



ОДИТОРСКАТА ПРОФЕСИЯ: СВОБОДНА ИЛИ СВРЪХРЕГУЛИРАНА?

проф. д-р Фаня Филипова
Регистриран одитор

Ключови думи:	Резюме
Свободни професии Регулиране на одиторската професия Свърхрегулиране на одиторската професия Одит реформа	Значимите законодателни промени в областта на независимия финансов одит и на одиторската професия през последните години както в ЕС (т. нар. одит реформа), така и извън него, повдигат редица въпроси, като водещ сред тях е: доколко тези реформи постигат очакваните положителни резултати? Одиторската реформа налага да се дискутират редица проблеми, свързани с професията и посоките на нейното развитие. Целта на публикацията е да се анализира накратко следният кръг от въпроси: 1. Свободните професии: свободни или свърхрегулирани са? 2. Свърхрегулирането на независимия финансов одит и одиторите: какви са последиците, ефектите. 3. Регулиране на други професии в България – на лекари, юристи и сравнение с регулирането на одиторската професия. Направеният анализ на проблемите, свързани с регулиране на свободните професии, и в частност на одиторската професия в България, формират извода, че тя не е свободна, а свърхрегулирана. Неоправдано е обаче, че последиците от това продължават да не стоят в дневния ред на заинтересованите лица и институции.

Значимите законодателни промени в областта на независимия финансов одит и на одиторската професия през последните години както в ЕС (т. нар. одит реформа), така и извън него, повдигат редица въпроси, като водещ сред тях е: **доколко тези реформи постигат очакваните положителни резултати?** Безспорно е, че практиката (около 2 години)¹ по прилагане на новото одиторско

¹ В годишния си отчет за 2016 г. КПНРО посочва, че проблемните области в независимия финансов одит са „сходни на тези през предходните години“ (подчертаното мое, Ф.Ф.) (с. 5). По-конкретно: „При изпълнение на инспекции, независимо че в по-голямата си част изпълнението на проверените одиторски ангажименти отговаря на съществени изисквания, се констатира редица слабости, които очертават проблемни области по отношение спазване на професионалните стандарти. **Тези области са сходни с тези от предходните години** и се изразяват най-вече в следното:....“.

законодателство в ЕС и в България все още не може да бъде показателна в необходимата степен за формиране на категорични изводи. И все пак одиторската реформа налага да се дискутират редица проблеми, свързани с професията и посоките на нейното развитие.

Целта на настоящата публикация е да се анализира **накратко** следният кръг от въпроси:

1. Свободните професии: свободни или свръхрегулирани са?
2. Свръхрегулирането на независимия финансов одит и одиторите: какви са последиците, ефектите.
3. Регулиране на други професии в България – на лекари, юристи и сравнение с регулирането на одиторската професия.

1. Свободните професии: свободни или свръхрегулирани?

Одиторската професия традиционно се включва в групата на **т. нар. свободни професии**. Подобно класифициране обаче, на фона на настоящето стриктно регламентиране на всички аспекти, свързани с упражняването на професията, **сякаш вече е напълно неуместно. Одиторската професия вече не е свободна, а свръхрегулирана и надзиравана.** Има достатъчно публикации, изследвания и аргументи, които оправдават тази промяна. Но има и немалък брой привърженици на противоположната теза,² а именно: свръхрегулирането парализира професията; лишава я от традиционното право на свободно професионално отсъждане и преценка; бюрократизира я; принуждава я по пътя на мимикрията и формалността да се подчини, да се съобрази с въведените свръхрегулации. Това не помага за реално повишаване качеството на професионалните услуги, а от друга страна води и до тяхното оскъпяване. Една от най-тежките негативни последици от свръхрегулирането на професията е намаляване на нейната привлекателност, снижаващият се брой млади хора, които имат желание (и смелост!) да се посветят на професията, а от тук – и все по-нарастващите трудности при наемане на професионален персонал в одиторските компании. Свръхрегулирането не помага и на така издигания в култ от някои среди **стремеж за конкуренция в одиторската професия**. Многобройните и тежки изисквания към одиторите, извършващи независим финансов одит на предприятия от обществен интерес, съвсем логично подсилват монопола на големите одиторски предприятия спрямо този вид клиенти, вместо да водят до конкуренция.

През 2013 г. ЕС възложи на Европейския център за свободни професии към университета в Кьолн провеждането на изследване относно регулирането на свободните професии в ЕС и икономическите последици от това в рамките на ЕС³. На негова база⁴ през 2014 г. Европейският икономически и социален

² Вж. De Fuentes, C., Manuel Illueca, Maria Consuelo Pucheta-Martinez. External investigations and disciplinary sanctions against auditors: the impact on audit quality, SERIES (2015) 6:313–347 DOI 10.1007/s13209-015-0127-0, Published online: 15 July 2015, open access at SpringerLink.com., видяно на 7.01.2018 г.

³ Вж. www.euzfb.uni-koeln.de

комитет към ЕС излезе със становище относно „Ролята и бъдещето на свободните професии в европейското гражданско общество през 2020“⁴. По-долу ще посочим и цитираме някои от най-съществените тези, твърдения и изводи в това становище с цел да се представи **настоящата картина и разбиране относно състоянието на т. нар. „свободни професии“ в рамките на ЕС** („liberal profession“, „artes liberales“), една от които е и одиторската.

Прави впечатление, че в становището на Европейския икономически и социален комитет (ЕИСК) като причина за проблеми в дейността на свободните професии се сочат не „слабости в прилагането на надзора и гарантирането на качеството“, а по-скоро „недостатъци на изпълнението“. Т.е. към момента, в който е изготвено въпросното становище (2013-2014 г.), очевидно съществува разбиране в ЕС, че системите на надзор и контрол върху качеството на дейността на свободните професии са добри, но има какво още да се желае. Затова последвалите свръхрегулативни мерки през периода 2014 – 2016 г. в част от свободните професии – и най-вече в одиторската, **нямат напълно основателни аргументи**. Дори нещо повече: в публикуваното становище на ЕИСК е посочено, че „във всички държави членки професионалните сдружения или професионалните камари представляват интересите на съответното съсловие, участват със съвети, **а отчасти и ефективно в държавното регулиране и гарантират също, чрез непрекъснато и конкретно сътрудничество с институциите, защитата на общите интереси на гражданите и на държавата**. Административното опростяване е един от приоритетите на упражняващите свободни професии, които влагат в него значителни икономически инвестиции в човешки и финансови ресурси, без да получават от държавата каквато и да било форма на компенсация“ (подчертаното мое, Ф.Ф.). Т.е. свободните професии следва да продължават да **се саморегулират**, но под наблюдението от страна на държавата, за да се гарантира съответствие с очакванията на потребителите по отношение на знанията, компетентността и етиката на извършващия професионалните услуги. Последвалата обаче одит реформа в ЕС, особено начинът на прилагането ѝ в някои държави – членки на ЕС, включително в България, показва сериозен дисбаланс между цел на реформата, съобразяване с конкретната икономическа среда и състояние на професията и характер на въведените регулации.

В цитираното по-горе становище на ЕИСК са подчертани **приносът, ролята на свободните професии** „за доброто функциониране на административния, политическия и икономически живот на дадена държава членка, за модернизирването и ефективността на публичните администрации и услугите за гражданите и потребителите“. Изтъкната е ролята им като ключов фактор за създаване на заетост за младите хора чрез обучение, стажуване,

⁴ Европейски център за свободни професии към Кьолнския университет, The State of Liberal Professions Concerning their Functions and Relevance to European Civil Society (Състоянието на свободните професии по отношение на техните функции и значението им за европейското гражданско общество, EESC/COMM/05/2013). Цялостният текст на изследването може да се намери на сайта на Изследователския център към университета в Кьолн (ECLP), www.euzfb.uni-koeln.de и на сайта на ЕС – www.eesc.europa.eu.

⁵ Официален вестник на Европейския съюз, 226/10, 16.07.2014.

повишаване на квалификацията и цялостна трудова заетост. **Това обаче не хармонира с последвалата свръхрегулация на одиторската професия.**

В становището се изследват историческите корени на свободните професии, по-важното сред които е, че „свободна професия“ произлиза от понятието „artes liberales“, с което в древността били означавани дейностите, осъществявани от учители, адвокати, строители, архитекти или инженери и лекари. „Упражняването на „artes liberales“ е било привилегия на свободните граждани и на аристокрацията”⁶. Задачите по разрешаване на упражняването на професията, регулирането и надзора обичайно се поемали **от съсловните (професионални) организации.**

Днес ситуацията е доста различна. Свободните професии променят редица свои характеристики, както и начин на упражняване и регулиране. Услугите, предлагани от упражняващите свободни професии лица, имат комплексен характер и изискват високо равнище на експертни знания. Следователно получателят на услугата не разполага с достатъчно информация, специализирани познания и практически опит, за да може да прецени адекватно нейното качество при избора на предлагащия услугата и след получаването. **Това налага свободните професии задължително да се базират на доверие.** Поради информационната асиметрия получателят на услугата трябва да разчита, че предлагащият услугата няма да се възползва от този недостиг на информация, а ще му предостави най-добрата възможна, съобразена с потребностите му услуга. Така, с възлагането на услугата, нейният получател дава кредит на доверие. **Професионалните стандарти и спазването на професионалната етика са инструментите за защита на доверието на получателя на услугата.**

▪ Свободните професии имат значителен принос за създаването и поддържането на обществената инфраструктура. „Приблизително всяко шесто самостоятелно заето лице работи в икономически сектор със силно присъствие на свободни професии, като тенденцията е към увеличаване на този дял. Над едно от всеки десет евро в брутната добавена стойност идва от икономическите сектори, в които свободните професии са силно застъпени”⁷. Поради безспорното обществено значение на свободните професии правните норми, които ги регулират, следва да действат недискриминационно, да служат за общо благоденствие и да бъдат пропорционални.

▪ Концепцията за самоуправлението, като принцип на организация на свободните професии, е неразривно свързана с идеята за свободна професия. Самоуправлението не е в противоречие с управлението от страна на държавата, а по-скоро те изпълняват общи функции. Чрез собственото правно регулиране упражняващите професията отстояват правото си на ненамеса от страна на държавата, но същевременно се гарантира ангажираността им към общото

⁶ The State of Liberal Professions Concerning their Functions and Relevance to European Civil Society (Състоянието на свободните професии по отношение на техните функции и значението им за европейското гражданско общество, EESC/COMM/05/2013, www.eesc.europa.eu, видяно на 10.01.2018 г.

⁷ Вж. The State of Liberal Professions Concerning their Functions and Relevance to European Civil Society (Състоянието на свободните професии по отношение на техните функции и значението им за европейското гражданско общество, EESC/COMM/05/2013 www.eesc.europa.eu).

благосъстояние, което е в интерес на получателите на услугата и на потребителите.

■ В коментираното становище на ЕИСК към ЕС се заключава, че в следващите години „ще се запази напрежението между държавни и индивидуални интереси, както и необходимостта от предоставяне на независими съвети и подкрепа“. А от тук и основните въпроси, на които следва да даде отговор одит реформата, са, както следва:

- ✓ Постига ли се разумен баланс между обществени и професионални интереси?
- ✓ Постига ли се необходимото качество на извършване на професионалните услуги и в частност – на независимия финансов одит?

Впечатленията на автора от българската действителност и практика, както и публикациите по въпроса в специализираната литература, все още не дават ясни отговори на тези 2 важни въпроса. А от тях зависи доколко е ефективно новото одиторско законодателство.

Разбирането относно регулирането на счетоводната и одиторската професия е изразено в становището на Международната федерация на счетоводителите (МФС) **„Регулиране на счетоводната професия“** (IFAC, 2011)⁸. В него изрично е посочено, че „професионалните счетоводни организации играят важна роля и **работят съвместно с правителството (подчераното мое, Ф.Ф.),** за да осигурят регулиране, което е ефективно, ефикасно и е в услуга на обществения интерес. Диалогът и сътрудничеството са основа за постигане на подходящ баланс между саморегулирането на професията, съчетано с обществен надзор и отчетност, и външното регулиране.”

Като основна цел на регулирането на счетоводната професия МФС счита **гарантиране защитата на обществения интерес и доверието в нея.** Имайки предвид, че професията влияе на всички сфери на икономическия (а от там и на социалния) живот, гарантирането на високо качество на професионалните счетоводни и одиторски услуги следва да бъде основа за тяхното регулиране. Професията е сложна комбинация от специализирани знания; продължително придобивани умения и опит; професионално отношение, способност за преценка и професионална интуиция, като всичко това трябва да е неразривно свързано със следване система от професионално-етични правила. **Чрез регулирането на професията следва да се гарантира, че професионалните услуги ще се извършват с необходимото високо ниво на професионални знания и етично отношение.** Други цели, извън тези, превръщат регулирането в свръхрегулиране, което може да има негативни последици.

Обичайно се счита, че свободният пазар и свързаната с него конкуренция са основната движеща сила, която води до подобрения в качеството и цената на предлаганите стоки и услуги. През последните няколко десетилетия (най-вече

⁸ IFAC, Regulation of the accounting profession, sept. 2011, <https://www.ifac.org/publications-resources/regulation-accountancy-profession-1>, видяно на 12.04.2018.

след 70-те години на XX век) е налице сериозна конкуренция и в областта на счетоводните и одиторските услуги. Тази конкуренция води до съответните положителни, но и до някои негативни последици, като например **силна комерсиализация на професията и загърбване на обществения интерес**. Минимизирането на последните налага определено регулиране на професията, което според МФС е обусловено от естествения информационен и експертен дисбаланс между предлагащата услуги професия и нейните ползватели (преки и косвени). **Водещият въпрос тук е: Кое е разумното, оптимално ниво на регулиране на професията?** Според МФС, „за да се постигне общественият интерес, регулирането трябва да е пропорционално (съответстващо на средата, в която функционира професията, уточнението мое, Ф.Ф.), прозрачно, недискриминационно, целенасочено, да се прилага последователно и справедливо и да бъде обект на регулярен преглед (анализ); то не трябва да е против конкуренцията, като ползите за икономиката и обществото от регулирането следва да надхвърлят разходите за това регулиране”. Само по този начин регулирането на професията би постигнало своите цели и би се ползвало с доверие както от страна на професията, така и на обществото. В своята крайност може да се говори за свръхрегулиране, което обичайно води до законов неуспех.

Въпросите, които е основателно да са обект на регулиране в счетоводната и одиторската професия, са следните:

1. достъп до професията и получаване на правоспособност.
2. продължаващо професионално развитие и подготовка.
3. роля и функции на професионалната организация.
4. контрол върху качеството на професионалните услуги (спазване на система от професионални стандарти).
5. контрол върху професионалното поведение и спазването на професионална етика (спазване на професионално-етичен кодекс).
6. дисциплинарни и административно-наказателни действия при установени нарушения от страна на професионалистите.
7. система на публичен надзор над определени сегменти в професията.

Контролът върху спазването на регулативната рамка в почти всички развити страни по света вече е комбинация от самоконтрол и регулиране от страна на самата професия, от една страна, и външно регулиране и надзор, от друга. Ефективността на този смесен подход е безспорна, но тя силно зависи **от баланса и сътрудничеството между двете страни в процеса**. Липсата на баланс и реална взаимопомощ води или до опити за формално регулиране, или до свръхрегулиране. Последното означава, че законът, правилата не постигат желаните цели.

В цитираното становище на МФС относно регулирането на счетоводната професия се посочва, че смесеният подход на регулиране на професията **варира в отделните държави** и зависи от **редица фактори** като:

1. историческия опит и традиции в професията: по-честите и значими случаи на недостоверна информация във финансовите отчети обикновено водят до по-строго външно регулиране и надзор над одиторите и счетоводителите;
2. ефективността и доверието в системата на контрол, упражняван от самата професионална организация: колкото последната има по-голям авторитет и признание в обществото, толкова по-значим е мащабът на саморегулирането на професията.
3. ефективността на регулативната роля на държавата: колкото тя е по-осезаема, толкова нуждата от външен надзор над професията е по-малка.
4. членство в международни съюзи и организации и следване стандартите и правилата на тези институции: колкото членството е по-активно (а не формално), толкова по-голяма е възможността за международна подкрепа при утвърждаване на високи професионални и етични стандарти, както и повишаване доверието към професията.
5. посоката на развитие на съответната държава, нейната икономическа и политическа ориентация: пазарно-ориентираните и демократични режими ценят високо експертизата на професиите и се стремят да създават благоприятен режим за тяхното развитие.
6. характерът и мащабите на пазарните сътресения и разбиране доколко чрез регулиране на професията може да се избегнат подобни нежелани ефекти: колкото по-чести и тежки са пазарните и финансовите кризи, толкова по-засилен е стремежът към регулиране на професията.

Регулирането на одиторската професия в отделните държави се проявява в следните форми:

1. независимият финансов одит на предприятията от обществен интерес (ПОИ) се регулира от независима надзорна институция (в България – КПНРО). Подобен модел се прилага в страните, представляващи около 80% от световната пазарна капитализация. Качеството на одита на останалата част от предприятията (не-ПОИ) се извърша от професионалните организации;
2. професионалните организации регулират одита на не-ПОИ, както и на част от ПОИ, които са по-малки по размери, а одитът на средните и големи ПОИ се регулират от независима надзорна институция;
3. професионалните организации регулират одита на всички предприятия (ПОИ и не-ПОИ).

При вариант 1 наличието на баланс и сътрудничество между двата регулиращи органа – професионалната организация и външния независим надзорен орган, гарантира нормалното функциониране на професията. Вариант 2 притежава естествен механизъм за баланс в регулирането между двата органа, а вариант 3 крие опасности от формално регулиране.

2. Свърхрегулирането на одита, одиторите (и счетоводството): последици, ефекти

ЕС е възложил няколко независими проучвания⁹ (6 на брой)¹⁰ на ниво отделна държава с цел оценка на икономическите ефекти от реформите, свързани с регулирането на професиите в рамките на ЕС. Целта е да се подкрепи процесът на взаимно оценяване в контекста на единна пазарна стратегия на ЕС във връзка с регулирането на свободните професии. **Две от проучванията са извършени през есента на 2016 г. и обхващат Австрия и Полша.** Що се отнася до Австрия, изследването заключава, че е трудно да се отделят ефектите от специфичните законодателни промени при регулирането на професиите, както и от някои други фактори. По отношение на Полша са констатирани положителни резултати от премахване на редица ограничения, свързани с професионалните услуги, включително върху броя на професионалистите и цените на услугите. **Другите 4 изследвания са извършени през октомври 2015 г. и включват следните страни: Германия, Гърция, Италия и Великобритания.** Резултатите относно първите 3 държави показват либерализация на професионалните изисквания, което води до освобождаване пазара на професионалните услуги. Що се отнася до Великобритания, резултатите на проучването сочат, че реформите водят до ограничаване достъпа до определени професии.

Смисълът, в който се използва понятието „регулация на свободните професии“ в повечето от анализираните проучвания (главно тези, възложени от ЕС), е **твърде специфичен и ограничен, а именно: регламентиране на правила, които да институционализират съответната професия и да затвърдят нейния професионален монопол.** Повечето изследвания разглеждат регулирането на професиите като **основна пречка за свободната пазарна конкуренция между професионалистите.** По наше мнение обаче, **основната функция на регулирането на професиите е гарантиране качеството на професионалните услуги чрез:**

- ✓ създаване на все по-всеобхватни професионални стандарти за извършването им, включително все по-подробни правила, свързани с професионалната етика;

⁹ International Federation of Accountants, The effects of reforms of regulatory requirements to access professions: country-based case studies, www.ifac.org., видно на 26/01/2017.

¹⁰ Effects of Liberalisation in Austria using the Example of Liberal Professions, L.W. Chini, A. Minichberger, E. Reiner, M.H. Grafl, Wirtschafts Universität Wien and Forschungsinstitut für freie Berufe, 2016 (PDF, 2MB); The Effects of Reforms liberalising Professional Requirements in Poland, M. Rojek and M. Masior, Warsaw School of Economics, 2016 (PDF, 5MB); Regulatory Effects of the Amendment to the HwO in 2004 in German Craftsmanship, Davud Rostam-Afschar, Free University Berlin and German Institute for Economic Research (DIW Berlin), 2015 (PDF, 848kB); The effects of liberalisation of professional requirements in Greece, E. Athanassiou, N. Kanellopoulos, R. Karagiannis, A. Kotsi, Centre for Planning and Economic Research (KEPE), Athens, 2015 (PDF, 2MB); The effects of recent reforms liberalising regulated professions in Italy, Mario Pagliero, University of Turin & Carlo Alberto College, 2015 (PDF, 548kB); The Effects of Occupational Licensing on Employment, Skills and Quality: A Case Study of Two Occupations in the UK, Maria Koumenta, Amy Humphris, Queen Mary University of London, 2015 (PDF, 1MB) SERIES (2015) 6:313–347 DOI 10.1007/s13209-015-0127-0

- ✓ създаване на правила за проверка качеството на професионалните услуги, спазването на принципите и правилата на професионалната етика;
- ✓ регламентиране механизмите за налагане на санкции при извършване на некачествени услуги и при нарушаване на Етичния кодекс.

Терминът „**регулирана професия**“ е въведен в българското законодателство в Закона за висшето образование и Закона за професионалното образование и обучение. „Регулирана професия“ е дейност или съвкупност от дейности:

- включена в Списъка на регулираните професии в Република България;
- от обществена значимост и/или е от съществено значение за живота и здравето на хората;
- упражняването на която е определено чрез закони, подзаконови или административни разпоредби, за притежаването на специфична професионална квалификация, правоспособност или членство в призната от държавата професионална организация.

В Списъка на регулираните професии¹¹ под № 18 е посочена професията на регистрирания одитор.

Горното налага авторът да предложи своето разбиране за понятието „регулиране“, респ. „свръхрегулиране“ на професиите по формата на следните работни дефиниции:

- **регулиране на свободните професии** – система от закони и подзаконови правила (вкл. и професионално-етични норми), които гарантират качествено извършване на професионалните услуги, защита на обществения интерес и гарантиране на доверието към професията;
- **свръхрегулиране на свободните професии** – небалансиран и неотговарящ на реалната среда нормативен подход, който въвежда прекомерни и непропорционални изисквания към съответната професия; доминиращ външен държавен контрол (надзор) върху професията, който не води до реално подобряване качеството на професионалните услуги, нито до необходимата конкурентна среда между професионалистите.

Изследванията на свободните професии от този аспект на разбиране същността на понятието „регулиране на професиите“ и „регулирани професии“, за съжаление, са доста по-ограничени на брой.

В две свои изследвания, посветени на регулирането на свободните професии (2007 г., 2009 г.),¹² учени от Института за пазарна икономика установяват, че в рамките на ЕС „България е сред страните с най-високо ниво на

¹¹ Решение № 273 от 6 април 2012 г. за изменение и допълнение на Решение № 619 на Министерския съвет от 2009 г. за приемане на Списък на регулираните професии в Република България, ДВ, брой 30, 17.4.2012 г. Официален раздел, с. 10.

¹² Институт за пазарна икономика, Ефекти от регулирането на избрани свободни професии в България: одитори, архитекти, инженери, фармацевти, www.ime.bg, септ. 2009 г.

регулация на професиите на счетоводителите и независимите финансови одитори.“ Това те считат за пречка на свободната конкуренция, дори нещо повече: за да бъде България „сред бързо развиващите страни на Стария континент, **нивото на регулация от страна на държавата и на професионалните организации трябва да бъде сведено до минимум, ако не даже да отпадне**“ (подчертано от мен, Ф.Ф).¹³ Подобно крайно разбиране обаче трудно може да бъде споделено. От друга страна, реалността през последните години както в България, така и в международен аспект по отношение на одиторската професия, се развива в посока на премахване на правилата, свързани с определяне на минимални цени на професионалните услуги; разрешаване рекламирането на професионалните услуги и изостряне на конкуренцията в професията. И всичко това е на фона на рафинираното засилване монопола на най-големите одиторски компании по отношение одита и други професионални услуги, предоставяни на предприятия от обществен интерес.

Не можем да се съгласим и с друг извод, направен в цитираното по-горе изследване: „...съществуват различни ограничения, които противоречат на принципите за свободна конкуренция: изключителни права, допълнителни изисквания за стаж, регулирани цени на услугите, ограничения за реклама, ограничения за формата на бизнеса“. Без да влизаме в детайлна дискусия, само следва да се посочи, че изключителните права да се извършва определена професионална услуга (напр. независим финансов одит), допълнителните изисквания за стаж, както и ограниченията за формата на упражняване на дейността, задължителното членство в професионалната организация целят главно **да се гарантира високо качество на професионалните услуги**. Премахването на подобни регулации не би позволило да се отграничат професионалистите от лицата, които не притежават нужната професионална експертиза.

Изследвания относно ефекта от свръхрегулирането (в изложеното според автора по-горе разбиране) и свързаното с него качество на професионалните услуги (и в частност – на независимия финансов одит), **в рамките на България, към настоящия момент не са ни известни**. Изследванията на Института за пазарна икономика относно регулирането на свободните професии (2007, 2009), в т.ч. и на одиторите, **изхождат единствено от разбирането, че регулирането пречи на свободната пазарна конкуренция**. От тази гледна точка цитираните изследвания установяват, че одиторската професия в България е сред най-регулираните професии в сравнение с останалите държави – членки на ЕС. Подобно е и мнението на Комисията за защита на конкуренцията.¹⁴ Последната препоръчва следните мерки: премахване на възможността за **определяне на минимални цени** на услугите при редица професии; премахване **задължителното членство в професионална организация** (според КЗК

¹³ Пенчева, Н. и К.Бочуков, Степен на регулация на свободните професии в ЕС (15 страни членки и България), юни 2007 г., www.ime.bg, с. 14.

¹⁴ Вж. Славова, З. И КЗК: свободните професии са прекалено регулирани, <http://ime.bg/bg/articles/i-kzk-svobodnite-profesii-sa-prekaleno-regulirani/#ixzz57ZMFFFCm>, видяно на 11.12.2017 г.; Свободните професии в България са свръхрегулирани, в-к Капитал, 5.10.2014 г.

„професионалистите трябва да имат възможност да избират в коя професионална организация да членуват и в случай че е възможно, определени функции не следва да бъдат концентрирани в една организация.”); според КЗК **наличието на изисквания за упражняване на професията** (например изисквания за образование и стаж) „в някои случаи са по-високи от необходимото и неоправдано ограничават броя на участниците на пазара и те не гарантират подобри услуги, а просто ограничават конкуренцията“. С част от разбиранията на КЗК за съблюдаване на ефективната конкуренция при регулираните професии не можем да се съгласим поради това, **че постигането на конкуренция не бива да става за сметка на качеството на професионалните услуги.**

С пореден доклад от септември 2014 г.¹⁵ Европейската комисия (ЕК) отново алармира за негативните ефекти от регулирането на т.нар. свободни професии. Този доклад на ЕК се фокусира върху регулирането на четири свободни професии (адвокати, одитори, архитекти и инженери) и връзката му с ефективното разпределение на ресурсите и маржа на печалбите в периода 2008-2011 година. Резултатите от изследването потвърждават теоретичните очаквания, а именно, че намаляването на регулирането прави по-лесен входа в и изхода от професията, което подобрява разпределението на ресурсите и регулира свръхпечалбите. Докладът разделя държавите на три групи. В първата са страните, които регулират в по-малка степен достъпа до професиите – тук се включват Белгия, Италия, Унгария, Малта и Швеция. Страните от втората група поставят сериозни бариери пред навлизането в професиите и в нея попадат България, Дания, Испания, Латвия, Холандия, Португалия и Великобритания. В третата група влизат държави, където тенденциите в регулирането са по-малко ясни, т.е. тези страни не могат да се причислят към другите две групи. Ясно се вижда, че нивото на регулиране на анализираните професии е много високо в България.

С цел свободното извършване на услуги и кандидатстване за работа в различни държави членки ЕС създаде и качи на своя сайт „База данни за регулираните професии“ (**Database of regulated professions**)¹⁶. Тя съдържа информация относно:

- ✓ кръга на регулираните професии във всяка една държава – членка на ЕС, европейското икономическо пространство и Швейцария;
- ✓ статистика относно трудовата мобилност на професионалистите;
- ✓ полезни линкове, информация и контакти.

В контекста на коментираните до тук разбирания за функциите и ефектите от регулирането на свободните професии („за“ и „против“ регулирането, влияние на свръхрегулирането) **се налага да се анализира необходимостта от регулиране на одиторската професия.** Съгласно данните на КПНРО (фиг. 1 по-долу) 92 на сто от проверените от нея одиторски практики за 2015 г. са оценени с положителни оценки („А“ и „Б“), съответно с незадоволителна оценка („В“) е

¹⁵ http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/economic_paper/2014/pdf/ecp533_en.pdf, видяно на 20.04.18

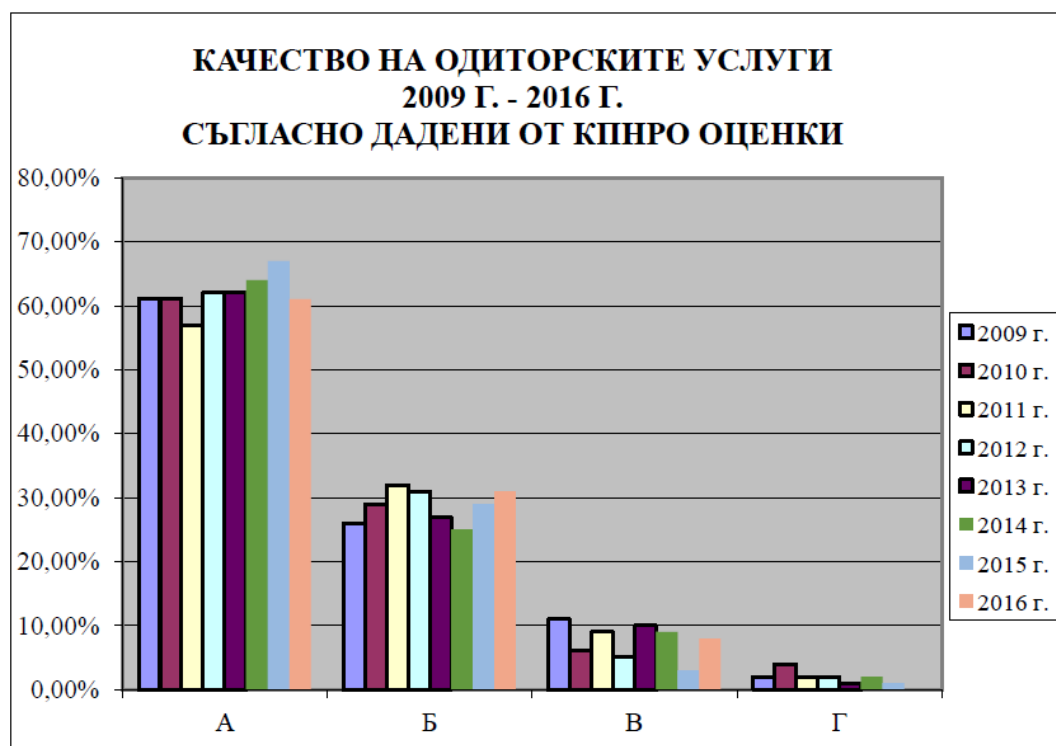
¹⁶ <http://ec.europa.eu/growth/tools-databases/regprof/index.cfm?action=homepage>, видяно на 20.04.18

оценена дейността на 8 на сто от проверените регистрирани одитори и одиторски дружества. Пак според доклада на КПНРО за 2016 г. „КПНРО и СККОУ при ИДЕС са изпълнили общо 131 инспекции при 132 за предходната година, като обобщените резултати за дадените комплексни оценки на качеството на дейността на проверените регистрирани одитори и одиторски дружества са следните:

- оценка „А“ на 93 одиторски практики, което представлява 71 на сто от проверените практики и е без промяна спрямо предходната година;
- оценка „Б“ на 32 одиторски практики, което представлява 24 на сто от проверените практики и е без промяна спрямо предходната година;
- оценка „В“ на 6 одиторски практики, което представлява 5 на сто от проверените практики, което е с 1 на сто повече спрямо предходната година;
- оценка „Г“ на нито една одиторска практика, което представлява 1 на сто по-малко спрямо предходната година“.

От резултатите от проверките, извършени от КПНРО и СККОУ, се установява, че **над 90 на сто от практиките са оценени с положителни оценки** (подчертаното мое, Ф.Ф). В сравнение с данните от предходната година горепосочените резултати не индикират съществена промяна.¹⁷

Фиг. 1 Сравнителна количествена оценка на качеството на одиторските услуги за периода 2009 – 2016 г.



Източник: Годишен доклад за дейността на КПНРО за 2016 г, www.cposa.bg, с. 17.

¹⁷ Годишен доклад за дейността на КПНРО за 2016 г, с. 18, www.cposa.bg

Така докладваните резултати от страна на КПНРО показват **едно много добро ниво на извършване на независимия финансов одит – както в предприятията от обществен интерес (ПОИ), така и в останалите, подлежащи на одит предприятия.** Поради тази причина считаме за неаргументирано, неоправдано и нецелесъобразно въвеждането на **възможно най-строгите, крайни варианти при регулиране на одиторската професия в България, залегнали в новия ЗНФО (2016 г.)** Известен е фактът, че по отношение на редица въпроси в тази област, вкл. и относно одита на ПОИ¹⁸, релевантната европейска Директива и Регламент **допускат определени опции.** Всяка държава членка следва да прецени съобразно местната среда коя опция ще възприеме. България въведе възможно най-строгите рестриктивни варианти, което не е в синхрон с констатациите в годишните доклади на КПНРО, **че средно над 90% от проверените практики получават положителните оценки „А“ и „Б“.**

3. Регулиране на други професии в България – на лекари, юристи и сравнение с одиторската професия

Ако счетоводната и одиторската професия придобиват професионален статус (признание в списъка на утвърдените професии) през 30-те години на XX век¹⁹, то лекарската и професията на юриста (адвокат, съдия, нотариус) се приемат като класически и утвърдени още в древността професии. Тяхната роля за обществото е безспорна, което (подобно и на одиторската професия) ги ангажира със задължението за следване на строги професионални стандарти и спазване правилата на професионална етика. Имайки предвид, че през последните десетилетия и в тези две професии настъпиха съществени промени, както и честите остри критики от страна на обществото спрямо качеството и етиката при извършване на професионалните услуги, тук ще обобщим основните регулации в България, свързани с професиите на лекари и юристи (адвокати, нотариуси), и ще ги съпоставим с тези, касаещи регистрираните одитори. Целта на това сравнение е да се установи:

1. дали регулирането на разглежданите професии е с различен обхват и дълбочина, т.е. дали някои са по-стриктно регулирани от други;²⁰
2. има ли различен подход на регулиране в разглежданите професии: саморегулиране, външно регулиране и надзор или смесен модел;

¹⁸ Опции в Директива 2014/56/ЕС и Регламент 537/2014/ЕС има по отношение на: минималния срок за поемане на ангажимент (в год.); максималния срок за ротация; възможност за удължаване на максим. срок за ротация; извършването на съвместни одити; срок за ротация на ключовия одитор; забранени услуги, в т.ч. и на правни услуги и др. За подробна справка и сравнение как държавите членки прилагат в местното си законодателство предвидените в Директивата и Регламента опции вж. EU audit legislation – Member State implementation, www.8cld.eu/...0February%202018%20%20-%20EXTERNAL.pdf, видяно на 8.02.2018.

¹⁹ Вж. Филипова, Ф. Професионална етика в счетоводството, ИУ, изд. Наука и икономика, Варна, 2006 г.; Филипова, Ф., Р. Петрова. „Професионална етика в счетоводството“, електронно издателство „Знание и бизнес“, Варна, 2017, www.eknigibg.net

²⁰ Обект на отделно изследване на автора е анализът на причините за различията в начина на регулиране на дискутираните професии.

3. какъв е кръгът от правомощия на професионалните (съсловните) организации (там, където те съществуват);
4. какъв е видът (и размерът) на санкциите при непрофесионално поведение и кой има право да ги налага.

Целта на сравнението в това изследване е ограничена: единствено да се установи каква е степента на регулиране на одиторската професия (независимите одитори съгласно ЗНФО) и *да се потвърди авторовата теза, че ЗНФО от 2016 г. въведе свръхрегулиране на професията, което няма аналог спрямо останалите утвърдени и също толкова обществено значими професии като лекарската и юридическата професия.* Важно е да се отбележи, че като сегменти на лекарската професия са разгледани лекарите и стоматолозите (лекари по дентална медицина), а в състава на юридическата професия е разгледана както адвокатската професия, така и тази на нотариусите.²¹ Не е анализирана цялата група от лица, обозначаващи в практиката като одитори: регистрираните одитори, вътрешните одитори в публичния сектор, одиторите от Сметната палата, финансовите инспектори от Агенцията за държавната финансова инспекция. Причината е, че между тях съществуват съществени различия в статута, функциите, правомощията и др. Целта на автора е да представи и съпостави органите, които имат права за регулиране на съответната професия; вида и размера на отговорностите и санкциите, на които подлежат професионалистите, вкл. и обема на регламентирания етични правила, които те трябва да спазват.

С оглед по-лесното възприемане, анализ и сравнение между изследваните професии и сегменти в тях данните са обобщени в следните таблици (таблица 1, 2 и 3 от приложението).

От систематизираната информация в таблиците могат да се направят следните по-важни изводи:

1. Единствено регистрираните одитори (по смисъла на ЗНФО) имат изключително подробен закон, който регулира всички аспекти от тяхната дейност (дори и такива, за които правилата са посочени в Международните одиторски стандарти и в Етичния кодекс на професионалните счетоводители).
2. Единствено регистрираните одитори подлежат на смесен модел на регулиране и надзор: от страна на професионалната организация и от страна на държавата – чрез Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори.
3. Регистрираните одитори по закон са подложени на най-значим по вид и размер отговорности, включително дисциплинарна и административно-

²¹ С оглед ограниченията в обема и целта в настоящето изследване не са разгледани като сегменти на юридическата професия съдии, прокурори, следователи поради по-специфичния характер на упражняване на дейността на последните, в т.ч. и поради статута им на държавни служители. Същото се отнася и до различните сегменти в широкия смисъл на понятието „одитор“.

наказателна, които са под формата на временно лишаване от правото да се упражнява професията (за срок до 3 или 5 г, а за сравнение при лекарите този максимален срок е 2 г.), както и глоби и имуществени санкции, които варират от 500 лв. и могат да достигнат до 20 000 лв. (а при повторност – и до двойния им размер), вкл. обвързване на санкциите с процент от доходите на одиторите (до 10 % от общия размер на нетните приходи от продажби за предходната финансова година)! Подобен драстичен вид финансова санкция няма при никоя от останалите разглеждани професии. Максималната глоба при лекарската професия е 10 минимални работни заплати, т.е. при настоящия размер на МРЗ 5100 лв; при адвокатите 8 МРЗ, т.е. 4080 лв.; а за нотариусите – до 5000 лв.

4. Регистрираните одитори имат най-подробен и обемист Етичен кодекс (около 160 страници), нарушаването на който води до най-значими санкции в сравнение с останалите изследвани професии.

Горното сравнение повдига основателния въпрос: нима лекарската и юридическата професия имат по-малка обществена значимост? Нима изискванията за качество, професионализъм и професионална етика при тях да са с по-малка стойност, при условие **че техните отговорности за неспазване на регламентираните правила са значително по-малки, по-ограничени от тези на регистрираните одитори и при тях саморегулирането (без външен надзор и намеса) е единственият начин за гарантиране качество и доверие от страна на потребителите на професионалните услуги?!** Нашият отговор е отрицателен. И лекарската, и юридическата професия (подобно на одиторската) засягат и обслужват изключително важни и чувствителни сфери от живота на хората и на обществото като цяло. И тези две професии се характеризират с редица динамични промени през последните години, включително с немалка критика и недоволство от страна на заинтересованите лица спрямо качеството на извършваните от тях професионални услуги. Но, нерелевантно с одиторската професия, моделът за тяхното контролиране и видът и размерът на санкциите при тях са **несъизмеримо по-ограничени**. Очевидната непропорционалност, несъответствие в мащаба на регулиране на професията на регистрираните одитори, водещи до свръхрегулиране, включително до прекомерно високи санкции, създава впечатление, че тя е най-важната за обществото професия, но и с най-много слабости (което не се потвърждава от официалните доклади на КПНРО), поради което и законодателят е толкова чувствителен и строг към нея!

При анализа на одиторската професия и нейното регулиране следва да се обърне внимание и на въпроса: **до каква степен България, чрез ЗНФО, е хармонизирала системата за налагане на санкции на регистрираните одитори с аналогичните в другите държави – членки на ЕС.** За целта единствено ще посочим някои от по-важните изводи от изследването на S. Mališ и M. Brozović, посветено на хармонизирането на санкциите срещу външните одитори (на база проучване практиката в Хърватия, Словакия, Словения, Чешката Република, Ирландия и Испания).²² Цитираните автори се базират на

²² Mališ, S., Mateja Brozović, Harmonising sanctions against external auditors, DOI: <https://doi.org/10.22598/iele.2017.4.2.4>, Intereulaweast, Vol. IV (2) 2017.

изискванията на Директива 2014/56/ЕС и Регламент 537/2014 за хармонизиран и единен подход при формиране системата от санкции спрямо независимите одитори в ЕС. Минималните изисквания, с които следва да се съобразят държавите членки според Директива 2014/56/ЕС по отношение на санкциите, са в следните 3 направления:

1. регламентиране кой какви права за налагане на санкции ще има;
2. регламентиране на система за ефективно налагане на санкциите;
3. публикуване на информация за наложените санкции и мерки.

Важно изискване в Директивата е финансовите санкции да са **диференцирани в зависимост от финансовото състояние на нарушителя (самостоятелно практикуващ одитор или одиторско предприятие)**. Освен това, при определяне вида и размера на санкцията, наказващият орган следва да вземе предвид: тежестта и продължителността на извършване на нарушението; степента на дължимите отговорности от страна на съответното лице; финансовото му състояние; спечелените суми или избегнатите загуби от отговорното лице; до каква степен отговорното лице сътрудничи на наказващия орган; предишно поведение и нарушения на отговорното лице. Обобщени, данните от цитираното изследване сочат следното:

1. в Хърватия санкциите за одиторските предприятия варират от 75 000 до 1 000 000 хърватски куни (т.е. приблизително от 20 000 до около 260 000 бълг. лв). За самостоятелно практикуващите одитори – от 7 500 до 100 000 хърватски куни (т.е. приблизително от около 2 000 до 26 000 бълг. лв.). Тук няма предвидена глоба или имуществена санкция, представляваща процент от реализираните от одиторите приходи;
2. в Словакия максималната глоба за одиторско предприятие е 1 000 000 евро, а за самостоятелно практикуващ одитор до 30 000 евро. Забраната за упражняване на професията е до 3 г.;
3. в Словения съответните глоби варират до 250 000 евро за одиторските предприятия; за особено тежки случаи – до 750 000 евро и максимум до 1 500 000 евро, ако нарушител е предприятие от т. нар. Голяма четворка. За самостоятелно практикуващ одитор глобата е до 30 000 евро. Няма предвидена глоба или имуществена санкция, представляваща процент от реализираните от одиторите приходи;
4. в Чехия – максимални глоби, преизчислени в евро до 37 000 за самостоятелно практикуващи одитори и до 370 000 евро за одиторски предприятия;
5. в Ирландия – до 100 000 евро за самостоятелно практикуващи одитори и до 500 000 евро за одиторски предприятия.
6. в Испания – максималната глоба е до 36 000 евро, а при особено сериозни нарушения – от 3% до 6% от одиторската такса, но не по-малко от 24 000 евро. Следователно единствено в Испания (измежду 6-те изследвани държави) има обвързване на глобата с доходите на одитора,

но при следните съществени разлики с българския ЗНФО (чл. 110, ал. 1): този вид санкция се налага при особено тежки случаи; процентът е между 3 до 6, а в България до 10%, като базата не са всички приходи на одитора (респективно на одиторското предприятие за предходната година), а получената от съответния клиент одиторска такса, във връзка с която е установено нарушението.

Анализирайки публичната информация в Докладите за прозрачност за 2015 и 2016 г. на одиторските предприятия от Голямата четворка в България (относно нетните им приходи), се достига до извода, че съобразно предвидените санкции в ЗНФО, чл. 110, ал. 1, тези дружества при евентуално тежко нарушение биха били санкционирани при 10% размер на глобата със суми както следва: минимум 782 000 лв. (около 400 000 евро) и максимум 2 930 700 лв. (около 1 500 000 евро)! Подобен максимален размер на санкцията се установява единствено в Словения (на база изследваните 6 държави от S. Mališ и M. Brozović). Имайки предвид, че Хърватия, Чехия, Словакия, Словения са сред държавите, които подобно на България са от по-късно приетите в ЕС, по-близки икономически от гледна точка на предходен режим и развитие, става ясно, че България е на първо място сред тях по максимален размер на регламентираните санкции спрямо одитори за непрофесионално поведение!

Заклучение: Направеният анализ на проблемите, свързани с регулиране на свободните професии, и в частност на одиторската професия у нас, формира извода, че тя не е свободна, а свръхрегулирана. Неоправдано е обаче, че последиците от това продължават да не стоят в дневния ред на заинтересованите лица и институции.

Приложение:

Табл. 1 Лекарска професия (лекари и лекари по дентална медицина)

№ по ред	Наименование на професията	Нормативен акт, който определя условията и реда за упражняване на съответната професия	Орган, компетентен да взема решения по даване на право за упражняване на съответната професия	Правомощия на професионалната организация	Вид, размер на санкциите за непрофесионално поведение и органи, които ги налагат	Наличие на Етичен кодекс, в т.ч. обем на Кодекса
1.	Лекари	ЗАКОН за съсловните организации на лекарите и на лекарите по дентална медицина ; (ЗСОЛЛДМ)	Български лекарски съюз (БЛС)	ЗСОЛЛДМ, чл. 5. Българският лекарски съюз и Българският зъболекарски съюз: 1. представляват своите членове и защитават професионалните им права и интереси; 2. представляват своите членове като страна при сключване на Националния рамков договор по задължителното здравно осигуряване; 3. изготвят Кодекс за професионална етика на лекарите, съответно на лекарите по дентална медицина, и упражняват контрол по спазването му;	ЗСОЛЛДМ, чл. 37. Лекарите и лекарите по дентална медицина носят отговорност за следните нарушения, допуснати при изпълнение на професионалните си задължения: 1. неспазване на правилата, предвидени в кодексите за професионална етика; 2. неспазване на правилата за добра медицинска практика. Чл. 38. (За нарушения по чл. 37 на лекаря, съответно на лекаря по дентална медицина, могат да бъдат налагани следните наказания: 1. порицание; 2. глоба в размер една до пет минимални работни заплати – за нарушения по чл. 37, т. 1, съответно в размер от пет до десет минимални работни заплати – за нарушения по чл. 37, т. 2; 3. заличаване от регистъра на колегията за	Да – 10 стр.; 64 члена

				4. приемат Правила за добра медицинска практика, предлагат ги за утвърждаване от министъра на здравеопазването и упражняват контрол по спазването им; 5. налагат санкциите, предвидени в този закон; 6. съставят и водят национален електронен регистър и районни регистри на членовете си; 7. участват в организацията и провеждането на квалификационни курсове за лекарите и лекарите по дентална медицина; 8. участват със свои представители във Висшия медицински съвет към Министерството на здравеопазването; 9. дават становища по проекти на нормативни актове в областта на здравеопазването.	срок от 3 месеца до една година – за нарушения по чл. 37, т. 1, съответно за срок от 6 месеца до две години - за нарушения по чл. 37, т. 2. Чл. 39. Комисиите по професионална етика на районните колегии на БЛС, съответно на БЗС, разглеждат жалби за нарушения по чл. 37. Чл. 40. (1) Нарушенията по чл. 37 се установяват с акт за констатирано нарушение. (2) Актове по ал. 1 има право да съставя всеки член на комисията по професионална етика към районната колегия на БЛС, съответно на БЗС. (3) Наказателните постановления се издават от председателя на управителния съвет на районната колегия на БЛС, съответно на БЗС. Чл. 42. (1) Налагането на наказанията по чл. 37 не отменя търсенето на наказателна, гражданска или дисциплинарна отговорност по Кодекса на труда. (2) Когато при разглеждането на жалби органите по чл. 16 и 39 констатират данни за други нарушения извън тези по чл. 37, те сигнализират компетентните органи за търсене на отговорност.	
2.	Лекари по дентална медицина		Българският зъболекарски съюз (БЗС)	Вж. по-горе, ЗСОЛЛДМ, чл. 5	Вж. по-горе, ЗСОЛЛДМ, чл. 37-42	Да – 7 стр, 30 члена

Табл. 2 Юридическа професия (адвокати и нотариуси)

№ по ред	Наименование на професията	Нормативен акт, който определя условията и реда за упражняване на съответната професия	Орган, компетентен да взема решения по даване на право за упражняване на съответната професия и за упражняване на контрол	Правомощия на професионалната организация	Вид, размер на санкциите за непрофесионално поведение и органи,които ги налагат	Наличие на Етичен кодекс, в т.ч. обем
1.	Адвокат	Закон за адвокатурата (ЗА)	Висш адвокатски съвет	Висша адвокатска колегия	Дисциплинарни нарушения и наказания Закон за адвокатурата, чл. 131. За неизпълнение на задълженията си адвокатът и младши адвокатът носят дисциплинарна отговорност. Чл. 132. Дисциплинарно нарушение е виновното неизпълнение на задълженията по този закон и Етичния кодекс на адвоката, на наредбите и решенията на Висшия адвокатски съвет и на решенията на адвокатските съвети и общите събрания, както и (вж. чл. 132, т.1-10 на ЗА:²³ Чл. 133. (1) За извършено дисциплинарно нарушение на адвоката се налагат следните наказания: 1. порицание; 2. глоба от една до осем минимални работни заплати; 3. лишаване от право да бъде избран в	Да – 10 стр., 34 члена

²³. Ограниченията в обема на публикацията не позволяват цитиране на пълния законов текст, който е публично достъпен.

					органите на адвокатурата за срок от една до три години; 4. лишаване от право да упражнява адвокатска професия за срок от 3 до 18 месеца; 5. лишаване от право да упражнява адвокатска професия за срок до 5 години при повторно нарушение. (2) Наказанията по ал. 1, т. 1 и 2 могат да се налагат заедно с друго наказание. Глобата се събира в полза на адвокатската колегия. (4) В маловажни случаи на нарушения председателят на дисциплинарния съд може да направи лично предупреждение на провинилия се адвокат.	
2.	Нотариуси	Закон за нотариусите и нотариалната дейност (ЗННД)	1. Нотариална камара; 2. Чл. 80б ЗННД – министърът на правосъдието	От Устава на Нотариалната камара: Чл. 5. (изм. – 29.05.2004 г.) Нотариалната камара и нотариалните колегии, чрез своите органи: 1. изпълняват функциите, възложени им със Закона за нотариусите и нотариалната дейност; 2. организират и подпомагат нотариалната дейност на нотариусите, помощник-нотариусите и служителите на нотариусите;	ЗННД, чл. 73. (1) (Доп. – ДВ, бр. 123 от 1997 г.) Нотариусът носи имуществена отговорност за вредите, причинени от виновно изпълнение на неговите задължения, съгласно Закона за задълженията и договорите, но не повече от удостоверения материален интерес. (2) Държавата не отговаря за действията на нотариуса. ДИСЦИПЛИНАРНА ОТГОВОРНОСТ Дисциплинарни нарушения Чл. 74. (1) За виновно изпълнение на задълженията по закона и устава на Нотариалната камара нотариусът и помощник-нотариусът носят дисциплинарна	Да – 3 стр., 24 члена

			3. дават мнения и препоръки на компетентните органи по организацията на нотариалната дейност в службите по вписванията при районните съдилища, в общините и кметствата, в консулските служби в чужбина и на българските кораби, намиращи се извън пределите на страната; 4. (изм. – 29.05.2004 г.) полагат грижи за издигане престижа на професията и защита правата и интересите на нотариусите; 5. поддържат международни контакти със сходни организации в чужбина, организират своята работа и следят за опазване на своето имущество. 6. (нова – 29.05.2004 г.) извършват или поръчват да се извършат изследвания относно нотариалната практика, обобщават същата, правят предложения до Общото събрание на Нотариалната камара за вземане на решение за изменение на нормативни актове, регулиращи нотариалната дейност.	отговорност. Чл. 75.(1) Дисциплинарни наказания са: 1. порицание; 2. (изм. – ДВ, бр. 95 от 2012 г.) глоба от 1000 до 5000 лв.; 3. предупреждение за лишаване от правоспособност; 4. лишаване от правоспособност за срок от 3 месеца до 5 години. (2) Глобата по ал. 1, т. 2 се събира в полза на Нотариалната камара.	
--	--	--	--	--	--

Табл. 3 Одиторска професия (регистрирани одитори съгласно ЗНФО)

№ по ред	Наименование на професията	Нормативен акт, който определя условията и реда за даване/признаване на право за упражняване на съответната професия	Орган, компетентен да взема решения по даване/признаване на право за упражняване на съответната професия и да упражнява контрол (надзор)	Правомощия на професионалната организация	Вид, размер на санкциите за непрофесионално поведение и органи, които ги налагат	Наличие на Етичен кодекс, в т.ч. обем
1	Регистрирани одитори	Закон за независимия финансов одит (ЗНФО)	1. ИДЕС 2. КПНРО	Чл. 35. (2) Институтът на дипломираните експерт-счетоводители е професионална организация на дипломираните експерт-счетоводители и регистрираните одитори, която осигурява упражняването на професионалната дейност на своите членове, включително извършването на финансов одит в интерес на обществото, при спазване на стандартите за професионално и етично поведение. Функции на ИДЕС Чл. 36. (1) Институтът на дипломираните експерт-счетоводители организира, ръководи и контролира професионалната дейност на своите членове, като:	Дисциплинарна отговорност Чл. 40. (1) За нарушение на устава на ИДЕС регистрираните одитори и дипломираните експерт-счетоводители носят дисциплинарна отговорност. (2) За установени от съвета по професионална етика, съвета за контрол по качеството на одиторските услуги и на контролния съвет нарушения съответните преписки се предават на дисциплинарния съвет, за което се информира управителният съвет на ИДЕС. (3) За нарушенията на устава на ИДЕС се налагат следните дисциплинарни мерки: 1. задължително предписание за отстраняване на констатирано нарушение; 2. публикуване на интернет страницата на ИДЕС на констатираните нарушения за срок една година; 3. лишаване от право да бъде избран в органите на ИДЕС за срок до три години;	Да, 160 стр., 3 части

			1. организира и провежда изпитите за получаване на диплома за дипломиран експерт-счетоводител и придобиване на правоспособност на регистриран одитор; 2. организира и провежда изпитите за придобиване на правоспособност на регистриран одитор от други държави – членки на Европейския съюз, и от трети държави; 3. организира и провежда обучения на кандидатите за дипломирани експерт-счетоводители, за повишаване на професионалната квалификация на своите членове и по продължаващото професионално развитие на регистрираните одитори; 4. извършва дейностите по регистриране на одиторите, които получават правоспособност за извършване на финансов одит, и поддържа регистъра по чл. 20; 5. организира и поддържа регистъра на дипломираните	4. предупреждение за изключване от ИДЕС; 5. временно изключване от ИДЕС за срок до три години; 6. временно изключване от ИДЕС за срок 5 години; 7. глоба от 1000 до 15 000 лв. Административни нарушения и наказания Чл. 110. (1) На регистриран одитор се налага глоба или имуществена санкция в размер до 10 на сто от общия обем на нетните приходи от продажби за предходната финансова година спрямо датата на установяване на нарушението, но не по-малко от 2000 лв., когато при инспекция или разследване се установи, че: (вж. т. 1 до 19 на чл. 110, ал 1) (2) Регистриран одитор се наказва с глоба или имуществена санкция в размер от 500 до 5000 лв., когато при инспекция или разследване се установи, че: (вж. т.1 до 3 на чл. 110, ал. 2); (8) При повторно нарушение се налага глоба или имуществена санкция в двоен размер.	
--	--	--	---	--	--

			експерт-счетоводители; 6. разработва и предлага за утвърждаване от Комисията правилата за изпълнение на дейностите по т. 1 – 5; 7. разработва, внедрява и поддържа функционираща вътрешна система за контрол на професионалната дейност на своите членове и за спазване изискванията на Етичния кодекс; 8. извършва проверки на професионалната дейност на своите членове по подадени от заинтересовани лица сигнали или по инициатива на органите на ИДЕС; в екипите за извършване на проверките може да участват и инспектори от Комисията; 9. дава методически указания и разработва професионални одиторски правила и техники, практически наръчници и технически средства за подпомагане на дейността на своите членове; 10. издава професионална литература, учебни помагала, научни трудове и други материали, свързани с		
--	--	--	--	--	--

				упражняването, развитието и популяризирането на професията на дипломиран експерт-счетоводител и регистриран одитор; 11. организира, подпомага и извършва изследователска дейност в областта на финансовия одит, на счетоводството и на финансовия анализ и управление, както и за други съпътстващи одиторската професия области; 12. налага дисциплинарни мерки на своите членове.		
--	--	--	--	--	--	--

Библиографска справка:

1. Годишен доклад за дейността на КПНРО за 2016 г., с.18, www.cposa.bg
2. Европейски център за свободни професии към Кьолнския университет, *The State of Liberal Professions Concerning their Functions and Relevance to European Civil Society* (Състоянието на свободните професии по отношение на техните функции и значението им за европейското гражданско общество, EESC/COMM/05/2013) www.eesc.europa.eu
3. Институт за пазарна икономика. Ефекти от регулирането на избрани свободни професии в България: одитори, архитекти, инженери, фармацевти, www.ime.bg, септ. 2009 г.
4. Пенчева, Н. и К. Бочуков. Степен на регулация на свободните професии в ЕС (15 страни членки и България), юни 2007 г., www.ime.bg
5. Пенчева, Н. и К. Бочуков. Регулиране на счетоводители и одитори в ЕС, 30.06.2007, <http://ime.bg/bg/articles/regulirane-na-schetowoditeli-i-oditori-w-es/#ixzz4brFPizVX>
6. Свободните професии в България са свръхрегулирани, в-к Капитал, 5.10.2014 г.
7. Славова, З. И КЗК: свободните професии са прекалено регулирани, <http://ime.bg/bg/articles/i-kzk-svobodnite-profesii-sa-prekaleno-regulirani/#ixzz57ZMFFFC>
8. De Fuentes, C., Manuel Illueca, Maria Consuelo Pucheta-Martinez. External investigations and disciplinary sanctions against auditors: the impact on audit quality, *SERIEs* (2015) 6:313–347 DOI 10.1007/s13209-015-0127-0, Published online: 15 July 2015, open access at SpringerLink.com.
9. *Effects of Liberalisation in Austria using the Example of Liberal Professions*, L.W. Chini, A. Minichberger, E. Reiner, M.H. Grafl, Wirtschafts Universität Wien and Forschungsinstitut für freie Berufe, 2016 (PDF, 2MB).
10. EU audit legislation – Member State implementation, www.8cld.eu/...0February%202018%20%20-%20EXTERNAL.pdf
11. IFAC, Regulation of the accounting profession, sept. 2011, <https://www.ifac.org/publications-resources/regulation-accountancy-profession-1>
12. IFAC, *The effects of reforms of regulatory requirements to access professions: country-based case studies*, www.ifac.org.
13. Mališ, S., Mateja Brozović. Harmonising sanctions against external auditors, DOI: <https://doi.org/10.22598/iele.2017.4.2.4>, *Intereulaweast*, Vol. IV (2) 2017.
14. *Regulatory Effects of the Amendment to the HwO in 2004 in German Craftsmanship*, Davud Rostam-Afschar, Free University Berlin and German Institute for Economic Research (DIW Berlin), 2015 (PDF, 848kB).

15. *The effects of liberalisation of professional requirements in Greece*, E. Athanassiou, N. Kanellopoulos, R. Karagiannis, A. Kotsi, Centre for Planning and Economic Research (KEPE), Athens, 2015 (PDF, 2MB).

16. *The Effects of Occupational Licensing on Employment, Skills and Quality: A Case Study of Two Occupations in the UK*, Maria Koumenta, Amy Humphris, Queen Mary University of London, 2015 (PDF, 1MB) *SERIEs* (2015) 6:313–347, DOI 10.1007/s13209-015-0127-0.

17. *The effects of recent reforms liberalising regulated professions in Italy*, Mario Pagliero, University of Turin & Carlo Alberto College, 2015 (PDF, 548kB).

18. *The Effects of Reforms liberalising Professional Requirements in Poland*, M. Rojek and M. Masior, Warsaw School of Economics, 2016 (PDF, 5MB).

THE AUDITING PROFESSION: FREE OR OVER-REGULATED?

Prof. Fanya Filipova, PhD

Registered Auditor

Key words:	Summary
Freelance	Significant legislative changes in the field of independent financial audit and the audit profession in recent years, both within the EU (the so-called Audit Reform) and beyond, raise a number of issues, the leading one among them being: the extent to which these reforms achieve the expected positive outcomes? Audit reform requires that a number of issues relating to the profession and the direction of its development be discussed. The purpose of the publication is to briefly analyze the following set of questions: 1. Freelance professions: free or over-regulated? 2. Over-regulation of independent financial auditing and auditors: what are the consequences, the effects. 3. Regulation of other professions in Bulgaria – doctors, lawyers and comparison with the regulation of the audit profession. The analysis of the problems related to regulation of the liberal professions, and in particular of the audit profession in Bulgaria, concludes that it is not free but over-regulated. However, it is unjustifiable that the consequences of this still remain not on the agenda of the persons and institutions concerned.
Liberal professions	
Regulation of auditor's profession	
Over regulation of auditor's profession	
Audit reform	