

ЮРИДИЧЕСКО БИТИЕ И ЮРИДИЧЕСКА СИЛА НА МЕЖДУНАРОДНИТЕ ОДИТОРСКИ СТАНДАРТИ, ПРИЛОЖИМИ СПОРЕД ЗАКОНА ЗА НЕЗАВИСИМИЯ ФИНАНСОВ ОДИТ

*Олег Михайлов**

В последните години в правната система на България бе осъществяван процес на рецепция на правилата на различни международно утвърдени регулации, означавани като „Международни одиторски стандарти“. В този контекст понятието „Международни одиторски стандарти“ (МОС) се утвърди като едно от често използваните понятия в съвременното българско право.¹ За съжаление, в нарушение на изискванията на Закона за нормативните актове (ЗНА) и Указ № 883/24.04.1974 г. за прилагането на Закона за нормативните актове² при нормативното дефиниране на това понятие се влага **нееднозначен** смисъл и чрез него се означават **различни по своя произход, съдържание и регулативни функции правни корпуси**.³ Налице са едни „Международни одитор-

* Адвокат от София.

¹ Срв. чл. 28б, ал. 2, т. 1 и § 1, т. 28 от Закона за подпомагане на земеделските производители (ЗПЗП); чл. 9, ал. 2 и чл. 110 от Закона за независимия финансов одит (ЗНФО). Вж. и § 1, т. 8 от Закона за вътрешния одит в публичния сектор, който използва понятието „Международни стандарти за професионална практика по вътрешен одит“.

² Вж. чл. 9, ал. 3 ЗНА и чл. 37, ал. 1 от Указ № 883/24.04.1974 г. за прилагането на Закона за нормативните актове, според който „думи или изрази с утвърдено правно значение се използват **в един и същ смисъл във всички нормативни актове**“ (тук и навсякъде по-долу курсивът е мой – б. а.).

³ Вж. § 1, т. 28 от Закона за подпомагане на земеделските производители, в който е дадено легално определение на понятието в съответствие с приложимите предметни предели: „Международните одиторски стандарти“ са международни стандарти за професионална практика по вътрешен одит на Института на вътрешните одитори (IIA, Inc.); според чл. 9, ал. 2 от Закона за независимия финансов одит „Международните одиторски стандарти“ са международните стандарти, издадени от Международната федерация на счетоводителите чрез Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност“. В този смисъл непрецизна е разпоредбата на чл. 1, т. 2 от Закона за независимия финансов одит, в която се посочва, че „този закон **урежда** приложими-

ски стандарти“ , към които препраща Законът за подпомагане на земеделските производители (ЗПЗП), и други такива, към които препраща Законът за независимия финансов одит (ЗНФО). И първите, и вторите са означени в тези закони по идентичен начин – „Международни одиторски стандарти“, но са създадени от **различни международни организации и имат несъвпадаща регулативна приложимост**. В този смисъл използването на едно правно понятие за обозначаването на **различни по своето съдържание и приложение** стандарти не покрива изискванията за „еднозначност“ и „яснота“, иманентно необходими поначало за правните понятия. Налага се изводът, че в полето на действащата правна система понятието „Международни одиторски стандарти“ **притежава условно съдържание и подлежи на многовариантно дефиниране**. Ето защо при всяко използване на това понятие в практиката е необходимо предварително контекстуално уточняване на конкретно вложения смисъл. Не са редки случаите обаче, при които стандартите се смесват и объркват.

Описаното дори не е единственото затруднение, свързано с приложението (и приложимостта) на Международните одиторски стандарти. Много по-големи проблеми създава несигурността относно конституционособразността на рецепирането на цитираните стандарти като част от регулативната система на българското право.⁴ Спорно от гледна точка на законосообразността е самото препращане към тези стандарти, направено в Закона за независимия финансов одит.⁵

те стандарти за организация, документиране и изпълнение, както и удостоверяване на резултатите от финансов одит, наричани по-нататък „приложими одиторски стандарти“. Всъщност законът не „урежда“, а просто препраща към избраните стандарти. Наред с изброените като „международно признати одитни стандарти“ се приемат и Международните стандарти, издавани от Международната организация на Върховните одитни институции (INTOSAI). Вж. повечето от „международно признатите одитни стандарти“, изброени в решение № 1069/03.09.2014 г. на Комисията за защита на конкуренцията (КЗК).

⁴ Обосноваването тук теза не следва да се схваща като отричане на необходимостта от рецепирането и прилагането на МОС. В хода на настоящото изложение изследвам само дали стандартите, към които препраща ЗНФО, са **валидирани и съответно – приложими**, в съответствие с установените императивни изисквания. Поддържам, че юридическата сила на МОС спрямо българските правни субекти произтича от надлежната им валидизация.

⁵ Според императивната разпоредба на чл. 39, ал. 2 от Указ № 883/

Всички правила, означавани понастоящем като „Международни одиторски стандарти“, обхващат регулации, създавани в условията на **чужди** правни системи. Това не са правни актове на органите на Европейския съюз и действието им не може да бъде свързано с европейските интеграционни процеси и утвърдени процедури. Разглежданите стандарти не са създадени от европейски институции по смисъла на действащото право на Европейския съюз⁶, а от международни неправителствени организации със седалища в САЩ.⁷ Транспонирането на подобни норми като иманентна част от българското право не може да бъде извършено чрез просто препращане⁸, а посредством приложимите механизми на валидизацията.

24.04.1974 г. за прилагането на ЗНА **препращането от нормативен акт към международни договори е допустимо само в случай че международният договор, към който се препраща, е обнародван в „Държавен вестник“**. Същевременно не са налице индикации или данни, че МОС, към които препраща ЗНФО, са обнародвани в „Държавен вестник“. Освен това в чл. 40, ал. 2, т. 4 от Указ № 883/24.04.1974 г. за прилагането на Закона за нормативните актове са установени допълнителни императивни изисквания за съдържанието на това препращане. Според тази разпоредба при препращане към международен договор задължително се посочват: наименованието, мястото и датата на създаването му и съответният брой на „Държавен вестник“, където е обнародван, а когато договарът е ратифициран със закон – и наименованието на закона, и съответният брой на „Държавен вестник“, където същият е обнародван. **Нито едно от тези изисквания в случая не е спазено.**

⁶ Относно понятията „институции“ и „стандартизация“ в контекста на правото на Европейския съюз вж. **Борисов, О.** Терминологичен речник по право на Европейския съюз. С.: Юриспрес и УИ „Св. Климент Охридски“, 2002, с. 127, 220. Авторът изрично посочва, че в пределите на Европейския съюз действат европейски организации за стандартизация, които последователно провеждат изискванията за хармонизация на националните законодателства, условно означавани като „стандартизация“.

⁷ Стандартите, към които препращат Законът за независимия финансов одит, Законът за подпомагане на земеделските производители и Законът за вътрешния одит в публичния сектор, са създадени от различни международни неправителствени организации, всяка със седалище в САЩ, както следва: ЗНФО препраща към стандартите, издадени от Международната федерация на счетоводителите (МФС) – International Federation of Accountants (IFAC), със седалище в Ню Йорк, САЩ, Пето авеню № 545, 14-и етаж; ЗПЗП препраща към стандартите за професионална практика по вътрешен одит на Института на вътрешните одитори (ПА, Inc.); Законът за вътрешния одит в публичния сектор препраща към стандартите за професионална практика по вътрешен одит на Института на вътрешните одитори, Алтамонте Спрингс, Флорида, САЩ.

⁸ Вж. чл. 9, ал. 1–2 от Закона за независимия финансов одит, в който е прове-

Действащата Конституция на Република България съдържа **изрични** валидизационни норми (чл. 5, ал. 4, чл. 85, чл. 106), формулирани в съгласие с концепцията на видния юрист Х. Харт. Според него в модерните глобални системи е необходима специална преценка за действието на първичните правни норми. Затова, за да се прецени дали първичните правни норми, регулиращи поведението на правните субекти в рамките на една правна система, са валидни, е необходимо използването на вторична правна норма – „норма за признание“ или „норма за валидизация“, с чиято помощ се преценява валидността на първичните.⁹ Такива „норми за валидизация“ са споменатите по-горе чл. 5, ал. 4, чл. 85, чл. 106 от Конституцията на Република България. В тях е установена незаобиколима процедура, посредством изпълнението на която нормите на международните актове, означени в чл. 5, ал. 4 от Конституцията чрез родовото понятие „международни договори“, стават част от „вътрешното право на страната“ и придобиват „предимство пред тези норми на вътрешното законодателство, които им противоречат“. Следователно, за да станат част от българската нормативна система и да се сдобият с приложимостта на първични правни норми, правилата на международните актове, включително и тези на Международните одиторски стандарти, следва **да преминат през валидизационните процедури**, установени от Конституцията и законите на страната. Анализът на относимите за осъществяването на тези валидизационни процедури норми установява наличието на ясно императивно изискване. Смисълът му е, че само валидирани в съответствие с разпоредбите на Конституцията и на Закона за международните договори на Република България норми стават част от вътрешното право и може да бъдат прилагани спрямо всички правни субекти.

Изложеното би следвало да важи изцяло и за Международните одиторски стандарти, приложими според действащия Закон за независимия финансов одит.¹⁰ В него откриваме мно-

дено такова препращане към стандартите, издадени от Международната федерация на счетоводителите (МФС).

⁹ Вж. **Hart, H. L. A.** The Concept of Law. Oxford, 1961, p. 98.

¹⁰ Вж. чл. 3, ал. 1, чл. 9, ал. 1, ал. 2, както и чл. 85, ал. 1 и следващите от

жество разпоредби, които пряко препращат към Международните одиторски стандарти, а неизпълнението на установените в тях изисквания се разглежда като правонарушение.¹¹ По своята структура тези препращащи норми притежават неопределена или относително определена, бланкетна диспозиция, която придобива правен смисъл и правно действие само в контекста на свързаното си с конкретно правило за поведение.

Обстоятелството, че различни разпоредби на споменатия закон реферират към МОС, само по себе си не означава, че е проведена процедурата по валидирането им или че не е необходимо да бъдат изпълнени изискванията на Конституцията и на Закона за международните договори на Република България, свързани с това валидиране. То обаче не е отчетено адекватно в действащия Закон за независимия финансов одит. В него не откриваме изрична разпоредба, указваща кога, как, по какъв начин приложимите МОС са станали част от националната правна система. С оглед на това може да се приеме, че нормативната уредба в тази част е незадоволителна и непълна.

Логично е да се очаква, че индикираната нормативна непълнота е могла да бъде отстранена от съдебната практика. Но за съдебната практика меродавни са разпоредбите на законите, а не толкова на Конституцията.¹² За съдилищата, компетентни да решават спорове по прилагането на ЗНФО, релевантност притежа-

Закона за независимия финансов одит, обн., ДВ, бр. 95 от 29.11.2016 г. (многкратно изменяя и допълван).

¹¹ Вж. чл. 110, ал. 1, т. 2 и чл. 110, ал. 2, т. 1 от Закона за независимия финансов одит.

¹² Вж. за всички например решение № 296819/18.12.2017 г., постановено по а. н. х. д. №11690/2017 г. на Софийския районен съд, в което са анализирани твърдени нарушения на МОС 570, МОС 200, МОС 240 и МОС 560 и законосъобразността на наложено във връзка с това административно наказание, без съдът да изследва обстоятелството как и кога тези стандарти са придобили валидността на „вътрешно право“; според решение № 391/15.03.2017 г., постановено по а. н. х. д. №109/2017 г. на Административния съд – Пловдив, с разпоредбите на МОС се въвеждат както незадължителни правила, „така и конкретни изисквания със задължителен характер“, които могат да ангажират възникването на административнонаказателна отговорност. При това съдът не установява коя конкретна правна норма придава „задължителен“ характер на тези правила. Посочените тук и всички приведени по-долу съдебни решения са цитирани според ПИС „Сиела“ 5.0.

ват разпоредбите на закона, потвърждаващи действието на МОС, а не процедурата по тяхното утвърждаване като част от вътрешното право.¹³ Повечето съдебни състави са склонни да приемат, че проблемите, свързани с конституционносъобразността на който и да е акт, могат да бъдат решавани единствено от Конституционния съд. Същевременно, от друга страна, е безспорно, че неспазването на императивните конституционни изисквания за валидиране на клаузите (респ. разпоредбите)¹⁴ на международните договори обуславя невъзможността за възприемане и за прилагане на разглежданите стандарти като част от вътрешното право на страната по смисъла на чл. 5, ал. 4 от Конституцията на Република България. На този проблем, засягащ специално Международните одиторски стандарти, към които препраща действащият Закон за независимия финансов одит, е посветено и настоящото изследване.

¹³ Този утвърден подход изцяло противоречи на императивната разпоредба на чл. 15, ал. 3 ЗНА, който задължава съдилищата в случай на противоречие между норми от различна степен да „прилагат по-високия по степен акт“. Единственото известно ми съдебно решение, в което това изискване е спазено (макар че съдът не се е позовал пряко на него) и **в което открито се отрича задължителната сила на МОС** при условията на действието на чл. 33 ЗНФО (отм.), е решение от 11.06.2015 г., постановено по н. а. х. д. № 212/2015 г. на Русенския районен съд, VI нак. състав. В хода на производство, проведено по реда на чл. 59 и сл. ЗАНН, разглеждащо законосъобразността на наложено административно наказание на регистриран одитор за вменено му неизпълнение на изискванията на конкретно посочени разпоредби на МОС, съдът отбелязва: „Безспорно разпоредбите на чл. 33 ЗНФО наред с многобройните задължения на регистрирания одитор въвежда и задължение да се спазват МОС. **Тези стандарти обаче не са обнародвани и нямат силата на нормативно въведени правила (част от вътрешното право – б. а.)... Във връзка с това изводът за извършване на административно нарушение, чието изпълнително деяние е неизпълнение на изискванията на отделни клаузи от МОС, е вътрешно противоречиво**“. За разлика от този съдебен акт всички останали съдебни решения, цитирани по-долу, приемат наличието на юридическа сила на МОС на доверие, без да изследват проблемите, свързани с въвеждането на тези актове като част от българската правна система.

¹⁴ Би следвало да се приеме, че именно надлежното валидиране трансформира клаузите на един международен договор в разпоредби със задължителна сила. Ако преди валидирането международният договор е бил само източник на международното право, незадължителен за правните субекти, различни от държавата – страна по договора, след провеждането на това валидиране той се превръща в източник на вътрешното право на страната и става задължителен за всички. Затова тук и по-долу термините „клаузи“ и „разпоредби“ на МОС ще бъдат използвани с оглед на тази трансформация.

Практическата приложимост на подобно изследване се свързва с трайното прилагане на изискванията на МОС в сферата на всички обществени отношения, свързани с независимия финансов одит. Изискванията на МОС имат първостепенно значение както в дейността на такъв важен административен орган, какъвто е Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори (КПНРО), така и в административнонаказателната практика на съдилищата.¹⁵ Недоумение буди обстоятелството, че Международните одиторски стандарти се прилагат масово, но в актовете на прилагащите ги органи не се посочва нито **кога**, нито **как** цитираните МОС са **станали част** от вътрешното право на страната. Не се посочва **коя редакция на стандартите** прилага съответният орган, който е извършил превода и защо именно тази редакция е приложимата при квалифицирането на дейността на регистрирания одитор. Макар практиката, свързана с прилагането на МОС, да има вече двадесетгодишна история, изглежда, че тези въпроси не са поставяни, не са обсъждани и не са решавани. Следователно при осъществяването на тази хипотеза се определят и се налагат административни наказания за нарушаването на правила, чийто нормативен характер не е обоснован. Освен това в някои от наблюдаваните случаи в хода на прилагането административният орган има нагласата произволно да променя част от изразите, използвани в текстовете на МОС (според достъпния български превод), или направо да привежда неточно действителното им съдържание, за да приспособи смисъла им с оглед на конкретната хипотеза. Описаното явно засяга правото на защита на наказваните лица и затруднява съдебния контрол за законосъобразност на издадените административнонаказателни актове. На свой ред съдилищата не са изработили и не следват еднозначно установена процедура за проверка на приложимостта и актуално-

¹⁵ Вж. за всички: решение № 163/13.10.2020 г. на председателя на Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори, с което поради „неизпълнение“ на изброени там изисквания на МОС регистриран одитор е лишен от правото да извършва финансов одит на предприятия от обществен интерес за срок от две години; решение № 391/15.03.2017 г. по а. н. х. д. № 109/2017 г. на Административния съд – Пловдив; решение № 296819/18.12.2017 г. по а. н. х. д. № 11690/2017 г. на СРС; решение № 368379/22.03.2018 г. по а. н. х. д. № 11691/2017 г. на СРС и др.

то съдържание на Международните одиторски стандарти. При прилагането на Закона за независимия финансов одит повечето съдебни състави в противоречие със смисъла на императивната разпоредба на чл. 15, ал. 3 ЗНА, не провеждат съответната „критика на закона“ и не установяват начина на имплементирането на МОС като част от националната правна система.¹⁶

Още в текста на приетия през 2001 г. Закон за независимия финансов одит¹⁷ са налице множество норми, препращащи към Международните одиторски стандарти. Нещо повече – цялото съдържание на процедурите и действията, формиращи независимия финансов одит като нормирана дейност, се свързват с тях.¹⁸ Може да се каже, че приемането на Закона за независимия финансов одит през 2001 г. поставя началото на една традиция – законовите разпоредби, насочени към регулацията на независимия финансов одит, да имат бланкетно-препращащи характеристики, а действителното съдържание на тези разпоредби да се разкрива едва в контекста на изискванията на приложимите според закона Международни одиторски стандарти. Но още при провеждането на пленарната процедура по приемането на Закона за независимия финансов одит на 9.11.2001 г. ясно се открояват няколко проблема, които впоследствие ще обусловят възникването на много правни последици: обсъждащите разпоредбите на закона народни представители откровено отбелязват, че не са запознати с произхода, текстовете и конкретните изисквания на тези стандарти.¹⁹ Съответно те не познават историята на създаването им,

¹⁶ Относно смисъла и прилагането в практиката на чл. 15, ал. 3 ЗНА вж. **Петров, В.** Допустим ли е косвен контрол за процедурна законосъобразност на нормативни административни актове. – Норма, 2018, № 7.

¹⁷ Обн., ДВ, бр. 101 от 2001 г., многократно изменян и допълван.

¹⁸ Вж. чл. 2 ЗНФО (2001), в който независимият финансов одит е определен като „свкупност от необходими и взаимосвързани процедури, определени от МОС“. В § 1, т. 20 ДР ЗНФО е дадена следната легална дефиниция на МОС: „Международните одиторски стандарти“ са международните стандарти за одит (ISA) и свързаните с тях становища за одит и етика, доколкото те имат отношение към независимия финансов одит“. Разпоредбата на чл. 33 от този закон въвежда задължение в тежест на експерт-счетоводителя да спазва изискванията на МОС.

¹⁹ Стенограма – Протокол от заседание на 39-ото Народно събрание от 9.11.2001 г., цитирана по ПИС „Сиела“ 5.0. Анализът на развитието на това за-

обема, целите и регулативната им сила. По тази причина не отчитат и каква е правната им същност и как подобни правила биха могли да бъдат реципирани и прилагани като част от националния правен корпус. Не са обсъждани въпроси относно адекватността на превода на стандартите. Вместо това депутатите изцяло разчитат на напътствията на присъстващите в залата двама експерти – членове на работната група по подготовката на законопроекта.²⁰

Проточването на споровете, свързани с възможността представител на юридическо лице с нестопанска цел, както и е Институтът на дипломираните експерт-счетоводители (ИДЕС),

седание, отразено в посочения протокол, разкрива, че към момента на приемането на закона народните представители не са обсъждали дали предлаганите стандарти са единствено съществуващите, респ. дали са налице алтернативни и какво е тяхното съдържание, както и какви са предимствата или недостатъците на реципираните. По този повод народният представител М. Миков симптоматично заявява: „**ние не знаем нищо за тези стандарти**“.²⁰ Затова в пленарната зала са поканени членовете на работната група по подготовката на закона – проф. Стоян Дурин и Валя Йорданова, за евентуални разяснения.

²⁰ Това са били посочените по-горе икономисти – проф. Стоян Дурин и Валя Йорданова. При липсата на юридическа квалификация те, естествено, не са били в състояние да отчетат правните проблеми и усложнения, които ще възникнат в българската правна система при въвеждането на създадените от орган на международна организация правила. На тези участници в работната група по подготовката на законопроекта се дължи и въвеждането на някои спорни от гледна точка на правната им адекватност термини и изрази, които и досега създават огромни проблеми при правоприлагането, като „одиторски ангажимент“, „провеждане на одита лично или чрез предприятие“ и много други. От цитираната стенограма е видно, че споменатите лица последователно поддържат тезата, че неправителствената организация – Институт на дипломираните експерт-счетоводители (ИДЕС), **следва да получи законова делегация, по силата на която да преведе, утвърди и разпространи меродавните редакции на посочените МОС.** Нещо повече, защитават виждането, че оглавяващият посочения институт – проф. Ст. Дурин, може да получи правомощията да издава наказателни постановления по смисъла на ЗАНН, с които да санкционира одиторите (наричани тогава експерт-счетоводители) при евентуалното неизпълнение на тези правила. По този повод между народните представители протича остър спор относно основанието, въз основа на което представител на юридическо лице с нестопанска цел, както и е ИДЕС, би могъл да издава административнонаказателни актове и да налага административни наказания. Не се обсъжда по-важният проблем – за начина или начините на обвързването с МОС като част от националната правна система. Изцяло се пренебрегва обстоятелството, че след евентуалното им приемане правилата на МОС ще придобият задължителна сила не само спрямо „експерт-счетоводителите“ (одиторите), но и спрямо българските административни органи и съда.

да налага административни наказания, и изтичащият работен ден на 9.11.2001 г., изглежда, са обусловили negliжирането на най-важния правен проблем, свързан с реципирането на МОС – **кой държавен орган ще изрази съгласието за обвързване на Република България с тях и на какво основание**. Обсъждането на този въпрос е било задължително в контекста на разпоредбите на чл. 5, ал. 4 и чл. 85 от Конституцията. В частност разпоредбата на чл. 85, ал. 1, т. 7 от Конституцията задължава Народното събрание да **ратифицира със закон международните договори, които се „отнасят до действието на закона“**. В случая това императивно изискване е било negliжирано. В набързо гласувания без обсъждане § 8 ПЗР на Закона за независимия финансов одит е прието, че МОС ще бъдат „утвърдени“ от Министерския съвет.²¹ Не е обсъждано дали с оглед на императивния характер на чл. 5, ал. 4 и чл. 85 от Конституцията подобно утвърждаване би било конституционносъобразно. След обнародването на закона приведената разпоредба на § 8 ПЗР е имала краткотрайно действие и няма данни да е проведена.²² Впоследствие с ПЗР на Закона за изменение и допълнение на Закона за банките²³ разпоредбата на § 8 ПЗР на Закона за независимия финансов одит е изменена и трансформирана в § 7. Прието е, че считано от 2003 г., **МОС се „утвърждават“ от Института на дипломираните експерт-счетоводители (ИДЕС)**.²⁴ Тази парадоксална „норма за валидиза-

²¹ Забележително е, че към момента на обсъждането и приемането на този първи вариант на ЗНФО същото НС току-що е приело и изпратило за обнародване Закона за международните договори на Република България (обн., ДВ, бр. 97 от 13.11.2001 г.), според чийто чл. 15 **МС не може да утвърждава международен договор, когато той подлежи на ратифициране от Народното събрание**, съгласно Конституцията на Република България. Въпреки това в хода на обсъждането на ЗНФО никой от народните представители не съобразява наличието на това изискване.

²² Същевременно с две свои постановления Министерският съвет е утвърдил стандартите за вътрешен одит в публичния сектор – вж. ПМС № 165/2006 г. (обн., ДВ, бр. 56 от 2006 г.) и ПМС № 71/28.03.2014 г. (обн., ДВ, бр. 31 от 4.04.2014 г.).

²³ Обн., ДВ, бр. 91 от 2002 г.

²⁴ Според новосъздадения § 7 ПЗР ЗНФО: „МОС, утвърдени от Института на дипломираните експерт-счетоводители, влизат в сила от 1.07.2003 г. До тази дата се прилагат Националните одиторски стандарти“.

ция“ е действала до приемането на новия ЗНФО през 2016 г.²⁵ Въпреки че сега действащият Закон за независимия финансов одит чрез множество свои разпоредби препраща изцяло към МОС, в съдържанието му не се открива „норма за признание“ или „за валидизация“, свързана с утвърждаването на МОС. Очевидно законодателят е приел, че чрез разгледаните § 8 и § 7 ПЗР на отменения Закон за независимия финансов одит проблемът за „утвърждаването“ на Международните одиторски стандарти е решен окончателно.

Според чл. 15, ал. 1 ЗНА всеки нормативен акт трябва да съответства на Конституцията. Възможността МОС да бъдат **„утвърждавани“** от юридическо лице с нестопанска цел, каквато е Институтът на дипломираните експерт-счетоводители, както предвижда посоченият § 7 ПЗР на отменения Закон за независимия финансов одит, има познат аналог в историята на българското право (вж. Закона за счетоводството), но въпреки това изглежда парадоксална. С термина **„утвърждаване“** поначало се означава една от възможните форми на обвързване на страната ни със съответния международен договор. Никое юридическо лице с нестопанска цел не притежава и не може да получи чрез валидно делегиране компетентността да обвързва България с международни договори. Конституцията и конкретизиращият съответните ѝ разпоредби Закон за международните договори на Република България предвиждат конкретен, императивно установен ред за провеждане на формите на обвързване и освобождаване от такова обвързване. Това се постига чрез процедурите по **ратификацията** и денонсирането на определени международни договори от Народното събрание, а по изключение – чрез **утвърждаването** и денонсирането им от Министерския съвет.²⁶ Възможно ли е да се приеме, че този конституционно и законодателно

²⁵ Обн., ДВ, бр. 95 от 29.11.2016 г.

²⁶ Вж. чл. 5, ал. 4, чл. 85 и чл. 106 от Конституцията на Република България и чл. 14 и сл. от Закона за международните договори на Република България (ЗМДРБ). Според чл. 14 ЗМДРБ „съгласието на Република България за обвързване с международни договори се изразява чрез ратифициране или чрез утвърждаване, приемане, подписване без последваща ратификация или утвърждаване, както и чрез размяна на документите, съставляващи договора“.

установен ред за въвеждането на чужди за националната правна система правила за поведение може да не бъде спазен или да бъде променен по определен начин поради естеството, съдържанието или големия обем на реципираните правила?

Международните одиторски стандарти, приложими според Закона за независимия финансов одит, представляват набор от **постоянно обновявани, допълвани, изменяни и преформулирани препоръки или указания**, изработвани от специално рекрутиран орган към Международната федерация на счетоводителите (International Federation of Accountants – IFAC, респ. МФС на бълг. език) със седалище в Ню Йорк, САЩ, Пето авеню № 545, 14-и етаж. До 2002 г. с разработването на МОС е ангажиран Комитетът по международна одиторска практика (КМОП). През 2001 г. работата на посочения международен орган в рамките на Международната федерация на счетоводителите е подложена на основен анализ и преосмисляне. В хода на този анализ ясно е констатирано, че МОС **страдат от неопределеност, абстрактност на формулировките, неяснота и трудна приложимост в условията на различни правни системи**. Взето е решение Международните одиторски стандарти да бъдат усъвършенствани и конкретизирани. С оглед на това действащият дотогава Комитет по международна одиторска практика (КМОП) е преименуван на Международен съвет по стандартите в областта на одиторската дейност (International Auditing and Assurance Standards Board), в който присъстват 18 представители на 15 страни.²⁷ По-късно посоченият орган е трансформиран в Съвет по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (СМОССИС). В хода на дейността на изброените отговорни за стандартите колективни тела се цели **постоянно усъвършенстване на използваните формулировки**. Наред с това клаузите на стандартите се увеличават постоянно. Предложенията за изменения и допълнения в стандартите се одобряват от Международната федерация на счетоводителите. С оглед на това към настоящия момент **са налице множество редакции на МОС**. Последната

²⁷ Вж. Герхаурд, Н., П. Дж. Смит и др. Международни одиторски стандарти. С.: Икономика прес, 2009, с. 20.

редакция е в общ обем от над хиляда страници. Постоянните промени в съдържанието на тези правила налагат в процеса на прилагането на стандартите задължително да се посочва използваната редакция. Но в разясненията относно прилагането на стандартите изрично се посочва, че всяка от тези редакции е само **условно приложима, и то като се съобрази контекстът на съответната национална правна система.**²⁸

Към настоящия момент в България са публикувани няколко последователни издания на МОС, като преводите и редакцията на български се осъществяват с помощта на ИДЕС.²⁹ Последното известно издание е тритомно и е осъществено през 2018–2019 г. Достъпът до него е възможен на електронната страница на ИДЕС.³⁰

В качеството им на правила, съдържащи се в акт на **международна недържавна организация (МФС)**, МОС следва да бъдат квалифицирани като **многостраниен договор на международна организация** по смисъла на чл. 2, ал. 1 от Закона за международните договори на Република България.³¹ Смисълът на цитираната клауза в контекста на разпоредбата на чл. 14 от същия закон налага извода, че като „международен договор“ следва да бъде **определен всеки акт на международна организация, спрямо който Република България може да изрази „съгласие за об-**

²⁸ Вж. Предговор към международните стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, цитиран по: Ръководство по международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, Издание 2010 г., част I, издание на Международната федерация на счетоводителите, 2010, с. 10.

²⁹ Вж. Становища за одит и етика. Издание на ИДЕС, ИФАК и Сиела, 2006; Ръководство по международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги. Част I и сл., издание на Международната федерация на счетоводителите, 2010. Като основни преводачи от английски на български език в двете цитирани издания са посочени Добринка Кръстева и Калина Найденова.

³⁰ <https://www.ides.bg/>.

³¹ Според чл. 2, ал. 1 от Закона за международните договори на Република България (обн., ДВ, бр. 97 от 13.11.2001 г.): „Законът се прилага за всеки двустранен или многостраниен договор, сключен в писмена форма между Република България и други държави или **международни организации**, независимо от това дали договърът се съдържа в един или няколко свързани помежду си документа“.

вързване³². В цитирания закон е конкретизиран императивният ред за сключването или за изразяването на съгласие за обвързване и влизането в сила на подобни договори за Република България, респ. за превръщането им в „част от вътрешното право“ по смисъла на чл. 5, ал. 4 от Конституцията.

Според чл. 5, ал. 4 от Конституцията „международните договори, **ратифицирани по конституционен ред, обнародвани и влезли в сила за Република България, са част от вътрешното право на страната**“. Установявайки тази норма „за признание“ или „за валидизация“ в Конституцията като най-висш нормативен акт, законодателят изключва други форми и средства за признаването на валидността на правилата на международните договори.

Разпоредбата на чл. 85, ал. 1 от Конституцията изчерпателно изброява международните договори, които **задължително следва да бъдат ратифицирани от Народното събрание**. Ратификацията се отличава от всички други познати и приложими форми за обвързване на страната ни с определен международен договор. Всички необходими предпоставки за провеждането ѝ, както и цялата процедура по ратификацията са уредени на конституционно ниво. Поради йерархичната обусловеност между нормите от действащата правна система е безспорно, че всяка законова или подзаконова разпоредба, свързана с обвързването с международен договор, следва да бъде съобразена с изискванията на Конституцията.

Според чл. 85, ал. 1, т. 6 от Конституцията: „Народното събрание ратифицира и денонсира със закон международните договори, които се отнасят **до основните права на човека**“. А според чл. 85, ал. 1, т. 7 от Конституцията: „Народното събрание ратифицира и денонсира със закон международните договори, които се отнасят **до действието на закона** или изискват мерки от законодателен характер за тяхното изпълнение“.

Доколкото чрез разпоредбата на чл. 9, ал. 2 действащият ЗНФО **препраща изцяло** към „международните стандарти, изда-

³² Сrv. чл. 2, ал. 1 и чл. 14 от Закона за международните договори на Република България.

дени от Международната федерация на счетоводителите чрез Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност“, е очевидно, че тези стандарти „се отнасят до действието на закона или изискват мерки от законодателен характер за тяхното изпълнение“ по смисъла на чл. 85, ал. 1, т. 7 от Конституцията.

Наред с това според чл. 110, ал. 1, т. 2 и ал. 2, т. 1 ЗНФО неизпълнението на изискванията на Международните одиторски стандарти се квалифицира като **административно нарушение**, а на одиторите, на които е вменено такова неизпълнение, може да бъдат налагани административни наказания, включително и лишаване от право да извършват одиторска дейност.³³ Последното налага извода, че както съдържанието, така и прилагането на Международните одиторски стандарти се отнасят до гарантирани от Конституцията основни права в контекста на чл. 85, ал. 1, т. 6 от Конституцията. Конституционният съд изрично отбелязва, че в множество свои решения Европейският съд по правата на човека е приел, че административнонаказателното производство е приравнено по същност и правни последици на наказателното и с оглед на това в него следва да бъдат съблюдавани правилата, установени от Европейската конвенция за правата на човека и основните свободи (ЕКПЧ). Самото наказателно постановление, което в хода на административнонаказателното производство се издава от административнонаказващия орган, има характеристиките на правораздавателен акт. В този смисъл разпоредбите, съдържащи предпоставките и реда за налагане на административно наказание, каквито са цитираните разпоредби на ЗНФО във връзка със ЗАНН, попадат в полето на „наказателното обвинение“ според чл. 6, § 1 ЕКПЧ.³⁴ Разглеждани така, Международните одиторски стандарти безспорно представляват „международен договор, който се отнася до **основните права на човека**“, според терминологията на чл. 85, ал. 1, т. 6 от Конституцията.

³³ Според чл. 110, ал. 13 ЗНФО административнонаказателното производство в тези случаи се осъществява по реда на Закона за административните нарушения и наказания (ЗАНН).

³⁴ Вж. решение № 6/11.11.2008 г. по к. д. № 5/2008 г. на Конституционния съд.

Изложеното разкрива, че са налице две кумулативно налични основания Международните одиторски стандарти да бъдат **ратифицирани** от Народното събрание със закон на основание чл. 85, ал. 1, т. 6 и т. 7 от Конституцията. Изборът на друга форма за обвързване или прилагането им само по силата на осъществено от законова разпоредба препращане към техните правила би влязло в конфликт с цитираните разпоредби от най-високо йерархично ниво.

Правно-технически ратификацията на международните договори се извършва чрез приемането на закон за ратификация. Процедурата за приемането на подобен закон не се отличава нито по форма, нито по съдържание от процедурата за приемане на другите нормативни актове, квалифицирани като „законали“ от ЗНА.³⁵ В хода на приемането на ратификационния закон би следвало да се проведе обсъждане по същество на клаузите на подписания международен договор, предмет на ратификационната процедура. Много важна част от това обсъждане е свързана с адекватността на превода на понятийния апарат на превеждания акт.³⁶ Изисква се преводът не само да бъде точен, но и да бъде съобразен със специалния смисъл на възприетите понятия от действащите закони на страната.³⁷ Посредством приемането на ратификационния закон съответният международен договор се имплементира в правната система на Република България.

³⁵ Вж. чл. 3, ал. 1 ЗНА: „Законът е нормативен акт, който урежда първично или въз основа на Конституцията обществени отношения, които се поддават на трайна уредба, според предмета или субектите в един или няколко института на правото или техни подразделения“.

³⁶ Според Благой Видин в качеството на източници на международното право международните договори имат юридическа сила само при прилагането им на официалните езици, на които са сключени. Затова **само осъществяването на процедурата по ратификацията чрез официалния превод** и обсъждането на адекватността на този превод в хода на ратификацията гарантират трансформацията им в източници на вътрешното право. Вж. повече за това във: **Видин, Бл.** Проблеми на промулгацията на международните договори. – Съвременен право, 1996, № 1, 47–49.

³⁷ За неадекватността на буквално заетото от МОС и използвано в чл. 48 ЗНФО в несполучливо преведения му вариант понятие „поемане на ангажимент за финансов одит“ и възможностите за неговото тълкуване вж. **Михайлов, О.** Поемането на ангажимент за финансов одит според нормативната уредба и съдебната практика. – Адвокатски преглед, 2020, № 10, с. 50 и сл.

Обнародването на приетия закон за ратификация заедно с текста на международния договор в „Държавен вестник“ е иманентна част от разглежданата процедура. То има не само валидизационни, но и съдържателни правни последици. Както бе посочено по-горе, според чл. 39, ал. 2 от Указ № 883/24.04.1974 г. за прилагането на Закона за нормативните актове нормативно осъществено препращане към международен договор е допустимо само ако той е обнародван в „Държавен вестник“. Не е задължително обнародването да се проведе в един брой на „Държавен вестник“. То би могло да се реализира с продължение в различни броеве на вестника. Според чл. 25, ал. 1 от Закона за международните договори на Република България „международният договор се обнародва в „Държавен вестник“ в 15-дневен срок от влизането му в сила за Република България“.

Още в началния етап от своята дейност Конституционният съд е дал задължително тълкуване на чл. 5, ал. 2, ал. 3 и ал. 4 от Конституцията по въпросите: 1. „Международните договори, които са приети и ратифицирани от Република България, но не са обявени в „Държавен вестник“, част ли са от вътрешното законодателство на страната?“ и 2. „Международните договори, ратифицирани, обнародвани и влезли в сила, част ли са и имат ли приоритетно значение и за вътрешното наказателно законодателство...“ (респ. за административнонаказателното). За решаването на тези въпроси е образувано к. д. № 6/1992 г. на Конституционния съд. Според постановеното по делото **решение № 7/02.07.1992 г. на Конституционния съд**, „за да станат част от вътрешното право на страната и да се осигури прилагането им при сегашната конституция, **е необходимо** международните договори да бъдат:

а) **ратифицирани** по конституционен ред. Според Конституцията ратификацията е законодателен акт и се извършва със **закон** от Народното събрание в случаите по чл. 85, ал. 1;

б) **обнародвани**. Под обнародване на международните договори по смисъла на чл. 5, ал. 4 от Конституцията се разбира **обнародването им в „Държавен вестник“**. В този контекст следва да се разбира императивното задължение, установено в чл. 4, ал. 1, т. 9 от Закона за „Държавен вестник“, според което „в официал-

ният раздел на „Държавен вестник“ се обнародват международните договори на Република България“;

в) **влезли в сила за Република България.** Моментът на влизането им в сила се определя в самите международни актове“.

С изпълнението на тези конституционни изисквания международните договори стават част от вътрешното право на страната и съдържащите се в тях правни норми са източник на права и задължения за субектите на вътрешното право. В съответствие с това Конституционният съд приема, че „международните договори, ратифицирани и влезли в сила за Република България, но необнародвани в „Държавен вестник“, не са част от вътрешното право на страната“³⁸.

Цитираното решение дава окончателен отговор на поставените въпроси и изчерпателно установява фактическия състав, чрез осъществяването на който всеки международен договор може да стане част от вътрешното право на страната, като придобие правна сила.

По аргумент от по-силното основание следва да се приеме, че **нератифицираните** и **необнародвани** в „Държавен вестник“ международни договори, които „се отнасят до основните права на човека“ или „се отнасят до действието на закона или изискват мерки от законодателен характер за тяхното изпълнение“ по смисъла на чл. 85, ал. 1, т. 6 и т. 7 от Конституцията, каквито са разглежданите тук Международни одиторски стандарти, също не са имплементирани като част от вътрешното право на страната. Следователно дори обстоятелството, че действащ закон или отделни негови разпоредби препращат изрично към клаузите на тези международни договори, без да е проведена процедурата по приобщаването им като част от вътрешното право, не превръща тези клаузи в действителен източник на правото, от приложението на който могат да бъдат извлечени каквито и да е правни последици.

Предвидените в чл. 85, ал. 1, т. 6 и т. 7 от Конституцията задължителни предпоставки според мен изключват възможността

³⁸ Вж. ПИС „Сиела“ 5.0, Актове на КС, решение № 7/02.07.1992 г. по к. д. № 6/1992 г. на Конституционния съд.

Международните одиторски стандарти да бъдат утвърдени на основание чл. 106 от Конституцията от Министерския съвет на страната. Въпреки че неясният смисъл на чл. 106 от Конституцията нееднократно е обсъждан в теорията³⁹, в случая би следвало да се приеме за безспорно, че наличието на основания за ратификация чрез закон от НС изключва компетентността на Министерския съвет да утвърди тези международни актове.

В този смисъл липсата на данни относно ратификацията на Международните одиторски стандарти, издадени от Международната федерация на счетоводителите чрез Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност, както и липсата на данни относно обнародването им в „Държавен вестник“ изцяло компрометират тезата за принадлежността им към правната система, а оттам – и за юридическата сила на тези стандарти и приложимостта им като част от вътрешното право на Република България.

Отделно от изложеното, компрометиращо законосъобразността на институционалното въвеждане на тези стандарти като част от българското вътрешно право, следва да бъде съобразен и смисълът на разпоредбата на чл. 2, ал. 1 ЗАНН. Обстоятелството, че според тази разпоредба деянията, които съставляват административни нарушения, и съответните за тях наказания се определят със закон или указ, разкрива, че е налице не само формално-йерархично, но и съдържателно изискване към правилата, нормиращи административните нарушения. Това налага тези правила да имат съответното за правните норми съдържание.

Правно-логическият анализ на разглежданите Международни одиторски стандарти установява, че преимуществено те **не съдържат правни норми** в установения традиционен смисъл. Рядко може да бъдат открити разпоредби, в чието съдържание да бъдат разграничени хипотеза, диспозиция и санкция. Проблематично е да бъде установено наличието на такива, които може да бъдат квалифицирани като императивни правни норми. В преобладаващата си част МОС **не съдържат напълно определени**

³⁹ Вж. Конституция на Република България, Коментар. С.: Сиела, 1999, 287–288 – **Б. Баламезов**, Коментар на чл. 106 от Конституцията.

правила за поведение, а набор от **максимално общи, винаги условно приложими препоръки**, които в компилативен порядък се опитват да формулират основните начала и примерните подходи за провеждането на одита.⁴⁰ В логически контекст бихме могли да ги определим като **пределно общи, взаимосвързани силогизми**, чиято практическа приложимост е възможна само след допълнителна конкретизация. Самите стандарти се самоопределят като „примерни насоки“ или „общи или основни тенденции“, създадени с цел **подпомагане, а не задължаване** на одитора.⁴¹ Автори, които са ги изследвали детайлно, подчертават обстоятелството, че използването им във всяка ситуация е „**практически изключено**“⁴² и зависи от „професионалното виждане на всеки одитор“, както и че стандартите могат да бъдат прилагани само към „съществените аспекти“ на одитната дейност.⁴³ Това е така, защото установените в тях изисквания са общо, нелимитативно формулирани чрез използването на условно наклонение в абстрактни изрази като: „в някои случаи одиторът може да сметне за необходимо“; „в хода на одита одиторът може да разбере за преценки или решения на ръководството, които водят до индикатори за възможна предубеденост от страна на ръководството“; „съответно на обстоятелствата“, „преценено съществено отклонение“; „процедури, каквито са необходими“; „одиторът да предприеме действия, каквито прецени за уместни“, и други подобни. Очевидно е, че така формулирани, стандартите не налагат и дори не **предполагат еднозначно стриктно изпълнение**, каквото

⁴⁰ Така например според МОС 540 – § А123 – „В някои случаи одиторът може да сметне за необходимо да насърчи ръководството да опише...“. Според МОС 540 – § А124 – „В хода на одита одиторът може да разбере за преценки или решения на ръководството, които водят до индикатори за възможна предубеденост от страна на ръководството“, и т.н. И двата параграфа са цитирани според Ръководството по международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажменти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, част I, издание на Международната федерация на счетоводителите, 2010, с. 494 (превод Добринка Кръстева и Калина Найденова).

⁴¹ В МОС 300 се посочва, че този стандарт „**създава насоки**“ за определени одиторски действия. В МОС 210 изрично се посочва, че МОС „**подпомага**“ одитора, а не го „**задължава**“.

⁴² Вж. Герхаурд, Н., П. Дж. Смит и др. Цит. съч., с. 18.

⁴³ Пак там.

изискват ЗНФО и формираната въз основа на разпоредбите му административна и съдебна практика. Още по-неадекватно е такова изпълнение, респ. неизпълнение да се свързва с отделни техни клаузи. Изискванията на стандартите са логически и съдържателно взаимосвързани и действителният им смисъл може да бъде установен само в контекста на реално съобразената взаимовръзка помежду им, която в много от случаите е изрично указана⁴⁴, а в други се извежда по тълкувателен път.

Като високоинтелектуална дейност одитът е възможен в условията на гарантирана оперативна самостоятелност, която изключва догматичното прилагане на едни и същи операции във всяка ситуация. С оглед на това формулировките на указанията на стандартите предоставят приоритет на **професионалната преценка** на одитора по смисъла на § 1, т. 33 ДР ЗНФО.⁴⁵ В съдържателен аспект правилата на стандартите са по-близки до англо-американската, отколкото до континенталните правни системи и ако бъдат прилагани дословно, те **не само ще загубят методологическата си насоченост, но няма да са в състояние да отчетат всички национални особености на одита**, спрямо които не могат да бъдат прилагани с приоритет.⁴⁶ Същевременно не трябва да бъде пренебрегвано обстоятелството, че транснационалните компании изискват унификация както на мениджърските, така и на счетоводните подходи. Огромно влияние върху тези унификационни процеси оказват и водещите одиторски компании, които също имат транснационален характер. Представителите на тези

⁴⁴ Вж. за всички: МОС 230 „Одиторска документация“, § 18, който препраща към § А42–А47; § 22, б, който препраща към § А55–А57, както и § 25, който препраща към § А60–А61.

⁴⁵ Според § 1, т. 33 ДР ЗНФО: „Професионална преценка“ е компетентно, адекватно и съответно на обстоятелствата прилагане на полученото практическо обучение, знанията и опита на регистрирания одитор в съответствие с одиторските стандарти, етичните изисквания и приложимата счетоводна база при вземането на решения при извършването на финансов одит“.

⁴⁶ Вж. т. 3 от Предговора към международните стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги. Цитирана според Ръководството по международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, част I, издание на Международната федерация на счетоводителите, 2010, с. 10.

компаниите преобладават и в ръководните органи на Международната федерация на счетоводителите, респ. и на излъчения от нея Международен съвет по стандартите в областта на одиторската дейност (International Auditing and Assurance Standards Board), който е натоварен с усъвършенстването на стандартните правила. Не е учудващо, че макар да са замислени като универсално насочени правила, стандартите са изградени изцяло върху автономната понятийна система на англо-американското право. По тази причина обаче те не могат да бъдат прилагани пряко в условията на чужди правни системи без съобразяването на особеностите на смисъла на съответстващите им понятия.⁴⁷ В контекста на своята методологична насоченост МОС не могат да бъдат квалифицирани като „закон“ по смисъла на ЗНА.⁴⁸ Съдържащите се в тях указания в преобладаващата хипотеза не предписват на одитора изпълнението на точно определени, безалтернативно формулирани задължения, нито съдържат задължителни правила за поведение както по своя замисъл, така и по предназначение. Те не са и действащ „закон или указ“ по смисъла на чл. 2 ЗАНН, който квалифицира като административни нарушения само деянията, които съставляват неизпълнението на „закон или указ“⁴⁹. В този аспект неизпълнението на която и да е препоръка на МОС само по себе си не би следвало да бъде определяно като административно нарушение. В противоречие с това в разпоредбите на чл. 110, ал. 1, т. 2 и ал. 2, т. 1 ЗНФО и в административнонаказателните съдебни производства по прилагането на тези разпоредби се приема, че **нарушаването на което и да е изискване от който и да е МОС** се квалифицира като административно нару-

⁴⁷ Достатъчно е да се посочи, че в МОС за контрол върху качеството за фирми, които извършват одити, понятието „съдружник“ се използва, за да означава „всяко физическо лице с правомощия да обвързва фирмата във връзка с изпълнението на ангажимент за предоставяне на професионални услуги“. Съвсем друг смисъл има понятието „съдружник“ според българския Търговски закон.

⁴⁸ Вж. чл. 3, ал. 1 ЗНА.

⁴⁹ Според чл. 2, ал. 1 ЗАНН: „Деянията, които съставляват административни нарушения, и съответните за тях наказания, се определят със закон или указ“. Според чл. 6 ЗАНН: „Административно нарушение е това деяние (действие или бездействие), което нарушава установения ред на държавно управление, извършено е виновно и е обявено за наказуемо с административно наказание, налагащо по административен ред“.

шение, а на одиторите, нарушили МОС, може да бъдат налагани административни наказания, включително и лишаване от право да извършват одиторска дейност.⁵⁰ Чрез тези свои разпоредби сега действащият ЗНФО и приетата въз основа на него практика потвърждават установеното от отменения ЗНФО, чрез който бе въведено разбирането, че констатирано неизпълнение на изискванията на които и да са отделни клаузи от МОС следва да бъде квалифицирано като изпълнително деяние, представляващо извършване на административно нарушение. Изцяло в този смисъл е и константната практика на Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори (КПНРО). За този административен орган **административно нарушение представлява неспазването на което и да е изискване на МОС.**⁵¹ В хода на своята административнонаказваща дейност КПНРО не посочва кога и по какъв начин МОС са станали част от вътрешното право на страната, не разграничава императивните от диспозитивните правила в тези актове, нито указва приложената редакция. Комисията не е склонна да обосновава как точно нарушаването на отделна разпоредба на МОС е повлияло неблагоприятно върху законосъобразността на работата на определен регистриран одитор. Много често за административния орган е достатъчна констатацията на самото неизпълнение на даден стандарт, без да се изследва конкретният резултат, произтичащ от това.⁵² Същевременно и при действието на МОС съществуват **множество, а не един** при-

⁵⁰ Макар чрез първата от двете хипотези, съдържащи се в разпоредбите на чл. 110, ал. 1, т. 2 и чл. 110, ал. 2, т. 1 ЗНФО, законодателят да е въвел смислова разлика между фактическите състави, свързана с установяване на наличието на отрицателни последици, които неспазването на МОС е обусловило в дейността на одитора, в практиката това изискване реално не се прилага. В потвърждение на това вж. решение № 296819/18.12.2017 г. по а. н. х. д. № 11690/2017 г. на Софийския районен съд и решение № 368379/22.03.2018 г. по а. н. х. д. № 11691/2017 г. на СРС.

⁵¹ Изцяло в този смисъл са констатациите на КПНРО при издаването на Акт за установяване на административно нарушение № 4/16.09.2020 г.; Акт за установяване на административно нарушение № 5/16.09.2020 г.; Акт за установяване на административно нарушение № 6/16.09.2020 г.; Акт за установяване на административно нарушение № 7/16.09.2020 г.

⁵² Вж. решение № 368379/22.03.2018 г. по а. н. х. д. № 11691/2017 г. на Софийския районен съд; решение № 296819/18.12.2017 г. по а. н. х. д. № 11690/2017 г. на СРС.

нат от закона подход за провеждането и извършването на законосъобразен одит. Признатата от закона одиторска „професионална преценка“⁵³ не е нищо друго освен гарантирана от закона възможност за свободно прилагане на знанията и уменията на одитора при съответното съобразяване на конкретните обстоятелства. В този контекст въздигането в административно нарушение на неспазването на абстрактни, изведени извън контекста на задачите на конкретния одит „изисквания на приложимите одиторски стандарти“⁵⁴, които според КППРО следва да бъдат прилагани абсолютно дословно под страх от административна наказателна отговорност, изглежда юридически неиздържано и практически неизпълнимо.

Описаното дотук налага извода, че Международните одиторски стандарти, към които препраща действащият ЗНФО, все още **не са реална част от вътрешното право на Република България**. Ясно бе установено, че в контекста на наличните изисквания от най-висок йерархичен порядък референцията на закона сама по себе си не е достатъчна за инкорпорирането на изискванията на стандартите като част от българската правна система. Според образния израз на Р. Ташев правната система представлява пирамида от йерархично построени норми със задължителен характер.⁵⁵ За да придобие качеството „задължителност“, всяка норма следва да бъде въведена в системата по установения за това ред. В случая този ред е установен от „нормите за признание“ или „валидизация“, каквито са чл. 5, ал. 4 и чл. 85 от Конституцията. Поради това, че спрямо Международните одиторски стандарти изискванията на тези норми не са спазени, то и въвеждането в българската правна система не е надлежно осъществено. Като последица от този пропуск качеството „задължителност“ е все още неприсъщ за Международните одиторски стандарти атрибут. От една страна, тези стандарти безспорно са източник на знания и умения, необходими за провеждането на одитната дейност. От друга страна, поради непровеждането на

⁵³ Вж. § 1, т. 33 ДР ЗНФО.

⁵⁴ Вж. чл. 110, ал. 1, т. 2 и чл. 110, ал. 2, т. 1 от действащия ЗНФО.

⁵⁵ **Ташев, Р.** Обща теория на правото. С.: Сиби, 2004, с. 19.

императивната процедура по ратификацията им те не са „източник на националното право“ и не разполагат с действителна юридическа сила.⁵⁶ С това констатираме твърде сериозна неустановеност и неопределеност в регламентацията на важни обществени отношения. На практика всеки одитор би могъл да съобразява действията си с установените в разгледаните стандарти изисквания, но от неприлагането им не би следвало да произтичат каквито и да са правни последици, включително и със санкционен характер.

Следователно понастоящем Международните одиторски стандарти **притежават юридическо битие, но не и юридическа сила**. Установената практика тези стандарти да се възприемат като приложим нормативен акт и при констатиране на неизпълнение на техни разпоредби за това да се налагат административни наказания противоречи на изискванията на Конституцията. Прилагането им без проведена ратификация не може да бъде оправдано с никакви съображения за целесъобразност, специализация, обем или общоприложимост. Когато установяват задължителната уредба на присъединяването към международен договор чрез ратификацията му, нито Конституцията, нито Законът за международните договори на Република България въвеждат изключения, произтичащи от естеството, съдържанието или големия обем на реципираните правила. Специализираният характер на клаузите (разпоредбите), съставляващи съдържателната част на тези указания, също не може да бъде разглеждан като основание за неприлагане на правилата на ратификацията.

Така ставаме свидетели на абсурден резултат – безспорно задължителното не се прилага за сметка на незадължителното.

⁵⁶ Относно смисъла и значението на правния институт „източник на правото“ вж. **Бержел, Ж.** Обща теория на правото. С., 1993, с. 65; **Ташев, Р.** Цит. съч., с. 19 и сл.