

ОСНОВНИ ЕТАПИ В РАЗВИТИЕТО НА СЪВРЕМЕННИЯ ОДИТ

Жасмина Маджид

Абстракт: В статията е направено изследване на развитието на одиторските практики и одитната дейност от най-ранните сведения за длъжност, наподобяваща тази на одитора в древен Китай от около 700 г. пр.н.е., до появата на съвременния международен одит. В статията се прави преглед на различните видове одитни дейности, и тяхното развитие, до съвременния вид на тази дейност.

Ключови думи: одит, история, развитие, одиторска дейност, съвременен одит

MAIN STAGES IN THE CONTEMPORARY AUDIT DEVELOPMENT

Jasminne Majid

Abstract: The article examines the development of audit practices and audit activity from the earliest record of a position similar to that of an auditor in ancient China from about 700 BC until the advent of contemporary international auditing. The article reviews the different types of audit activities, and their development, to the present state of this activity.

Keywords: audit, history, development, audit, up-to-date audit

Въведение

Вариации на съвременния одит се забелязват още от ерата на древните цивилизации. Неизменно с процеса на формиране на държавността нараства и нуждата от организиране на стопанската дейност на съответната държава. В тези далечни времена основна част от формирането на доходите на една страна идва чрез налагането и събирането на данъци, затова за древните форми на държавност е от съществено значение да организират по ефективен и ефикасен начин воденето и следенето на приходите и разходите, постъпващи и излизащи от хазната. Още от онова време държавниците изпитват осезаема необходимост от разбираемост и яснота за провежданите контролни процеси и за резултатите от тях, тъй като въпросните процедури имат за цел да потвърдят и вследствие на това да бъде изказано компетентно мнение за едни или други показатели в отчета за приходите и разходите. Още тогава от проверителите на събраните налози не се е изисквало да покажат какви процедури са извършили, а трябвало основно да изкажат своето мнение по конкретни или група от отчетни показатели.

Първи сведения за одиторска дейност

Най-ранните сведения за длъжност, наподобяваща тази на одитора, макар и наричана с друго име, датират от древен Китай, когато през далечната 700 г. пр.н.е. властвала династията Джоу. Периодът на управление на тази династия е от 1122-256 г. пр.н.е. и около средата на нейното управление тогавашният владетел създава длъжността „главен счетоводител”. От „главния счетоводител” се изисквало да гарантира за честността и

коректността на правителствените служители във връзка с тяхното право на непосредствен достъп до държавната хазна, имуществото и документи.

Съществуват данни, че няколко века по-късно, в древна Атина, има правителствени органи, извършващи специални проверки. Тези проверки продължават до V в. пр.н.е. и имат за цел да контролират действията на определени длъжностни лица.

По времето на Римската империя, през III в. пр.н.е., държавниците създават самостоятелен отдел от контролори, в който влизат квестори, прокурори и наблюдатели. Специалното предназначение на този отдел е да проверява постъпленията към и плащанията от държавния бюджет, заедно с финансист. Ролята на отдела от контролори е и да следи за измами и укриване на приходи.

Одитът в средновековието

Сведения за първото споменаване за подобен род контролни действия в англо-езичните страни намираме в хрониките от 1130 г. на Англия и Шотландия. В архивите на финансовите служби на двете страни съществуват множество свидетелства за осъществяване на контролна дейност, наподобяваща днешния одит.

Понятията счетоводство и одит фигурират и в научните съчинения на Италия и Франция в края на 13-ти в. В тези трудове се откроява препоръката за проверка на сметките от квалифицирани длъжностни лица.

През следващия век има сведения за множество документи, в които е отразено значението и широкото признание на одита и направените отчети от общинските органи, частните земевладелци и занаятчийските гилдии. Отново през 14-ти в. във Великобритания се открояват две разновидности на одит. Едната разновидност, за която са открити повече данни, са „изслушващите одитори”. По онова време одитът в градовете е осъществяван публично и гласно. Представлявал събрание, на което ковчежници изчитат счетоводните отчети в присъствието на длъжностни лица от управата на града и граждани. В занаятчийските гилдии право на присъствие на тези събрания имат само членовете на съответната гилдия. Два века по-късно тази практика все още продължава в градовете на Великобритания. В средата на 16-ти в. към изслушаните отчети се дописвали думите: „Изслушано от долуподписаните одитори” и следват подписите на одиторите, защото терминът одит произлиза от латинската дума „audio” в превод „слушам”. По онова време само незначителна част от населението може да чете, поради което публичното прочитане и изслушване се запазва като проявление на одита в продължение на няколко века. Макар практиката с „изслушването на отчетите” да е преустановена през 17-ти в., наименованието одит се запазва и до днес.

Вторият вид одит, осъществяван през през 14-ти в. във Великобритания представлява детайлна проверка на финансите на приближени на управниците, които са поверявани за управляваните от тях имоти и земи, срещу което те получават възнаграждение. След направените проверки одиторите изнасяли устен отчет пред собствениците на имотите и Съвета на управляващите, на който одиторите също били членове. Ролята на тези ранни одитори е близка до тази на съвременните вътрешни одитори. Интересното от тази епоха на Великобританската одитна практика е, че основната цел на одитора не е да покаже отклонения в представянето на сметките и опити за измама, а да гарантира, че подотчетните лица са свършили правилно дадена работа или задача спрямо поверените им средства или имот.

Начало на съвременния одит

Кардинални промени в ролята и функцията на одита настъпват през 17-ти в., когато икономиката на повечето големи градове в Европа и САЩ процъфтява. В следствие на това мащабите на града растат и заедно с тях растат и търговската дейност, фабриките и

приходите на предприятията. В този период всички процеси в одита се изменят коренно, пренасочвайки се към проверка на цялото имущество, а не само към финансовото му измерение. Трансформацията на одита е рязка и осезаема. Той се променя от пасивен процес на изслушване в активен процес на изследване и анализиране на документацията, потвърждаваща и придружаваща извършените стопански операции. Едва в този период вече може да се направи реална съпоставка между съвременния одит и извършвания тогава, тъй като по това време за първи път се появява становището, че одиторът дава своята консултация като второ мнение с цел да потвърди достоверността на отчетените стопански операции.

През същия век в Шотландия се регламентира със закон, че не всеки служител може да заеме длъжността „Градски одитор“. Това са първите опити по законов път да се уреди независимостта на одитора, вследствие променената функция на одита.

След разцвета на търговията и промишлеността, към края на 17-ти в. се появяват първите акционерни дружества, а тяхната поява повлича след себе си и лавина от финансови кризи, банкрути и загуби по целия свят. Това е основополагащ момент в историята на одита, определящ бъдещата му роля в модерния свят. Като следствие от възникналия глобален проблем, във връзка със защитата на интересите на кредиторите, значимостта на професията „одитор“ значително се повишава. Независимите одитни експерти се превръщат в част от решението на надвисналия проблем от финансови кризи, банкрути и загуби като защитават интересите на кредиторите чрез ревизиране, преглед на отчетите на кредитополучателите и своевременно предоставяне на информация относно евентуален банкрут.

Развитието на одита и одитната професия продължава с бързи темпове като в края на 19-ти в. одитът се превръща в най-важния съставен елемент от световната икономическа система. Принос за новата роля на одита имат и вече развилите се акционерни дружества, появата на застрахователни и банкови институции и т.н. Създават се и първите служби за вътрешни одити, които оценяват степента на съответствие между имуществото, системата на проверките и формирането на отчетността според административните им органи и техните изисквания.

На този етап в развитието на икономиката като цяло, както и на одита в частност, все още не съществува единен методически подход за провеждането на независими финансови одити. Отсъстват единни изисквания относно одиторските заключения, по правило състоящи се от няколко общи фрази. Главният критерий за одиторското заключение е доста субективен – отношението на клиента към одитора. Доброто внимание, желанието да съдейства, добронамереността и честността, проявени от клиента гарантират доверие към него от страна на одитора, но в същото време действията му са щателно проверявани от одитора. Разбира се, ако клиентът не демонстрира гореизброените качества, не предоставя нужната информация и не успява да спечели доверието на одитора, това е докладвано и за лицето възникват проблеми от различно естество.

Цяла поредица от законодателни актове в държавите по целия свят, водещи до повишаване значимостта на одита като метод на пазарната икономика, са приети през втората половина на XIX в. По това време нов закон се приема и във Великобритания. Той задължава британските компании да извършват одит веднъж годишно. Франция също не изостава и приема закон за одит на акционерните дружества и търговските банки, който определя задължителната одиторска проверка, извършвана от специални ревизори – „комисари по сметките“. В Германия се приема допълнение към закона за акционерните дружества, според който на наблюдателя на тези дружества се вменява задължението за осъществяване на отчетни проверки и изготвяне на доклад от събранието на акционерите, в който са описани постигнатите резултати.

Логично следствие от разширяването на сферата на действие на икономическите субекти е усложняването на счетоводния отчет, проверката на който вече изисква една добра професионална подготовка от страна на одиторите. В опит да гарантират такава, управниците на щата Ню Йорк регламентират възможността одиторската дейност да се извършва само от счетоводители, завършили своето образование в Нюйоркския университет и имащи лиценз за практикуване. Издадени са и единни формуляри за всички одитори с основни препоръки за провеждането както на самия одит, така и на изготвянето на одиторското мнение.

Одитът през 20-ти век

Научната литература, отразяваща проблемите на счетоводството е доста оскъдна чак до началото на 20-ти в. Това донякъде е следствие от факта, че в САЩ се използват само книги, издадени в Англия. Затова и първата, актуална до момента, научна разработка в тази област е книгата на Р. Х. Монтгомери: „Одит: теория и практика”, която по-късно е преименувана на „Одитът на Монтгомери”. Появяването и е обусловено най-вече от различието между американския и английския одит, както и от работещите в САЩ одитори, които през 20-ти в. получават образование във Великобритания.

Ползващите счетоводна информация в първите години на 20-ти в. смятат балансовия отчет за основен показател за надеждност при всички икономически субекти като компании, фабрики и т.н. Поради това всички одитори първоначално отделят особено внимание на данъчната отчетна форма. Първото официално постановление за одит в САЩ е подготвено от Американския институт на експерт-счетоводителите.[1]

Кризата от 1929-1933 г., която с бързи темпове се разраства в световната икономика, логично води до преразглеждане на отношението към одиторските действия. В този период изискванията за качествен одит рязко нарастват. По време и особено след края на кризата всички държави в света засилват акцента върху счетоводната отчетност и въвеждат сурови изисквания към нейното формиране и представяне. Наред с нуждата от задължително публикуване на отчетните данни, нараства и обективната необходимост от потвърждаване на достоверността им от независими експерт-счетоводители. В този период одита разширява обхвата си и запазва фокуса си върху предпазването на ползвателите на финансова информация от измами и грешки.

Между 1920 г. и 1930 г. в изследванията и разработките за одита се открояват две основни направления – създаване на одиторски стандарти и определяне изискванията за отговорностите на одитора. В САЩ се появяват норми на професионалната етика и всички практикуващи одитори са задължени да се съобразяват с техните изисквания.

Началото на този процес е свързано с цялостна преработка на регламента, по който се провежда одитът. През 1932 г. в САЩ се приема федерален закон: „Акт за закономерност на ценните книжа”. В този закон за първи път са изтъкнати определени изисквания, които регулират провеждането на независими одиторски проверки върху недържавните икономически субекти (т.е. предприятията), осъществяващи дейност в редица щати и емитиращи своите ценни книжа. След приблизително две години, през 1934 г., е разработен нов акт: „Проверка на финансовите отчети от независими одитори”, който съдържа някои одиторски процедури. Част от него се използва и днес.

Създадената по това време практика за изготвянето на данъчен одит и самият одит игнорират данъчния документ, за да се подобри качеството на счетоводната информация, предоставена на ползвателите на Годишни финансови отчети (ГФО). Именно поради това са основани два комитета, чиято основна задача е да регламентират процедурите в одитната и в счетоводната сфера.

През 1939 г. Американският институт на експерт-счетоводителите започва да публикува свои изследвания в областта на одиторските процедури под формата на бюлетини и

отчети. Това се смята за първия етап от цялостната стандартизация на одита, която продължава и в наши дни. В своя първи отчет Комисията по одита отразява избраните по онова време седем основополагащи точки, които лежат в основата на съвременния одит и гарантират за всеки икономически субект достоверността на регистрирането, класифицирането и обобщаването на информацията от ревизирането. Друг основен момент е дадената за първи път препоръка одиторското заключение да се формира в съответствие с предоставената от икономическия субект счетоводна информация, под формата на стандартна бланка.

Поредният етап от развитието на съвременния одит е в края на Втората световна война, когато значително се увеличава броят на общоприетите процедури, засягащи счетоводния отчет и одита. През 1948 г. Американският институт на експерт-счетоводителите за първи път утвърждава „Общоприети одиторски стандарти“, а Институтът за вътрешни ревизори публикува „Задължения на вътрешния ревизор“. Началото на 60-те години на XX в. са белязани от тенденциите за опростяване на счетоводния отчет. Неудовлетвореност от качеството на счетоводния отчет, отразяващ резултати от финансово-стопанското състояние на една или друга компания, продължава да съществува.

Одитът в България

Въпреки сравнително кратката си история у нас (85 години), развитието на българския независим финансов одит, също би могъл да се обособи в различни етапи. Първият етап е от 1931 г. до 1948 г. През този период одитната дейност е била организирана от Института на зачетите експерт-счетоводители /ИЗЕС/. През 1932 г. е разработен, приет и публикуван в Държавен вестник Правилник за прилагане на Закона за Института на зачетите експерт-счетоводители.[2], изменен и допълнен през 1936 г.[3] Съгласно този Закон Институтът на зачетите експерт-счетоводители е под контрола на Министерство на финансите. Основни изисквания за членовете на ИЗЕС са те да са лица над 30 години; да имат висше образование по стопански, правни, математически и финансови науки и 6 години стаж на длъжности, изискващи солидна счетоводна подготовка или средно търговско образование с 10 години стаж; лицата да не са осъждани и лишавани от права и да са български граждани. За доказване на професионалната си подготовка кандидатите полагат изпит. Зачетите експерт-счетоводители са били включвани към контролните съвети на три дружества максимум като са изпълнявали и функцията на вещи лица на територията, на която практикуват. В началото на всяка година на териториално ниво са обявявани всички действащи в момента зачети експерт-счетоводители, а общият списък е публикуван в Държавен вестник. Функцията, която е трябвало да изпълняват зачетите експерт-счетоводители, е да дават безпристрастно становище по отчетите, защитавайки интересите на всички потребители.

През 1932 г. е разработена Тарифа за хонорарите на зачетите експерт-счетоводители, с която се регламентира заплащането при проверка на отчетите. Тази тарифа претърпява няколко изменения като последното е от 1936 г. Приета е и Тарифа за хонорарите на зачетите експерт-счетоводители като вещи лица в съда. В този си вид нормативните актове са прилагани до отмяната им. ИЗЕС тогава издава и свое списание.

През 1948 г. е приет първият български Закон за счетоводството и с чл. 50 от него Институтът на зачетите експерт-счетоводители се закрива, а имуществото му се изема от държавата. Впоследствие и този закон отпада и започва регламентиране на счетоводната дейност с наредби и правилници, издавани от Министерския съвет.

Вторият етап започва от 1991 г. до сега. „Вторият период по обясними причини е много по-различен от първия, така както са различни времето и одитинговите прояви в останалите страни на света.”[4] Промените, настъпили в насоките на общественото-

икономическото развитие през 1989 – 1990 г. налагат промяна и в нормативната уредба на счетоводната дейност. Гласува се вторият за България Закон за счетоводството, приет от Народното събрание през 1991 г. Това е първият икономически закон, приет през 1991 г. и публикуван в бр. 4 на Държавен вестник от същата година. С глава осма от него се възстановява независимият финансов одит под формата на Асоциация на дипломираните експерт-счетоводители. Същата година Министърът на финансите утвърждава и Правилник за дипломираните експерт-счетоводители.[5] С §4 от същия е определено, че първата група дипломирани експерт-счетоводители ще придобие правоспособност след изпит, проведен от експерти на Европейската федерация на експерт-счетоводителите. На проведения на 23 и 24 октомври 1991 г. изпит квалификацията си защитават осем души. Те влизат в състава на първата българска изпитна комисия, която започва организирането на изпитните сесии. „В края на 1991 г. от общо над 500 кандидати, придобили правоспособност от международната комисия, от първата българска комисия и няколкото живи заклетни експерт-счетоводители наброяват 48 души.”[6] Европейските одиторски организации признават, че при организирането на независимия финансов одит в България през 1991 г. са заимствани най-добрите европейски практики. В допълнение към това, одитната дейност в България е организирана най-рано в сравнение с останалите страни от бившия Източен блок, а одиторското законодателство е изградено най-близо до Международните одиторски стандарти. През 2016 г. се честват 85 години от създаването на одиторската професия в България, 25 години от възстановяването ѝ и 20 години от създаването на Института на дипломираните експерт-счетоводители /ИДЕС/.

Обобщение

Вариации на съвременния одит се забелязват още от ерата на древните цивилизации. Най-ранните сведения за длъжност, наподобяваща тази на одитора, макар и наричана с друго име, датират от древен Китай. По времето на Римската империя, през III в. пр.н.е., държавниците създават самостоятелен отдел от контролори. Сведения за първото споменаване за подобен род контролни действия в англо-езичните страни намираме в хрониките от 1130 г. на Англия и Шотландия. Кардинални промени в ролята и функцията на одита настъпват през 17-ти в., когато икономиката на повечето големи градове в Европа и САЩ процъфтява. Кризата от 1929-1933 г., която с бързи темпове се разраства в световната икономика, логично води до преразглеждане на отношението към одиторските действия. В този период изискванията за качествен одит рязко нарастват. Поредният етап от развитието на съвременния одит е в края на Втората световна война, когато значително се увеличава броят на общоприетите процедури, засягащи счетоводния отчет и одита. Въпреки сравнително кратката си история у нас (85 години), развитието на българския независим финансов одит, също би могъл да се обособи в различни етапи. Първият етап е от 1931 г. до 1948 г. През 1948 г. е приет първият български Закон за счетоводството. Одитната дейност в България е организирана най-рано в сравнение с останалите страни от бившия Източен блок, а одиторското законодателство е изградено най-близо до Международните одиторски стандарти.

Литература

- [1.] American Institute of Certified Public Accountant – AICPA
- [2.] Правилник за прилагане на Закона за Института на заклетите експерт-счетоводители, публ. в ДВ – бр. 19 от 30.11.1932 г.
- [3.] Правилник за прилагане на Закона за Института на заклетите експерт-счетоводители, публ. в ДВ – бр. 64 от 21.03.1936 г.
- [4.] Динев, М., Контрол и регулиране в социалното управление, ИК - УНСС, гр. София, 2015 г., стр. 191.
- [5.] Правилник за дипломираните експерт-счетоводители ДВ бр. 61 от 1991 г.
- [6.] www.ides.bg