи търговското дружество документи от волеизявяващия орган **без наличието на прието за това решение** от волеобразуващия орган следва да се квалифицират като „действия във вреда на дружеството“. Подобни действия не предизвикват валидни правни последици – те се осъществяват без императивно предписаното от закона решение на волеобразуващия орган, поради което следва да се квалифицират като „противоправно поведение“ на волеизявяващия орган, което не само не

---

одитор. Такова решение е прието месеци след подписването на посочените документи. Съдът приема, че според чл. 48, ал. 1 ЗНФО „поемането на ангажимент за финансов одит се осъществява с писмо за поемане на одиторски ангажимент“. Следователно в процесния случай такъв ангажимент е възникнал по силата на двустранното подписване на това писмо. Сключването на договора и приемането на решение от общото събрание на акционерите изпълняват потвърждаваща наличието на този ангажимент функция. Независимо от доводите на страната, която е твърдяла, че само по силата на писмото не може да възникне такъв ангажимент (поради неосъществен фактически състав), съдът е отказал да обсъжда както смисъла на чл. 221, т. 6 ТЗ, така и смисъла на чл. 48, ал. 1 ЗНФО.

<sup>12</sup> Вж. в този смисъл Решение № 228838/4.10.2017 г. по гр. д. № 14490/2017 г. на Софийския районен съд.

обвързва представляваното юридическо лице, но и обуславя възникването на отговорност спрямо дружеството.<sup>13</sup>

Очевидно е противоречието в изводите на приведените актове при наличието на сходни фактически обстоятелства – неосъществяване на един или друг юридически факт, като части от фактическия състав, обуславящ възникването на одитното правоотношение. Парадоксално е, че разгледаните съдебни решения са постановени по различни по своя характер дела – административни, търговски и граждански, поради което формално може и да не се квалифицират като противоречива практика по смисъла на Закона за съдебната власт. В същото време всички тези съдебни актове са свързани с прилагането на един и същ фактически състав. Забележително е, че при постановяването им съдилищата са склонни да прилагат само един от посочените, частично уреждащи разглежданото правоотношение закони (ТЗ, ЗЗД, ЗНФО, ЗСч), но не и относимата уредба в нейната цялост.<sup>14</sup> Никой от описаните подходи не схваща одита като институционален контрол от страна на волеобразуващите дружествени органи спрямо волеизявяващите органи. Затова одитираното дружество се разглежда само като абстрактно цяло, стоящо на едната страна на правоотношението.

Някои съдебни състави неоснователно се съсредоточават само върху необходимостта от наличие на подписано писмо за поемане на одиторски ангажимент или на сключен договор за финансов одит и съответно им приписват несвойствени правни последици от гледна точка на контекста на учредяването на правоотношението, като едновременно с това negliжират останали-

---

<sup>13</sup> Вж. Решение № 367/17.12.2014 г. по т. д. № 598/2014 г. на Апелативния съд – Варна.

<sup>14</sup> Вж. Решение № 367/17.12.2014 г. по т. д. № 598/2014 г. на Апелативния съд – Варна, което разглежда одитното правоотношение единствено от гледна точка на уредбата на ТЗ; Решение № 51166/25.02.2020 г. по а. н. д. № 1153/2019 г. на Софийския районен съд, 23-ти състав, което разглежда одитното правоотношение единствено от гледна точка на уредбата на ЗНФО, и то на чл. 48, ал. 1 ЗНФО; Решение № 228838/4.10.2017 г. по гр. д. № 14490/2017 г. на Софийския районен съд, което разглежда правоотношението като обусловено единствено от подписването на договор за поръчка по смисъла на чл. 280 и сл. ЗЗД, чието сключване се валидира според съда с оглед на действието на чл. 301 ТЗ.

те юридически факти, а най-вече връзката помежду им. По парадоксален начин в съдебната практика се е утвърдило виждането, че волеобразуването е пренебрежим (незадължителен) елемент от фактическия състав по възникването на одитното правоотношение. Това виждане се обосновава с аргументите, че дружеството валидно обективира волята си чрез волеизявяващия орган, че наличието на тази воля евентуално може да се презюмира в контекста на разпоредбата на чл. 301 ТЗ, че одиторът е „трето добросъвестно лице“ и че противоположно разрешение „би вредило на оборота“<sup>15</sup>.

---

<sup>15</sup> Според Решение № 228838/4.10.2017 г. по гр. д. № 14490/2017 г. на Софийския районен съд договорът за финансов одит следва да бъде квалифициран като договор за поръчка, в хода на която се извършват „проверка и заверка на ГФО“. Съдебният състав приема, че дори общото събрание на съдружниците, респ. на акционерите, да не е взело решение за избор на одитор и за определяне на конкретно лице, което да сключи договора с този одитор от името на дружеството, това не може да служи като аргумент за недействителност на договора, тъй като дружеството изразява правнорелевантната си воля чрез управителните си органи. В този смисъл според съда дори липсата на решение за сключване на такъв договор следва да се преценява „през призмата на чл. 301 ТЗ“. Затова и доколкото се установява, че договор между управителя на дружеството и одитора е подписан, макар и при липсата на решение на общото събрание на съдружниците и на писмо за поемане на одиторски ангажимент, следва да се приеме, че „действията, извършени от името на ответното дружество без представителна власт, са потвърдени от самото дружество и между страните е възникнало валидно правоотношение за извършване на възложената услуга“. Съдът приема, че в случая одиторът е трето за дружеството „добросъвестно лице“, чиито интереси не може да бъдат засягани само поради обстоятелството, че в одитираното дружество не е прието решение за избора му. В това чудновато решение са допуснати множество фундаментални грешки. Съдът не схваща възникването на одитното правоотношение като правна последица от реализирането на определен фактически състав, нормиран в различни закони, респ. не отдава значение на обстоятелството, че основни юридически факти, включени в този фактически състав, не са осъществени, поради което последният е недовършен. Игнорира се общоприетият принцип, че недовършеният фактически състав не обуславя възникването на каквито и да е правни последици, независимо от това дали част от съставляващите го юридически факти са осъществени. Не се отчита и обстоятелството, че изборът на одитор е част от императивно установена, неотнимаема компетентност на волеобразуващия орган. По въпросите, влизачи в кръга на тази компетентност, волеизявяващият орган не само че не може да обвързва валидно дружеството, но няма и право да се произнася – волеизявление, извършено

Във формираната досега съдебна практика тенденцията генезисът на разглежданата правна връзка да се опростява и да се приема, че за възникването на одитното правоотношение е необходимо едно просто действие – само подписването на писмото за поемане на одиторски ангажимент или на договора за изпълнение на финансов одит е постоянна.<sup>16</sup> С други думи възникването на правоотношението не се схваща като правна последица от реализацията на взаимно обусловени, системно обвързани във фактически състав факти, а се поставя в зависимост от осъществяването на един-единствен юридически факт. Последното противоречи на обективно установеното от закона действие на юридическите факти, релевантни за възникването на правоотношението между одитор и одитиран.

### ***Юридическите факти, обуславящи възникването на правоотношението, и тяхната нормативна уредба***

Юридическият факт е такова предвидено в закона фактическо обстоятелство, на което определена правна норма придава правна санкция и конкретни правни последици. Следователно

---

въз основа на отнета компетентност, не обвързва дружеството. Такова волеизявление не може да се обхваща от правните последици, установени в чл. 301 ТЗ, респ. да се счита за „потвърдено от самото дружество“. Освен това в случаите на липса на валидно взето решение за избора му одиторът не може да бъде квалифициран като трето за дружеството добросъвестно лице. В контекста на решението под „добросъвестност“ съдът, изглежда, има предвид, че одиторът не е знаел и не е бил длъжен да знае определени, ирелевантни за валидността на неговите правни действия обстоятелства – а именно дали надлежно е избран за одитор, или не. Вярно е обаче обратното – като професионалист, който е запознат с предпоставките, при наличието на които може законосъобразно да проведе одита, одиторът следва да знае и не може да не знае, че валидният му избор е първата и основната предпоставка за възникването на одитното правоотношение. Затова предприетите в противоречие с това действия и неподписването на писмо за поемане на одиторски ангажимент го разкриват като недобросъвестно, а не като добросъвестно лице. Правно недопустимо е да се даде възможност на некомпетентен орган и недобросъвестен одитор да преговарят и да сключат договор, който да обвързва дружеството.

<sup>16</sup> Първото становище се съдържа в Решение № 51166/25.02.2020 г. по а. н. д. № 1153/2019 г. на Софийския районен съд, 23-ти състав, а второто – в Решение № 228838/4.10.2017 г. по гр. д. № 14490/2017 г. на Софийския районен съд.

юридическият факт притежава и фактическо, и правно битие – чрез него се осъществява връзката между обективната и нормативната действителност. Нормативната уредба придава правен смисъл и правни последици на осъществяването. В качеството му на нормативно обобщен факт, метафакт, законът придава на юридическия факт определени правни характеристики и конкретни правни последици.

В контекста на анализа и сравнението на нормативната уредба на ЗНФО и ТЗ се налага да приемем, че одитното правоотношение във всички случаи се поражда в резултат не от проявлението на един-единствен юридически факт (избор, определяне, подписване на писмо, сключване на договор), а от осъществяването на взаимнообусловени факти, обособени в сложен фактически състав. Формиращите този фактически състав юридически факти следва да се проявят сукцесивно, т.е. в строга причинно-следствена последователност. Фактическият състав ще бъде завършен едва при осъществяването на всеки един от тях.<sup>17</sup> В случай че тези факти добият реалност в определената последователност, ще се прояви действието на фактическия състав. Последното ще предизвика възникването на договорно съглашение по смисъла на чл. 8, ал. 1 ЗЗД за изпълнението на финансов одит. И обратно – липсата дори само на един юридически факт ще създаде абсолютна пречка за възникването на правоотношението.

Изброените по-горе закони нормират поотделно и несистематично отделните части от фактическия състав на одитното правоотношение, в хода на който ясно са обособени волеобразуващата и волеизявяващата фаза. Преминаването през тези две фази е абсолютно задължително и при актуалната уредба провеждането им попада в сферата на действие на два различни органа<sup>18</sup> – во-

---

<sup>17</sup> Вж. в подобен смисъл **Таджер, В.** Гражданско право. Обща част. Дял II. 2. изд. С.: Софи-Р, 2001, 338–339: „Правното действие на фактическия състав настъпва само ако се проявят всички отделни юридически факти. Всеки факт е съпричинител на крайното правно действие. Логически погледнато значението на отделните юридически факти е равно – всички те са необходими, за да възникне правоотношението. Достатъчно е един юридически факт да липсва, за да не може да възникне правоотношението. В този случай се говори за незавършен фактически състав“.

<sup>18</sup> Срв. чл. 9, ал. 4 ЗНФО, отг. (обн., ДВ, бр. 101 от 23.11.2001 г., отг., ДВ, бр. 95 от 29.11.2016 г.), който предвиждаше, че договърът за независим



леобразуващ (общо събрание на съдружниците в ООД или общо събрание на акционерите в АД) и волеизявяващ (управител в ООД, съвет на директорите при едностепенна система на управление в АД). Всеки от тях следва да предприеме предписаните от относимите норми правни действия в императивно установената последователност, за да се стигне до законосъобразно формиране и изявяване на волята на търговското дружество. Следователно обсъжданата хипотеза не попада сред изрично уредените от закона изключения, при които меродавност може да придобие изразената за сметка на реално формираната воля.<sup>19</sup> В случая разглежданият фактически състав се състои от повече от два юридически факта, а именно – решение за избор на одитор, подписване на писмо за поемане на одиторски ангажимент, сключване на договор за изпълнение на финансов одит, намиращи се в системна, конексна, причинно-следствена връзка помежду си. По силата на тази правна връзка осъществяването на един юридически факт слага началото, осигурява възможността за осъществяването на другите юридически факти от фактическия състав.<sup>20</sup> Поради това, че при пораждането на одитното правоотношение юридическите факти, формиращи фактическия състав, се намират помежду си в причинно-следствено взаимодействие, то и действието на самия фактически състав се проявява **едва след като приключи действието на последния юридически факт**. В този смисъл може да се каже, че фактическият състав притежава своя вътрешна, системна логика. От нея произтича последователността на осъществяването на съставляващите фактическия състав юридически факти. Развитието на цялостния фактически състав се постига чрез осъществяването на отделните юридически факти при запазването на органичната системна връзка помежду им. След като се реализира първият юридически факт от фактическия състав (изборът, респ. определянето на одитор), настъпват юридически последици, които имат само вътрешно значение за фак-

---

финансов одит **се сключва с решение** на общото събрание на съдружниците/акционерите на одитираното дружество.

<sup>19</sup> Вж. в този смисъл разпоредбата на чл. 236, ал. 4 ТЗ. Подобни изключения са изрично установени от закона и не могат да се тълкуват разширително.

<sup>20</sup> Вж. **Ташев, Р.** *Обща теория на правото*, С.: Сиби, 2004, с. 205.

тическия състав. Основната от тях е създаването на възможност за провеждането на целия фактически състав. Но фактическият състав в своята цялост не е прост сбор от индивидуалното действие на отделните юридически факти – той поражда самостоятелни правни последици, различни от тези, породени от всеки от съставляващите го юридически факти.<sup>21</sup>

В литературата не е налице единомислие относно отрасловата принадлежност на фактическия състав, обуславящ възникването на одитното правоотношение. Някои автори приемат, че „съставянето на ГФО и ГДД има изцяло административен характер“<sup>22</sup>. В противоречие с това анализът установява, че изготвянето на посочените обобщаващи документи може законосъобразно да се проведе само в хода на валидно учредени търговскоправни и облигационноправни правоотношения. Самият фактически състав на одитното правоотношение е съставен преимуществено от търговскоправни и облигационноправни норми. Тези норми уреждат типични търговскоправни и облигационни отношения, които следва да се развият и приключат не само с оглед на целесъобразността, както приемат някои, но и на законосъобразността.<sup>23</sup> Същността на фиксираните в относимите норми задължения не трябва да се смесва с част от техните правни последици. Задълженията са с търговскоправен и облигационен характер, но имат и административноправни последици, т.е. разглежданият фактически състав поражда последици в различни правни отрасли.

---

<sup>21</sup> В противоречие с изложеното посочената по-горе съдебна практика пренебрегва обстоятелството, че одитното правоотношение се формира в резултат от осъществяването на определен многоелементен фактически състав, нормативно регулиран от приведените закони. Приема се самостоятелната правна релевантност на отделни (произволно избрани) юридически факти.

<sup>22</sup> Вж. **Таджер, В. и колектив**. Капиталови търговски дружества. С.: Труд и право, 2011; **Касабова, К.** Акционерно дружество, с. 215.

<sup>23</sup> Обратно – **Калайджиев, А.** Акционерно дружество. С.: Сиби, 2019, с. 279. Според автора решението на волеобразуващия орган за приемане на ГФО се взема изцяло по целесъобразност.

### **Проблематизиране на актуалната уредба – Търговски закон и Закон за независимия финансов одит**

Относителните разпоредби на Търговския закон уреждат одитното правоотношение от гледна точка на процесите, осъществявани в одитираното дружество. За разлика от ЗНФО Търговският закон не съдържа правна уредба на писмото за поемане на одиторски ангажимент и на договора за изпълнение на финансов одит и дори не споменава за необходимостта от тяхното сключване, а се съсредоточава върху първия юридически факт от разглеждания фактически състав – избора или посочването на одитор. От разпоредбата на чл. 221, т. 6 ТЗ се установява, че изборът е предоставен като изключителна компетентност на волеобразувателния орган – общото събрание на акционерите (ОСА). Упражняването на изключителната компетентност е абсолютно условие за надлежното формиране на волята на дружеството. Това означава, че без наличието на валидно прието решение по който и да е от изброените в чл. 221 ТЗ въпроси волеизявяващият орган не разполага с правна възможност (правомощие) да обвързва дружеството.<sup>24</sup>

Вече бе установено, че според ТЗ изборът, респ. определянето на одитор може да се извърши по два алтернативно определени начина: от общото събрание на съдружниците/акционерите – до края на съответната календарна година, или от длъжностното лице по регистрацията към АВ – в случай че до края на годината волеобразувателният орган не е избрал одитор и някое от изброените в чл. 249, ал. 1 ТЗ лица е депозирано молба до АВ за определянето му. Озадачаващо е, че уреждайки действията по избора на одитор, чл. 221, т. 6 и чл. 249, ал. 1 ТЗ вместо с понятията „избор“ или „определяне“ си служат с понятието „назначаване“ на одитора. Това понятие е използвано дори в заглавието на чл. 249, ал. 1 ТЗ, а според разпоредбата на чл. 29, ал. 1 от Указ № 883/24.04.1974 г. за прилагане на Закона за нормативните актове заглавието би следвало да изразява „главното съдържание“ на съответната разпоредба.

---

<sup>24</sup> Обратно – Решение № 228838/4.10.2017 г. по гр. д. № 14490/2017 г. на Софийския районен съд и Решение № 51166/25.02.2020 г. по а. н. д. № 1153/2019 г. на Софийския районен съд, 23-ти състав.

В случая използваният правно-технически термин „назначаване“ на одитора като обозначаващ правните действия, предприемани от общото събрание на акционерите или от длъжностното лице по регистрацията към АВ, търпи критика, защото не отразява точно правната същност на уреденото правно действие – „главното съдържание“ на съответната разпоредба. Аналогично правно действие, постигащо аналогичен резултат в ООД, в чл. 146 на същия закон е означено с много по-точния термин „избор“. А това означава, че сходен по същността си юридически факт в този нормативен акт в едни случаи се именува „назначаване“, а в друг – „избор“ на одитор, в нарушение на основополагащо изискване на ЗНА едни и същи явления да бъдат означавани с едни и същи правни понятия.

В общоприетия му смисъл „назначаването“ е правният резултат, който разкрива наличието на определено правоотношение между две лица. Терминът „назначаване“ обозначава постигнатата правна връзка, а не процеса по посочване или определяне на кандидатите, целящ формирането на подобна връзка. Разглежданите алтернативно установени хипотези по избора/посочването на одитора не предполагат постигнат резултат, а само началото на осъществяването на първия юридически факт от многоелементния фактически състав по възникването на одитното правоотношение. Затова в този случай е по-точно да се каже не че одиторът се „назначава“, а само, че се „избира“ от общото събрание на акционерите<sup>25</sup>, респ. – **посочва, определя** от длъжностното лице по регистрацията към АВ. Това е така, тъй като нито решението на общото събрание на акционерите, нито актът на длъжностното лице по регистрацията към АВ обуславят окончателното възникване на правоотношение между одитора и одитираното дружество, а поставят началото на фактическия състав по реализацията на това правоотношение. Само след валидно прието решение от волеобразуващия орган за избор на одитор или законосъобразно постановен акт за определянето на такъв от длъжностното лице по регистрацията, и като тяхна правна последица, може да се проявят и останалите, обусловени от тях факти – подписването на писмо за поемане на одиторски ангажимент и сключва-

---

<sup>25</sup> Срв. чл. 48, ал. 3 ЗНФО, в който е използван терминът „избор“.

нето на договор за изпълнение на финансов одит. В контекста на уредбата на волеобразуването и волеизявяването е безспорно, че в случая тези процеси могат да се осъществят само в еднозначна линейна последователност: избор (респ. определяне) на одитор, подписване на писмо за поемане на одиторски ангажимент, сключване на договор за изпълнение на финансов одит, но не и в обратен или произволно избран ред.

Независимо от това ЗНФО урежда точно в обратната последователност осъществяването на разглежданите юридически факти. Въпреки че си поставя за задача да нормира одитното отношение от гледна точка на технологията на одита, ЗНФО недопустимо пренарежда последователността на осъществяването на релевантните юридически факти. Отделно от това в разпоредбите са използвани неадекватни изрази, а смисълът им не е изяснен с контекстуални препратки или уточнения.

Разпоредбата на чл. 48 ЗНФО е наименувана „**поемане на ангажимент за финансов одит**“. Този израз е многосмислов, а в контекста на разпоредбата остава неясен. Означаваното с термина „поемане на ангажимент за финансов одит“ би могло да се интерпретира, от една страна, като **юридически факт**, като необходима част от фактическия състав на възникването на правоотношение за финансов одит, а от друга страна, като **отделно задължение** – част от съдържанието на това вече налично правоотношение. Вникването в съдържанието на разпоредбата разкрива наличието и на трета възможност – в случая с този термин условно да се означава **целият фактически състав по възникването на одитното правоотношение**. Последното е възможно, доколкото в алинеите на разпоредбата са представени почти всички необходими за възникването на правоотношението юридически факти.<sup>26</sup> В подобна насока ни отвежда и смисълът на разпоредбата на чл. 31, ал. 1, т. 2 ЗНФО, която използва термина като събирателно понятие, обобщаващо всички задължения на одитора. Поради това, че текстовете, съставляващи отделните алинеи, са представени в непълнен и несвързан вид, всяка от посочените интерпретации е защитима.

---

<sup>26</sup> Разпоредбата на чл. 48 ЗНФО премълчава установения в чл. 649, ал. 1 ТЗ алтернативен вариант за определяне на одитора от длъжностното лице при АВ.

Разглежданата разпоредба не отговаря ясно и еднозначно на въпроса кога следва да се приеме, че е **поет ангажимент за финансов одит**. Първият очевиден проблем, с който се сблъсква тълкувателят, е свързан с обстоятелството, че нормираните юридически факти, формиращи съдържанието на чл. 48 ЗНФО нормативно са ситуирани в нехарактерна, обърната последователност.

Според чл. 48, ал. 1 ЗНФО „поемането на ангажимент за финансов одит се осъществява с писмо за поемане на одиторски ангажимент“. Глаголът „осъществявам“ означава, че нещо е извършено, станало е действителност, реалност, реализирало се е.<sup>27</sup> Следователно тази част от разпоредбата буквално означава, че със самото подписване на писмото за поемане на одиторски ангажимент от „предприятието доверител“ и от „регистрация одитор“ задължението следва да се счита за валидно поето. Този извод се приема и в някои съдебни решения, в които се проявява тенденцията смисълът на разпоредбата да се тълкува изолирано, без да се изследва връзката ѝ с останалите алинеи на същата разпоредба или с установеното в ТЗ.<sup>28</sup>

Законодателната техника повелява при формулирането на правните разпоредби да се възпроизвежда стриктно хронологията на осъществяване на юридическите факти, обуславящи целените от нормата правни последици.<sup>29</sup> Приема се, че характеристика на юридически факти притежават само фактите, чието правно значение е **еднозначно** определено от закона.<sup>30</sup> Отделно от това всяка разпоредба би следвало да е структурирана така, че да започва с

---

<sup>27</sup> Български тълковен речник. 4. доп. и прераб. изд. С.: Наука и изкуство, 1994, с. 585.

<sup>28</sup> Вж. Решение № 51166/25.02.2020 г. по а. н. д. № 1153/2019 г. на Софийския районен съд, 23-ти състав: „Съгласно чл. 48, ал. 1 ЗНФО поемането на ангажимент за финансов одит се осъществява с писмото за поемане на одиторски ангажимент“. Според съда подписването на писмото е достатъчно, за да възникне задължението в тежест на одитора, а следователно и валидно правоотношение между страните, макар към момента на подписването на писмото да не е било налице решение на волеобразуващия орган.

<sup>29</sup> Вж. чл. 9, ал. 3 ЗНА във вр. с чл. 30, ал. 1 от Указ № 883/24.04.1974 г. за прилагане на Закона за нормативните актове.

<sup>30</sup> Вж. **Ташев, Р.** Цит. съч., с. 205.

общото и да завършва с частното.<sup>31</sup> В този смисъл е очевидно, че когато определена правна норма урежда фактически състав или част от него, то съставляващите юридически факти трябва да бъдат представени в тяхната хронологична логическа последователност, като се върви от предпоставките към техните последици – от обуславящото към обусловеното. Използваните понятия следва да налагат еднозначни правни изводи, което предполага нормата да се структурира според естествената последователност на фактическия състав. Споменатото изискване налага разпоредбата да започва от първия юридически факт, слагащ началото на осъществяването на фактическия състав (в случая – с избора на одитор), и да продължава така до последния (сключването на договор). Причината следва да предхожда следствието, а връзката между двете да бъде ясно описана. Спазването на това изискване обикновено обуславя и изпълнението на другото изискване – да се върви от общото към частното.

Противоположен е подходът при формулирането на текста на разпоредбата на чл. 48 ЗНФО. Той урежда първо **обусловените** юридически факти – писмото (ал. 1) и договора (ал. 2), като освен това в редакцията на ал. 1 и 2 се използват изрази, които ги представят като обуславящи. Едва в ал. 3 разпоредбата нормира действително обуславящия юридически факт – решението на волеобразуващия орган за избор на одитор, а в ал. 4 – общото изискване за изключване на валидността на уговорки, влияещи върху избора на волеобразуващия орган. Така логиката на разпоредбата е да се представя първо обусловеното, а после обуславящото, като се мълчи за връзката помежду им, и да се върви от частното към общото. Същевременно, както бе установено, естеството на анализирания фактически състав предполага първо и преди всичко да бъде прието решението на волеобразуващия орган за избор на одитор. След като този одитор бъде валидно избран, въз основа на избора волеизявяващият орган може да започне преговори с него и евентуално при успешното им провеждане може да подпише писмото и договора. Следователно изборът е **обуславящият** юридически факт, а писмото и договоят си остават във всички случаи **обусловени**, произтичащи от наличието на прието решение за

---

<sup>31</sup> По аргумент от общото правило на чл. 30, ал. 1 от Указ № 883/24.04.1974 г. за прилагане на Закона за нормативните актове.



избора на одитор факти. Преждевременното подписване на писмото и на договора без наличието на решение за избор на одитор, прието от волеобразуващия орган, не обуславя възникването на каквито и да е правни последици, тъй като не е осъществен **обуславящият** възникването им юридически факт. От друга страна, подобни преждевременни действия на волеизявяващия орган недопустимо ще влияят на избора на одитор в нарушение на установената абсолютна забрана на чл. 48, ал. 4 ЗНФО. Според тази разпоредба е недопустимо предприемането на каквито и да е правни действия, които могат да повлияят на избора на одитора, осъществяван при волеобразуването. Буквалната редакция на чл. 48, ал. 4 ЗНФО визира забраната само на „договорни клаузи“, но с оглед на целта на закона считам, че в случая терминът следва да бъде тълкуван максимално широко. В този контекст той ще обхване не само формализираните съглашения, но и всяка неформална уговорка, насочена към забранения от закона резултат – да бъде повлияно на волеобразуването при приемането на решение за избор на одитор.

Игнорирайки това обстоятелство, актуалната редакция на разпоредбата на чл. 48, ал. 1 ЗНФО установява, че „поемането на ангажимент за финансов одит **се осъществява** с писмо за поемане на одиторски ангажимент, подписано от предприятието доверител и от регистрирания одитор...“. В цитираната редакция не се изяснява обусловената зависимост на това действие, нито органичната му връзка с останалите юридически факти – приемането на решението за избор и сключването на договора. Защо началото на първата алинея на тази разпоредба **започва с предпоследното правно действие**; защо редакцията не отразява абсолютната обусловеност на това действие от осъществяването на предхождащото го действие – избора на одитор; и защо това действие е представено като **единствена** причина за възникването на одитния ангажимент, вероятно никой сега не може да отговори. Така, подобно на съдебната практика, която, както беше установено, е склонна да търси една-единствена причина за възникването на правоотношението, и законодателят е представил правната връзка като последица от осъществяването на един факт.

И редакцията, и структурата на чл. 48 ЗНФО са такива, че от буквалното тълкуване се налага изводът за възникването на „ангажимент за финансов одит“ при наличие само на двустранен

подпис върху писмото за поемане на одиторски ангажимент. На този документ мълчаливо се признават правни последици, присъщи на валидно сключен договор. На свой ред договорът се разглежда като съпътстващ писмото документ, в който се отразяват само договореното между одитора и одитираното дружество възнаграждение и начинът на плащането му. Нещо повече, тълкувана стриктно, във връзка с чл. 31, ал. 1, т. 2 ЗНФО, разпоредбата на чл. 48, ал. 1 ЗНФО извънконтекстуално противопоставя писмото за поемане на ангажимент за финансов одит на договора за изпълнение на финансов одит.<sup>32</sup>

Преодоляването на тези противоречия и евентуалното наложително съгласуване на уредбите на ТЗ и ЗНФО относно формирането на волята на одитираното дружество и последователността на осъществяването на юридическите факти, обуславящи възникването на одитното правоотношение, може да бъдат постигнати посредством прилагането на обоснования в доктрината принцип за непротиворечивостта и балансираността на съдебната система.<sup>33</sup> От действието на тези принципи се извлича правилото, че на един и същ правен субект по един и същ въпрос различните правни норми не може да предписват противоречиво поведение.

Макар „писмото за поемане на одиторски ангажимент“ да е институт, зает от международните одиторски стандарти<sup>34</sup>, в българската уредба не е съобразено действителното му място във фактическия състав и особено преддоговорната му същност.

---

<sup>32</sup> Според чл. 31, ал. 1, т. 2 ЗНФО „регистрацият одитор е длъжен да изпълнява поетия одиторски ангажимент в съответствие с приложимите одиторски стандарти“. Тази разпоредба, наименувана „задължения на регистрирания одитор“, не вмения на одитора да изпълнява поетите с договора за изпълнение на финансов одит задължения.

<sup>33</sup> **Ташев, Р.** Теория на тълкуването. С.: Сиби, 2001, с. 217 и сл.

<sup>34</sup> Писмото за поемане на одиторски ангажимент съдържа признаци, присъщи на познатите в англосаксонското право Letter of intent (писмо за намеренията) и Letter of agreement (съглашение, в което писмено се определят клаузите на договора), но извънконтекстуалното ѝ, неадекватно разбиране и прилагане създават предпоставки за недоразумения и грешки. Налагащият се буквалистичен подход, който е особено осезателен в по-новата съдебна практика, съчетан с неадекватната последователност на уредените в чл. 48 ЗНФО юридически факти и другите неудачни формулировки, които изобилстват в тази разпоредба, обуславят странни резултати в правораздаването.

Адаптирането на тази правна фигура в съдържанието на българската нормативна система не може да се осъществи само чрез формалния, буквален превод, а е необходимо концептуално съотнасяне с действащия понятиен апарат, което към настоящия момент липсва. Във възприетата от развитите европейски страни уредба и практика писмото се разглежда само като необходим етап на възникването на одитното правоотношение. Въз основа на писмото се сключва договорът и в него се уреждат всички права и задължения на страните по правоотношението. Следователно в подобен контекст писмото за поемане на одиторски ангажимент нито отрича подробното съдържание на договора за изпълнение на финансов одит, нито го замества. Според оригиналния замисъл то следва да е средството за уточняването на съдържанието и по този начин да подготвя сключването на договора.

При реципирането на европейския одитен модел тези нюанси са пропуснати. Изглежда, че в хода на заимстването на уредбата от европейските образци заимстващите не са разбрали същността и взаимовръзките между разглежданите юридически факти, поради което са ги пренесли само отчасти и непоследователно. Така, вместо да е налице комплекс от взаимносвързани, допълващи се волеизявления, се получава абсурдно противопоставяне на една част от юридическите факти на друга част, също толкова необходима за формирането на одиторското правоотношение. В резултат от това нормотворчество буквалистите остават с погрешното впечатление, че писмото за поемане на одиторски ангажимент окончателно формира правоотношението. Подписването на това писмо от одитора и от управителния, волеизявяващ орган на одитираното дружество, независимо кога и как, според тях поражда договорната връзка между страните по правоотношението, а в договора „само се записват“ дължимата на одитора сума и начинът на заплащането ѝ.<sup>35</sup> Така, от една страна, се твър-

---

<sup>35</sup> Вж. изцяло в този смисъл Решение № 51166/25.02.2020 г. по а. н. д. № 1153/2019 г. на Софийския районен съд, 23-ти състав. Разбира се, както в това, така и в други подобни решения, според които окончателното възникване на ангажимент за финансов одит се осъществява само с писмото за поемане на одиторски ангажимент, не се взема отношение по произтичащите въпроси: какъв е смисълът от договора, след като договорните задължения на страните възникват с факта на подписването на писмото; какъв би бил смисълът от евентуално решение на общото събрание на акционерите

ди, че одитното правоотношение се отразява в „договор за поръчка“, но от друга страна, се приема, че този договор е нещо като касов бон, отразяващ дължимата за изпълнението на одита сума. По този начин се negliжира основната характеристика на договора за изпълнение на финансов одит като договор, основан на доверието.

В литературата се обосновава тезата, че доверието е релационна категория, силно зависима от контекста и ситуацията.<sup>36</sup> Релационността се свързва с необходимостта от двустранно наличие на доверие. В процеса на одита доверието е такова двустранно отношение, при което доверителят има основание да разчита не само на квалификацията на довереника одитор, но и на способността му да действа добросъвестно, съблюдавайки не само относимите правила, но и интересите на доверителя.

Одиторът следва да действа като довереник на одитираното дружество. Задължението на довереника е за лична незаместима престация. Действията, които следва да бъдат предприети в хода на изпълнението на договора за одит като един от договорите, основани на доверие, предполагат наличието на определена специална квалификация. Но в отношението между доверител и довереник основното е наличието на доверие помежду им. Традиционно доверието се определя като вяра в нечия добросъвестност, честност или в правилността на нещо. В този смисъл можем да определим и одитора довереник като лице, на което е доверено изпълнението на правни действия. Поради това, че довереникът е лице, на което доверителят е възложил предприемането на важни за него действия, доверителят не би осъществил възлагането без наличието на увереността, че именно довереникът е лицето, на което може да се довери за изпълнението на тази поръчка. Затова договорът се сключва *intuitu personae* – с оглед на личността. Доверителят е преценил, че това е личността, която да предприеме

---

по чл. 221, т. 6, след като и без приемането му се счита, че дружеството вече е валидно обвързано; не нарушава ли подобно разрешение абсолютната забрана, установена в чл. 48, ал. 4 ЗНФО? Очевидно е, че приведената теза неминуемо стига до отричане на необходимостта от осъществяването на всички останали юридически факти извън писмото за поемане на одиторски ангажимент.

<sup>36</sup> Вж. Лулева, А. Култура на доверието и недоверието. С.: ИК „Гутенберг“, под печат, с. 12.

възложените действия с оглед на познатите му етични и професионални нейни качества. Макар формално да сключва договор с „предприятието“ (чл. 48, ал. 2 ЗНФО), т.е. в преобладаващите случаи – с търговско дружество, одиторът е фактически довереник на органа, който го избира – на волеобразуващия орган, а в хипотезата на АД – на общото събрание на акционерите като обособен кръг от лица, намиращи се в членствено правоотношение с АД. Законът (чл. 146 и чл. 221, т. 6 ТЗ) предоставя на общите събрания правомощието да изберат за одитор лице, на което считат, че могат да се доверят. Затова между тях и одитора е налице връзката на доверие, която би следвало да характеризира и правоотношението като цяло. Дори доверието в тази хипотеза да е налице само на етапа на избора, преди сключването на договора, следва да се приеме, че то е основополагащ за самия договор елемент.

Налице е и вариант, при осъществяването на който доверието отсъства от съдържанието на елементите, формиращи правоотношението. В хипотезата, при която одиторът се определя от длъжностното лице по регистрацията към АВ, се губи доверителната същност на правоотношението и макар сключваният договор да има същото съдържание на типичен договор, основан на доверие, в случая този елемент няма да е налице. Одиторът няма да е довереник на общото събрание на акционерите/съдружниците в същинския смисъл на думата, въпреки че от него ще се очаква да изпълни правомощията си по същия начин и със същата дължима грижа.

Макар одиторът да се намира формално в договорно правоотношение с одитираното дружество, отношенията му с различните дружествени органи имат различни нюанси. Доколкото одиторът проверява годишния счетоводен отчет, съставен от волеизявяващия орган, доколкото той е натоварен да установи неточностите, отклоненията и несъответствията в този отчет като част от пропуските на управителния орган, между него, като доверено лице на волеобразуващия орган, и волеизявяващия орган е налице обективна опозиция, която не се заличава от обстоятелството, че договорът за одит се подписва от името на дружеството от управителния орган. В този смисъл битуващата в съдебната практика представа, че одиторът може да бъде определен и от волеизявяващия орган, е не само незаконосъобразна, но и концептуал-

но немислима. Функцията на одитора не е просто да потвърди ГФО или формално да представи „мнение“ относно документите по годишното приключване, а добросъвестно и професионално да установи евентуалните неточности, отклонения и несъответствия, като определи вероятната причина за наличието им (чл. 44, ал. 1 ЗНФО). В този контекст той следва да формира и да изрази изрично становище (означавано от закона със спорното понятие „мнение“) „относно съответствието между информацията във финансовия отчет и тази в доклада за дейността на ръководството на одитираното предприятие“ (чл. 45, ал. 2 ЗНФО). За съжаление, тези важни елементи от формирането на одитното правоотношение дори не се споменават в нормативната уредба и в интерпретирането ѝ от съдебната практика.

Отсъствието на ясна концепция относно възникването на одитното правоотношение се отразява на цялата действаща нормативна уредба, свързана както с писмото за поемане на одиторски ангажимент, така и с договора за изпълнение на финансов одит. Липсва яснота не само относно обусловената същност, но и относно съдържателните характеристики на тези актове. Това е така, защото, от една страна, елементите, формиращи съдържанието на писмото, не са изрично определени от закона, а абстрактното препращане към „относимите МОС“ очевидно не функционира. По тази причина съществуват различни становища, които приписват по-широко или по-тясно съдържание на писмото.<sup>37</sup> От друга страна, съдържанието на писмото се прекрива отчасти със съдържанието на договора за изпълнение на финансов одит и когато те се преценяват извънконтекстуално, не се

---

<sup>37</sup> **Бонев, Ж.** Съдържание за писмото за поемане на одиторски ангажимент. – Счетоводство +, 2004, № 9, с. 12. Според автора писмото „създава основа за по-нататъшното уреждане на взаимоотношенията по чл. 280 и сл. ЗЗД“. Авторът счита, че сред реквизитите, съдържащи се в писмото, следва да са налице: информация за договарящите страни; обектът на проверката; целта на проверката; сроковете на изпълнението; обхватът на проверката; деклариране на репрезентативния характер на проверката; изброяване на участниците в проверката; декларация на участниците за опазване на тайна; одиторско становище и доклад; възнаграждение; отговорности и др. Изглежда, че авторът не разграничава концептуално необходимите реквизити на писмото от тези на договора (който той нарича направо договор за поръчка).

схващат самостоятелната роля и вътрешносъставното предназначение на всеки от тези два различни юридически факта. От това, изглежда, произтича и склонността на съдилищата да приемат, че за възникването на одитното правоотношение е достатъчно подписването само на писмото или само на договора.<sup>38</sup>

Различията между ЗНФО и ТЗ не се изчерпват само до установената последователност на юридическите факти, релевантни за възникването на одитното правоотношение. Макар ЗНА да задължава законодателя да използва правните понятия в един и същ смисъл, в двата закона се установяват необосновани терминологични различия. Тези различия са налице и при означаването на одитираното дружество като субект на одитното правоотношение. ЗНФО го нарича „предприятие доверител“ (чл. 48, ал. 1), а ТЗ – дружество (чл. 249, ал. 1). Терминът „предприятие“ в търговското право има нормативно установено безспорно значение. Част първа, глава четвърта от ТЗ е озаглавена „Предприятия и сделки с тях“. Според чл. 15, ал. 1 ТЗ, ситуиран в тази глава, предприятието е съвкупност от права, задължения и фактически отношения и като такова то може да бъде прехвърляно чрез сделка. Следователно „предприятието“ в този смисъл е обект, имуществена цялост, а не субект на правото. Терминът „предприятие“ не е синоним на „търговско дружество“, а синоним на определено, квалифицирано негово имущество. Затова в чл. 15, ал. 2 от същия закон се говори за „предприятие на търговското дружество“ като за прехвърляемо имущество на последното. Ето защо в терминологичния континуум на ТЗ „предприятието“ не може да бъде „доверител“, както приема чл. 48, ал. 1 ЗНФО. Такъв може да бъде одитираното търговско дружество, попадащо в критериите за задължителен финансов одит според чл. 37 ЗСч. Липсата на единна терминология обуславя различните резултати и недоразуменията

---

<sup>38</sup> Сrv. изводите, обективирани в Решение № 51166/25.02.2020 г. по а. н. д. № 1153/2019 г. на Софийския районен съд, 23-ти състав, и в Решение № 228838/4.10.2017 г. по гр. д. № 14490/2017 г. на Софийския районен съд. В първото решение се приема, че подписването на писмото за поемане на одиторски ангажимент е достатъчно основание за възникване на валидно одитно правоотношение, а във второто решение – че сключването на договор дори без наличие на решение, прието от волеобразуващия орган, и без подписано писмо за поемане на одиторски ангажимент обуславя възникването на одитно правоотношение.



при прилагането на двата закона и затруднява съвместното им тълкуване.

Член 48, ал. 1 ЗНФО е неясен и в частта, в която предвижда, че „писмото за поемане на одиторски ангажимент **се подписва** от предприятието доверител“. Безспорно е, че одитираното търговско дружество се представлява от своя волеизявяващ орган (управител, членове на съвета на директорите, изпълнителен директор) или от упълномощено от него лице и в случай че волята на търговското дружество е **надлежно формирана**, тя може да бъде изявена по обвързващ дружеството начин от този орган или лице. Те могат да обвържат дружеството доверител, ако са налице нормативните предпоставки за това. Използването на израза, указващ, че подписването на писмото за поемане на одиторски ангажимент се извършва „от предприятието доверител“, без да се уточни определено от кой дружествен орган и **кога** (при наличието на какви осъществени предпоставки) това може да бъде извършено в конкретната хипотеза, разкрива по-скоро неувереността на законодателя относно правомощията на волеизявяващия орган в един или друг темпорален момент да подпише валидно писмото. Изглежда, че в процеса на формулиране на тези законови разпоредби целенасочено е търсен някакъв абстрактен, неутрален израз. Използването на израза „предприятието доверител“, и то в контекста на субект, осъществяващ правни действия (в случая подписващ писмо), по-скоро обърква, отколкото внася яснота в действителната воля на законодателя<sup>39</sup> относно провеждането на фактическия състав.

---

<sup>39</sup> Подобна неяснота се открива и в санкционната разпоредба на чл. 75, ал. 1 ЗСч: „Който е задължен и не възложи извършването на финансов одит на регистриран одитор, се наказва с глоба в размер от 500 до 5000 лева“. Отделно от това глоба е предвидена като алтернатива и за търговското дружество, спрямо което не е изпълнен задължителен финансов одит. Цитираната разпоредба има персонална насоченост и санкциониращ ефект, но се поставя въпросът кой и кога става задължен. Дали това е изпълнителният директор, съветът на директорите, или общото събрание на акционерите? Общото събрание на акционерите не може да приеме валидно решение по въпроса, ако не бъде свикано от съвета на директорите, а той не може да възложи извършването на финансов одит, ако волеобразуващият орган не избере валидно одитор. Съдебна практика по този въпрос не се открива. Вероятно поради неяснотата наказващият административен орган предпо-

### Обобщение

Обобщавайки изводите от установеното дотук, държа особено да акцентирам върху обстоятелството, че това изследване не е насочено към самоцелно разкриване на структурните или терминологичните несъответствия в относимите норми. Установените противоречия и неясноти не може да бъдат пренебрегнати, но най-същественото е, че те имат изключително важни за субектите на правото правни и практически последици.<sup>40</sup>

---

чита да използва алтернативата, установена от тази разпоредба, и да глобява самото търговско дружество.

<sup>40</sup> Посоченото твърдение може да бъде илюстрирано с установеното и произтичащите от него правни изводи и последици в хода на а. н. д. № 1153/2019 г. на Софийския районен съд, 23-ти състав. В хода на производството по това дело е било установено, че действащият съвет на директорите на акционерно дружество по една или друга причина не е насрочил навреме заседание на общото събрание на дружеството за избор на одитор за провеждането на задължителен независим финансов одит. Поради това такъв не е бил избран до края на съответната календарна годината. През следващата година членовете на съвета на директорите съобразили, че трябва да бъде изпълнен независим финансов одит. Обърнали се към одитора, с когото вече били установили трайни отношения и който в предходните години неизменно осъществявал независим финансов одит на това дружество. На 1 март подписали с този одитор предложено от него писмо за поемане на одиторски ангажимент, както и договор за изпълнение на независим финансов одит, и му превели по банков път договорената за изпълнението на финансов одит сума. В известен период след подписването им свикали заседание на общото събрание на акционерите на дружеството, като включили в дневния ред и въпроса за избор на одитор. Близо три месеца след подписването на писмото за поемане на одиторски ангажимент и на договора за изпълнение на независим финансов одит между дружеството и визириания регистриран одитор на проведеното заседание общото събрание избрало последния. Междувременно на одитора не е осигуряван достъп до дружествената документация, нито са му предадени документите по чл. 245, ал. 1 ТЗ в срока, установен от тази разпоредба. След като преценил, че към момента на подписването на писмото и на договора не е бил валидно избран за одитор от общото събрание на дружеството, одиторът върнал заплатената му за изпълнението на одитния ангажимент сума. След осъществения от общото събрание избор той претендирал за подписването на нов договор и на ново писмо за поемане на одиторски ангажимент, в които страните да се позоват на извършения от общото събрание на акционерите избор. Споровете относно изпълнението на това обстоятелство се проточили. Едва на 27 юни (два работни дни преди изтичането на срока за депозиране на одитния доклад в Търговския регистър) одитираното дружество приело с имейл да

## Описвайки последователността на осъществяването на юри-

изпълни исканията на одитора и да подпише нов договор и ново писмо за поемане на одиторски ангажимент в изпълнение на решението на общото събрание. В отговор одиторът се позовавал на изтичащия срок по чл. 251, ал. 4 ТЗ във вр. с чл. 38–40 ЗСч, с оглед на което той не би могъл да изпълни задълженията си в законовия срок (финансовият одит е сложен многоетапен процес и не може да бъде извършен за няколко часа или за един ден) и поради това е отказал да подпише ново писмо и договор, както и да извърши финансов одит. Дружеството сезирало КПНРО, като посочило, че одиторът е осъществил неправомерен „отказ от изпълнение на поет ангажимент за задължителен финансов одит“, след което КПНРО образувала производство против одитора. Одиторът се позовавал на обстоятелството, че между него и дружеството не е възникнало валидно правоотношение, а освен това не са му били предадени документи за провеждането на законосъобразен одит. В хода на разследването си КПНРО установила, че одиторът е подписал писмо за поемане на одиторски ангажимент, както и договор за изпълнение на независим финансов одит с дружеството. Констатирала е, че впоследствие е прието и решение на общото събрание на акционерите за избора му по чл. 221, т. 6 ТЗ. КПНРО стигнала до извода, че последното решение „обвързвало одитора незабавно, по силата на разпоредбата на чл. 231, ал. 2 ТЗ“, според която „решенията на Общото събрание на АД влизат в сила незабавно“. На това основание КПНРО приела, че одиторът е осъществил неправомерен „отказ от изпълнение на поет ангажимент за задължителен финансов одит“, за който не я е уведомял, макар да е бил длъжен. На одитора била наложена глоба. Одиторът обжалвал наказателното постановление на КПНРО пред съответния районен съд, който потвърдил наказателното постановление, като приел, че всички предпоставки за възникване на правоотношение за финансов одит между одитора и дружеството са се осъществили в установената от чл. 48 ЗНФО поредност: подписване на писмо, сключване на договор, приемане на решение за избор. В този контекст според съдебния състав между страните е възникнало валидно правоотношение и одиторът неоснователно не е изпълнил задълженията си, произтичащи от него. Между страните не е бил налице спор относно поредността на осъществяването на фактите. Безспорно е установено, че писмото и договорът са подписани на 1 март, а решението на общото събрание на акционерите – на 30 май същата година. Следователно в хода на това производство се набелязва конкретен проблем, отговорът на който има принципно значение. Според КПНРО, както и според съда одиторът е осъществил административно нарушение само защото е настоявал решението на общото събрание на акционерите да предхожда подписването на писмото за поемане на одиторски ангажимент и на договора, сключван въз основа на него. Този извод е основан изцяло на буквалното тълкуване на чл. 48, ал. 1 ЗНФО. В решението си съдът възпроизвежда дословно посочената разпоредба и набляга на обстоятелството, че поемането на одитен ангажимент според нея се извършва след двустранното подписване на писмото за поемане на одиторски ангажимент, за което в случая не се спори, че е извършено. Според съда в

дическите факти, обуславящи възникването на одитното правоотношение, уредени съвместно от ЗНФО и от ТЗ, установяваме следното:

1. Регистрираният одитор следва да бъде **избран** с решение от ОСА до изтичане на съответната календарна година (чл. 221, т. 6 във вр. с чл. 249, ал. 1 ТЗ и чл. 48, ал. 3 ЗНФО). Изборът поставя началото на осъществяването на фактическия състав по възникването на одитното правоотношение. Без редовното провеждане на този избор не може валидно да бъдат осъществени останалите юридически факти от този фактически състав. Важно е да се отбележи, че изборът сам по себе си не обвързва одитора.<sup>41</sup> Одиторът е, а с оглед на смисъла и съдържанието на задължителния финансов одит – и задължително трябва да бъде, трето за дружеството лице. Той не е нито служител на това дружество, нито част от състава на неговите органи. Следователно изборът има само вътрешносъставно действие и последици.

2. Според разпоредбата на чл. 249, ал. 1 ТЗ, в случай че ОСА не е избрало регистриран одитор до изтичането на съответната календарна година, по молба на съвета на директорите, съответно – на управителния или на надзорния съвет, или на отделен акционер, одиторите „се назначават от длъжностното лице по регистрацията към Агенцията по вписванията“. Определянето на одитора в тази хипотеза замества само юридическия факт на избора му от волеобразуващия орган, но останалите юридически факти следва да бъдат осъществени на пълно основание.

3. След осъществяването на алтернативно установените юридически факти в т. 1 или т. 2 и въз основа на тях в качеството им на „основание“ за провеждането на фактическия състав по възникване на одитното правоотношение волеизявяващият ор-

---

случая са осъществени и другите изисквания на тази разпоредба, установени в ал. 2 и 3 на същия член, поради което между регистрирания одитор и одитираното дружество е възникнало валидно одитно правоотношение, което одиторът не е изпълнил, а впоследствие не е уведомил и КПНРО за този отказ, макар да е бил длъжен.

<sup>41</sup> Обратното приема КПНРО в практиката си. Според КПНРО от смисъла на разпоредбата на чл. 231, ал. 2 ТЗ следва, че решението на общото събрание на акционерите „обвързва“ незабавно и одитора. Вж. това становище, приложено по а. н. д. № 1153/2019 г. на Софийския районен съд, 23-ти състав.

ган – управителят в ООД, респ. съветът на директорите и пр. в АД, има право да проведе преговори и да подпише писмото за поемане на одиторски ангажимент (чл. 48, ал. 1 ЗНФО).

4. Двустранното подписване на писмото за поемане на одиторски ангажимент дава основание на страните да сключат и договор за финансов одит (чл. 48, ал. 2 ЗНФО).

В случай че изброените юридически факти бъдат осъществени в описаната последователност и бъде реализирана присъщата за разглеждания фактически състав причинно-следствена връзка, ще се проявят и правните последици, произтичащи от този фактически състав, и ще възникне валидно правоотношение между одитора и одитираното дружество. Под „възникване на правоотношение“ между тези лица разбираме създаването на определена правна връзка – ново гражданско правоотношение за изпълнение на финансов одит като резултат от осъществяването на описаните юридически факти.

В контекста на вече изложеното съвсем определено може да се отговори на поставения в началото въпрос и да се твърди обосновано, че разпоредбата на чл. 48 ЗНФО се проваля при изпълнението на вмененото ѝ от законодателя предназначение – да нормира изцяло и в ясно установена последователност условията за „поемане“ на ангажимент за задължителен финансов одит. За съжаление, ако в миналото съдебната практика в хода на правоприлагането коригираше нормативните несъвършенства, понастоящем това става все по-рядко.

Ако в обобщаващ аспект се приеме обосноваването на извода, че „поемането на ангажимент за финансов одит“ е правна последица от осъществяването не на един юридически факт, а на всички юридически факти от свързания конексен фактически състав в естествената им вътрешносъставна последователност, то логично ще се наложи изводът, че подписването само на писмото за поемане на одиторски ангажимент е безспорно релевантен юридически факт, но осъществяването му не е достатъчно, за да възникне неговият резултат – поемането на ангажимент за финансов одит.

Подписването на писмо за поемане на одиторски ангажимент и/или на договор за изпълнение на финансов одит, без **преди това** да е прието решение на общото събрание на съдружниците в ООД, по чл. 146 ТЗ, или съответно на ОСА, по чл. 221, т. 6

ТЗ, няма да доведе до „поемането на ангажимент за финансов одит“ и **няма да предизвика каквито и да е правни последици** поради наличието (действието) на няколко алтернативни, конкурентни правоизключващи правни основания, както следва:

а) Поради **незавършеността** на свързания конексен фактически състав към момента на подписването им. По-горе бе установено, че всички съставляващи конексните фактически състави юридически факти следва да се проявяват задължително и само в присъщата им последователност. Евентуалното им осъществяване в различна от изискуемата последователност не би обусловило възникването на правни последици. В този смисъл се говори за „междинното вътрешносъставно действие“ на всеки от юридическите факти. Нарушението на реда, по който трябва да се проявят отделните юридически факти, съставляващи фактическия състав, е отделно основание за неговата недействителност. Така подписването само на писмото за поемане на одиторски ангажимент или само на договора, или на двете преди приемането на решението за избор на одитор ще се квалифицира като нарушение на реда, по който трябва да се проявят отделните юридически факти, и от тях няма да настъпят каквито и да е последици. Правилото, което проявява действието си в тази хипотеза, е, че неосъществяването на който и да е от юридическите факти, имащи обуславящо за следващите факти от този състав значение, ще възпрепятства настъпването на правните последици на целия фактически състав независимо от обстоятелството, че обусловените са възникнали. Отделно от това в разглеждания случай липсва легална възможност волеизявлението да бъде осъществено законосъобразно преди осъществяването на волеобразуването. По въпросите, поставени от закона в кръга на изключителната компетентност на ОСА, както в случая е с установените в чл. 221 ТЗ правомощия, волеизявяващият орган не може да обвързва валидно дружеството без наличието на предварително прието от компетентния орган решение.<sup>42</sup> Наличието на прието от компе-

---

<sup>42</sup> По тази причина съветът на директорите не може да заяви валидно в търговския регистър искане за изменение и допълване на устава на дружеството, за увеличаване и намаляване на капитала, за преобразуване и прекратяване на дружеството и т.н. без предварително прието за това решение от общото събрание на акционерите (чл. 221 ТЗ). Ако подобни правни

тентния орган решение за избор на одитор е абсолютно условие, без което не може валидно да се осъществят обусловените юридически факти – подписването на писмо и сключването на договор. Подписването на писмо, респ. сключването на договор не може да бъдат приравнени и на сделка, сключена под условие, по смисъла на чл. 25 ЗЗД, тъй като при редовно сключени такива сделки са налице всички елементи, необходими за проявяването на действието им между страните. В подобна хипотеза подписването само на писмото за поемане на одиторски ангажимент или само на договора, или дори и на двете преди приемането на решението за избор на одитор не може да бъде квалифицирано и като нищожна сделка, чиято недействителност да се прогласява по извънсъдебен или по съдебен ред, а следва да се счита за правно нищо, каквото е незавършеният фактически състав.

б) Независимо от описаното в предходния пункт подписването на писмото и/или сключването на договора в условията на алтернативност може да бъдат квалифицирани на самостоятелно основание и като „нищожна сделка“ в контекста на чл. 48, ал. 4 ЗНФО. Според тази разпоредба наличието на писмо за поемане на ангажимент за финансов одит или на договор за изпълнение на финансов одит, сключени с конкретен одитор **преди** осъществяването на валидния му избор от волеобразуващия орган, се приема от закона за **нищожно** поради недопустимото му въздействие върху формирането на волята на волеобразуващия орган. Самото обективизиране на волеизявленията се квалифицира от закона като недопустимо въздействие, поради което не се изисква отделно установяване на факта дали подписването им е станало достояние на волеобразуващия орган и в този смисъл дали му е оказало действително въздействие.

в) Отделно от посоченото по-горе и отново в условията на алтернативност би могло подобни сделки да се определят като нищожни и в контекста на чл. 26, ал. 2 ЗЗД – поради липса на валидно формирано съгласие. За законосъобразното им сключване се изисква съгласието на волеобразуващия орган, поради което

---

действия са извършени без наличието на съответно прието решение, те не могат да бъдат потвърдени с последващ акт на волеобразуващия орган, тъй като юридическите факти следва да бъдат осъществени в установената от закона последователност.



липсата на това съгласие ги квалифицира като нищожни на това основание. Съгласието, обективизирано от волеизявяващия орган по въпрос от изключителната компетентност на волеобразуващия орган, се квалифицира от закона като липса на валидно формирано съгласие и не обвързва дружеството. Съгласието в случая не може да бъде презюмирано и чрез прилагането на чл. 301 ТЗ, нито при прилагане на разширително тълкуване на чл. 236, ал. 4 ТЗ. По въпросите, изрично включени в изключителната компетентност на общото събрание на акционерите от чл. 221 ТЗ, цитираните разпоредби са неприложими.

Възприетият от преобладаващата съдебна практика противоположен подход, при който без особена аргументация се приема, че за учредяването на одитното правоотношение е достатъчно осъществяването на един юридически факт, а взаимната връзка между фактите се пренебрегва като ирелевантна, напомня за процесите, известни на изследователите на късното римско право. Те установили, че в провинциите, отдалечени от Рим, сложните правни конструкции се опростявали максимално, понятията започвали да се използват по различен и дори по противоположния в сравнение с първоначалния им смисъл, а същността на отделните производства и процедури постепенно била забравена. Този процес е известен като процес на вулгаризацията на правото.