ISSN 1312-2142

СЧЕТОВОДНА ПОЛИТИКА

НОВИ ПРИНЦИПИ И ПОДХОДИ В СЧЕТОВОДСТВОТО

Списание за прилагане на международните счетоводни и одиторски стандарти в България

НОВИЯТ СТАНДАРТ ПОДОБРЕНИЯ НА МСФО

ПРОМЕНИТЕ В ЗАКОНА ЗА НЕЗАВИСИМИЯ ФИНАНСОВ ОДИТ

ЗАРАЖДАНЕ И ЕВОЛЮЦИЯ НА МОДЕРНОТО ТЪРГОВСКО ПРАВО — ФРАНЦИЯ, ЕВРОПА, ОСМАНСКАТА ИМПЕРИЯ И БЪЛГАРИТЕ

МСФО СА ОПТИМАЛНИ В УСЛОВИЯТА НА СВЕТОВНАТА ФИНАНСОВА КРИЗА

КОНСОЛИДИРАНИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

9-10 | 2008

ТЕСТ ЗА ПРОВЕРКА НА ЗНАНИЯТА ПО МСФО

заблуждение и допълнително тълкуване, може да изиграе известна мобилизираща роля и да засили чувството на отговорност в регистрираните одитори.

В допълнителните разпоредби към закона са направени някои редакционни подобрения и са прибавени нови определения, необходимостта от които е очевидна, с оглед на настъпили цялостни промени. Някои по-значими от тях са следните:

(а) Даване на законово определение на „предприятията, извършващи дейност от обществен интерес", което беше коментирано в текста по-горе.

(б) Дефиниране на „ключов одитор", което е необходимо от аспект на възможността одиторските доклади да се подписват и от името на специализираните одиторски предприятия.

(в) Определение на понятието „одитор на група", което беше напълно наложително да съществува, предвид увеличаващия се брой на икономическите групи, подлежащи на законов одит.

(г) Дефиниране на свързаните понятия „одиторска мрежа" и „фиалиал на одиторско дружество", които се налагат в резултат на глобализацията на икономиката и разширяване на одиторската практика, в т.ч. чрез корпоративни придобивания и преструктурирания.

(д) Определяне на тези лица, които не упражняват одит, но биха могли да бъдат избирани като членове на Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори, като това също беше предмет на коментар в текста по-горе.

Настоящата промяна в Закона за независимия финансов одит беше първата, породена от членството ни в Европейския съюз. По време на реализация тя съвпадна с първите сериозни предупреждения, които Европейският съюз ни отправи по повод на недостатъчния независим контрол, който се осъществява в страната по отношение използването на средства от общите европейски фондове. Този факт показва, че внесените законови промени не бива да останат само едно добро пожелание, както неведнъж се е случвало в нашата действителност.[11] Периодът на адаптация няма да бъде лесен, но цената си струва — приобщаване към европейските ценности.

[11] Например подобен характер имат законодателните решения за ограничаване на пушенето на обществени места. Макар и съществуващи на хартия, много отдавна те са забравени като действащ законов механизъм.

Зараждане и еволюция на модерното търговско право – Франция, Европа, Османската империя и българите

Доц. д-р Иван Русев

„Секий търговец е длъжен да има по една книга називаема Дневник, която да показва из ден в ден, из месец в месец именението и дълговете му, търговските му дела, приеманието или джиросването (обращението) на записките и въобще всичко, което зема или плаща, която да показва еще ежемесечно само в един член количеството на къщните му ижидивения [разноски]. *Длъжен е да преписва в книга писмата, които испраща до своите* ***съдружници*** [курсив мой — И.Р.] *или кореспонденти и ежемесечно да свързва в връзоп писмата, които получава от тях"*. Така гласи чл. 3 на Османския търговски закон от 1850 г., който е начален за *„Отделение второ"* на Част първа на закона — *„Отделението"*, което е озаглавено: *„За търговските книги (тефтери)"*. Може би няма нищо случайно във важното значение, което е отдадено в закона на счетоводната документация в дейността на търговеца — *„Отделение второ"* е веднага след първите два члена, дефиниращи понятието *„търговец"*. Счетоводството е главен отличителен белег на модерната търговска дейност. Друг такъв белег са търговските дружества. Двете теми много често се преплитат, както става видно в тук цитирания текст. В следващите членове на *„Отделение второ"* законодателят е доразвил счетоводната тематика: освен Дневник, търговецът трябва да води и *„Каталог на своите движими и недвижими неща"* (чл. 4); двете книги трябва да се списват стриктно и по определени правила (чл. 5 и 6); книгите могат да се използват от Търговското съдилище като дока-

зателство, но само *„... за дела, които са за дружество, за наследие, за подялба на дружествени имоти и за случай на испадване в несъстоятелност"* (чл. 7, 8 и 9)[1]. Следващото *„Отделение трето"* на Част първа на Закона е изцяло посветено на темата: *„За дружествата"*[2].

Търговските дружества на българите възрожденци, тяхното изграждане и дейност намират своето истинско обяснение в контекста на модерното търговско право — както на османското, така и на европейското (в най-голяма степен на френското), което изпреварва и вдъхновява появата на османското. Ето защо, не може да се изясни цялостно и в дълбочина проблемът за търговското сдружаване в рамките на българското възрожденско общество, ако не се проследи зараждането и еволюцията на модерното търговско право в Европа и в Османската империя — географската и политическата среда, в която живеят българите през XVIII—XIX в.

„Родината" на модерното търговско право е **Франция**. Може би защото Франция е страната, която предлага *„класическия"* преход от Средновековието към Новото време, преминал през Ренесанса, Просвещението и Революцията (и в трите степени на прехода в Европа Франция има осезаемо присъствие), а буржоазията, новата обществена сила, е предимно с търговски корени. Кодификацията на френското търговско право има своята предистория, която датира още от XVI в. Става въпрос за *„Едикта"* от 1563 г. на крал Шарл IX, съставен от Мишел дьо л'Опитал, по силата на който се създават *„консулски съдилища"* в някои от главните френски търговски градове през епохата. Негово естествено продължение е *„Ордонанса"* от 16 юни 1627 г., известен като *„Код Мишо"* — иронична закачка с името на неговия автор Мишел дьо Марийак, *„пазител на печатите"* при крал Луи XIII. Най-голяма популярност обаче получава *„Ордонансът върху търговията"* (*„Код Савари"*) от 1673 г., който остава в сила чак до Революцията, а и до приемането на Търговския закон (*„Код дьо комерс"*) от 1807 г. За първи път именно в *„Код Савари"* търговията се третира като отделна, самостоятелна област на обществения живот. Ясно заявено е новото, просвещенско отношение към търговската дейност. *„Търговията е източник на общественото изобилие и на богатството на хората"* — това е основната мисъл, развита в преамбюла на *„Ордонанса"*[3].

Сред френските автори — изследователи на историята на търговското право, няма единно мнение относно значението на *„Код Савари"* за изготвянето на Търговския закон от 1807 г. Според някои от тях[4] това значение е определящо, а според други[5] важен, междинен етап представлява проектът на Ю дьо Миромеснил от 1774—1782 г., който постига по-голямо унифициране на търговското *„консулско"* правосъдие в страната. През 1681 г., пак при управлението на Луи XIV и на Колбер, *„Генералния контрольор на финансите"* в страната, е приет и *„Ордонанс за морската търговия"*, който също е използван при съставянето на закона от 1807 г.

„Ордонансите" и в най-голяма степен този от 1673 г. акцентират главно върху търговските съдилища. Съдилищата се превръщат в същностна страна и главна характеристика на ранния френски търговско-правен модел. Възниква институцията на *„съдиите-консули"*, които към средата на XVIII в. правораздават по всички въпроси, касаещи търговията и търговците. След 1715 г. фалитите, които дотогава се разглеждат от парламента (висше съдебно учреждение във Франция до 1789 г.), също минават в компетенцията на *„съдиите-консули"*[6].

Изборът на съдиите търпи сложна еволюция. В началото той се извършва сред всичките търговци, посещавали редовно даден пазар, но впоследствие придобива все по-затворен, регионален характер и поради това се сблъсква с консерватизма на местните елити. Със закон от 1790 г. се правят промени във френското търговско правораздаване. Всъщност всичко остава както преди, но съдиите вече трябва да бъдат избирани от събрание на търговците, банкерите, търговците на едро и манифактуристите, живели най-малко пет години в даден град. Този консерватизъм, тази особеност и традиция на френското право се запазват и пресъздават в *„Код дьо комерс"* от 1807 г.[7]

Модерното търговско право в германските държави преминава по по-различен от френския път на зараждане и развитие. Най-високата активност в регламентационната дейност в тези държави обхваща периода от последната третина на XVII в. до края на XVIII в., като с най-траен отзвук са актовете, приети през 1680 г. Забележим напредък бележи пруското търговско законодателство. Основна характеристика на немското (и в частност на пруското) търговско законодателство е централизмът. Наистина, през 90-те години на XVIII в. и след 1809 г. френската революционна армия *„донася"* със себе си френската правораздавателна организация на левия бряг на Рейн, а впоследствие и в земите на

Рейнската конфедерация, но това не продължава повече от три години. Първата институция от този тип е създадена в Екс-ла-Шапел през 1794 г. Тя не се занимава само с правни задачи, а едновременно се явява и представителен орган на търговците и на фабрикантите в района. Според съвременния изследовател Хук обаче голямата разлика между френското и германското търговско право, още в епохата на тяхното възникване (XVII—XVIII в.), се състои в това, че първото е силно регионално обусловено, докато второто е централизирано и обвързано с политиката и целите на държавата[8].

Концепцията за изграждането на едно *„всеобщо универсално"* право възниква в революционна Франция през последните години на XVIII в., а е реализирана в началото на следващия XIX в., когато един след друг са приети няколко основни закона, така известните *„Наполеонови кодекси"*: Граждански кодекс (1804 г.), Гражданско-процесуален кодекс (1806 г.), Наказателен кодекс (1810, 1811 г.) и Търговски кодекс (1807 г.).

Идеята за *„Код дьо комерс"* се заражда още през 1800 г. Комисията по неговото съставяне включва петима търговци — добри специалисти в областта на търговско-правната материя, и в това се крие причината за успеха на закона. В комисията са само хора от практиката, а не прочути юристи или теоретици, както е при изготвянето на другите кодекси. Неин председател е Горно (Gorneau) — човек на възраст, известен със своите консултации по търговско-правни въпроси, съветник в Апелативния съд в Париж. Член на комисията е и младият лионски търговец Витал Ру (Vital Roux). По-късно Ру ще се прочуе като банкер с ясно изявени сен-симонистки убеждения. Той е създателят на елитното Търговско училище в Париж и на първите френски застрахователни компании. Съществена е ролята на Ру в редактирането на закона. Още преди привличането му в комисията, той става автор на трактат за кодификацията на търговското право. В трактата се обръща основно внимание на важното значение на търговските съдилища, които трябва да са независими от гражданските — определени са като *„крайъгълен камък"* в търговските закони[9].

На пръв поглед задачата на комисията изглежда лесна, тъй като тя взема под внимание *"Код Савари"* от 1673 г. и *„Ордонанса за морската търговия"* от 1681 г., все още действащите по онова време актове, но от друга страна именно това обстоятелство затруднява въвеждането на нови положения в закона. В началото работата по проекта върви бавно. Ускорява се едва след 1805 г., когато голямата икономическа криза и последвалите масови фалити доказват непълнотите на старите *„ордонанси"*. Комисията провежда общо 61 сеанса, като Наполеон присъства само на 4 от тях, на последните. След войната с Четвъртата антифренска коалиция императорът се завръща в Париж през м. юли 1807 г. и веднага оглавява заседанията на Държавния съвет, който има за задача да довърши закона. След четири заседания, председателствани от самия Наполеон, *„Код дьо комерс"* е завършен и обнародван на **15 септември 1807 г.**[10]

„Код дьо комерс" се състои от 4 книги, които обхващат следните теми: търговията изобщо, морската търговия, несъстоятелността и търговските съдилища. В първоначалния си вариант съдържа 648 члена. Иновациите в закона в сравнение с *„Код Савари"* се свеждат до въвеждането на следните нови теми: акционерни дружества, търговски операции, борси, панаири, фалити, банкрути и др. Законът окончателно регламентира търговските съдилища като специфични, самостоятелни и независими спрямо гражданските съдилища (по идеята на Ру)[11]. В *„Код дьо комерс"* за първи път се появяват акционерните дружества. Законът различава два вида акционерни дружества: *„акционерни дружества"* и *„командитни дружества с акции"*. Тези два вида дружества съществуват в търговията на XVIII в. Вторият вид наследява модела на вече добре познатите в търговската практика на меркантилизма *„привилегировани (колониални) компании"* или на големите частни компании от предните векове. Разликата между *„акционерните дружества"* и *„командитните дружества с акции"* е тази, че при съставянето на първите се изисква разрешение от правителството, а при вторите не се изисква такова, тъй като в техния случай отговорността е солидарно и неограничено поделена между членовете им.

Когато разглеждаме Френския търговски закон от 1807 г., не може да не направи впечатление едно трудно обяснимо противоречие. Силните критики към този закон някак странно съжителстват с факта, че той е най-популярният, а и най-силно повлиялият европейското и световното модерно търговско право през XIX в. Критиките към него се появяват още през епохата, но са особено категорично отправени от съвременните автори, най-вече от френските. Специалистите го упрекват, че не е *„предвидил"* голямата икономическа експанзия (глобализацията) на XIX в., поради което много бързо губи своята актуалност и става непри-

годен към правните нужди на търговията и на модерния капитализъм. Законът включва само няколко члена за акционерните дружества (дружественото право е уредено с 47 члена, а акционерното — с 13), нищо конкретно за борсовите операции, не познава кредитните средства с изключение на *„остарялата, средновековна"* полица. Макар че вече съществува и се използва в Англия, чекът не присъства в *„Код дьо комерс"*. Освен морските, не разглежда другите видове застраховки. Законът не е в състояние да защитава интересите на вложителите, на акционерите и то във век, в който ще бъдат създадени изключително голям брой дружества. В замяна на всичките тези липси и празноти неговото съдържание е твърде разгърнато по темата за търговските съдилища. Строго се преследват длъжниците, капитаните на кораби и фалиралите. Законът налага пълен контрол върху търговията и не позволява нейното свободно развитие. Той дори я парализира. В преценката за последствията от закона френските специалисти са още по-крайни: чрез *„Код дьо комерс"* Наполеон иска да военизира търговците, тъй като се отнася с недоверие към тях; това е най-лошият Наполеонов кодекс[12].

Законодателят бързо разбира тези слабости на закона и търси начини за тяхното отстраняване. А това става с допълнения, влезли в сила още до 60-те години на XIX в.: Закон за полиците (19 май 1817 г.), Закон за публикуване на договорите на дружествата (31 март 1833 г.), Закон за фалитите и банкрутите (28 май 1838 г.), Закон за търговските съдилища (3 март 1840 г.). Всички тези закони са включени в новото издание на *„Код дьо комерс"*, обнародвано на 31 януари 1841 г.[13] Впоследствие са приети и други закони: Закони за дружествата от 1856 и 1867 г., Закон за чековете (14 юни 1865 г.).

Във времето на Втората френска империя (50-те — 60-те години на XIX в.) се изгражда изключително активен режим, импулсиращ развитието на търговията и на търговското право. Министерството на търговията е в пряка връзка и подчинение на Министерството на вътрешните работи и се оглавява от добри администратори. За Франция това е период на дейна политика на колониална експанзия, на организиране на световни изложения, на сключване на търговски договори, на активно търговско законодателство. Към вече споменатите закони трябва да се добавят още: Закон за търговския залог от 1863 г., Закон от 1866 г. През 1861 г. Дьоламар и Льо Поатвин, професори във факултета по право в Сорбоната, издават обобщаващ и

аналитичен труд по търговско право в цели шест тома[14]. Търговско-правното знание се сдобива с академично съдържание и форма.

Според Катрин Делпланк, генерален секретар на Асоциацията за честването на двестагодишния юбилей от приемането на *„Код дьо комерс"* през 2007 г., през последните два века тече процес, който може да се определи като *„декодификация на френското търговско право"*. В хода на този процес части от закона се отделят от него и се обособяват в самостоятелни закони. Такъв е примерът с **търговските дружества**, на които в *„Код дьо комерс"* е посветен Раздел III на Първа книга, но при реформата през 1867 г. те са отделени в самостоятелен *„Закон за дружествата"*, обнародван на 24 юли 1867 г. Темата *„фирмено право"* е завършена почти век по-късно, като със закон от 24 юли 1966 г. (за всеки, който познава френския традиционализъм това не е случайно съвпадение на датите!) е окончателно отменен Раздел III на Закона от 1807 г. Пак през 60-те години на XX в. е отменена и цялата Книга II *„За морската търговия"*. От 648-те члена на Френския търговски закон в началото днес той се състои само от 150, като от първата редакция са *„оцелели"* едва около 30. Но *„декодификацията"* е само привидно явление, тъй като съвременната френска търговско-правна материя е изключително обширна и детайлна и включва повече от 1800 члена, разпределени в 9 самостоятелни книги[15].

Цялата тази сложна еволюция, насочена към търсене на по-доброто законодателство, обяснява защо френският модел, макар и да е основателно критикуван, оказва такова силно влияние в Европа и в света през целия XIX в., та дори чак до началото на XX в.[16] Има и друго обяснение за това влияние. Френският закон от 1807 г. запазва манталитета на Стария режим (заради *„ордонансите"*, използвани като негови първообрази) — манталитет, който се гради на *„заповеди"* и на *„общности"*. И още, законът включва юридически актове, които позволяват лесното възпроизводство на богатството и това го прави приложим навсякъде по света, независимо от степента на стопанското развитие на дадената страна[17]. Накратко казано, *„Код дьо комерс"* се явява най-добрият вариант на търговски закон в преходния към пазарно стопанство период, предшестващ индустриалната революция и глобализацията.

Френският търговски закон от 1807 г. е въведен във всичките страни, владени от Франция през Наполеоновата епоха, което е една от главните причини за силното му разпространение в Европа. След

1815 г. неговото влияние се осъществява по два начина — директно (чрез компилирането или дори буквалните му преводи) и косвено, чрез посредничеството на търговските кодекси на Португалия, Испания и Италия, които са изготвени на базата на *„Кòд дьо комерс"*. Освен тези три държави, в сферата на френското търговско-правно влияние попадат още страни като Белгия, Люксембург, Полша, Холандия (с малки изменения), Аржентина, Бразилия, Чили, Мексико и всички латиноамерикански държави, балканските държави (Гърция, Румъния, Сърбия, Османската империя). Така например, Гръцкият търговски закон (*„νόμος έμπορικός"*) е обнародван през 1835 г. и е превод от френския *„Кòд дьо комерс"* с някои малки, незначителни промени. През 1878 и 1893 г. той е допълнен със закони върху несъстоятелността и съдебната ликвидация. Търговски закон в Румъния е приет през 1887 г. Той пресъздава с малки отклонения Италианския търговски закон от 1882 г., а чрез него приема системата на френското търговско право. През 1895 и 1902 г. Румънският кодекс е изменен в раздела за несъстоятелността. Чак през 1890 г. със закон в страната е отменена специалната търговска юрисдикция, прилагана дотогава по френски модел. Египетският търговски закон е от 1874—1875 г. и веднага е одобрен от великите сили, но той не се различава от османското законодателство, действало в страната до този момент, а османското възпроизвежда френското[18].

Първият сръбски търговски закон е от 26 януари 1860 г., от времето на сръбския княз Милош Обренович. Състои се от 170 члена, разделени в 7 глави: *„за търговеца"*, *„за търговските книги"*, *„за търговските дружества и за тяхното съставяне"*, особено подробна е главата *„за полиците"* и т.н.[19] По съдържание и структура Сръбският търговски закон е заимстван (в съкратен вариант) от френското търговско право.

Германия е втората европейска държава след Франция, чието търговско законодателство силно повлиява съвременното търговско право и се възприема в множество страни в Европа. Първият немски търговски закон е обнародван през **1861 г. в Нюрнберг**, а към 1869 г. той става закон за всички германски държави[20] — т.е. въпреки твърде късното му приемане, законът се превръща в общ германски още преди обединението на страната, което доказва неговите достойнства и приложимост. Немското влияние в търговско-правната сфера ясно се изявява през втората половина на XIX в., след обединението на Германия и бурния германски стопански и политически подем. В края на 90-те години на XIX в. страната се сдобива с нов Търговски закон. Той е редактиран през 1897 г., а влиза в сила от 1 януари 1900 г. и се състои от 4 книги: *„за търговското състояние"*, *„за търговските дружества"*, *„за търговските сделки"* и *„за морската търговия"*[21]. Българският учен-правист проф. Кацаров отбелязва една важна, съществена характеристика и отлика — новият Германски търговски закон почива на *„субективната система"*, т.е. представя търговското право като право на търговеца, а не като такова на търговията, на търговския обмен, докато в стария германски и във всички повлияни от него (в това число унгарския и българския) закони системата е *„смесена"* — субективна и обективна[22]. Съобразно нуждите на глобализиращата се икономика в новото германско търговско законодателство по-детайлно внимание е отделено на фирменото право, на което е посветена цяла самостоятелна *„книга"* (раздел), а това е качествено нов момент. След 1900 г. със силно влияние се ползва и Швейцарският търговски закон.

Първият досег на българите до модерното търговско право се осъществява в епохата на Националното възраждане, тогава, когато те са поданици на султана и Османската империя преминава през трудния, но неизбежен път на Танзимата. Известно е, че реформите в империята са до голяма степен наложени от Европа и се извършват с влиянието и участието на Франция, а това обуславя *„френската връзка"* в първите стъпки на османското търговско законодателство. Тези първи стъпки обаче не са изминати лесно.

Чак до средата на XIX в. поради липса на самостоятелно кодифицирано търговско право търговската дейност в Османската империя се регламентира въз основа на шериата чрез различни фермани, каннунамета, тълкуванията на шейх-юл-исляма с т.нар. *„фетви"* и пр.[23] Конкретно през XVIII, а и в началото на следващия век по отношение на търговията и на занаятите османското правителство се уповава на старата законодателна традиция (*„според съществуващия обичай от старо време"*) и на рутинността на своята силно централизирана администрация[24]. Известни промени се наблюдават едва през 40-те години на XIX в. и те се обясняват както със започналия Танзимат, така и с отварянето на османския пазар за европейската търговия. Промените са главно в областта на съдопроизводството.

През 1846—1847 г. са създаден т.нар. *„смесени съдилища"* най-напред в столицата Цариград, а впос

ледствие и в другите големи градове на страната — Солун, Одрин, Смирна (Измир), Александрия, Бейрут и др. *„Смесените съдилища"* са с предимно търговска насоченост (но не винаги!), като са предназначени да решават спорове между османски поданици и чужди търговци. Съдът се сформира по следния начин — за председател се определя османски поданик, назначен от Високата порта; двама от заседателите са търговци християни (европейци), определени от съответните посолства или консулства; другите двама заседатели са турци. Важно е да се отбележи, че *„смесените съдилища"* работят не въз основата на нормите на шериата, а въз основа на модерното европейско търговско право, което е качествено нов момент. Според добрия познавач на международното право през XIX в. А. К. Людсканов, възпитаник на Роберт колеж и български министър след Освобождението, в работата си *„смесеният съд"* се позовава на *„обичаите на страната и на търговския отомански кодекс, който е съставен според французкия, но който никой от тия членове не познава"* — пресилено краен в случая, но категоричен в своята преценка е Людсканов[25]. Следователно *„смесените съдилища"*, които се откриват още преди обнародването на Османския търговски закон (*„търговския отомански кодекс"*), очевидно ползват френското търговско право, което ако не местните, то поне чужденците добре владеят.

В работата си *„смесените съдилища"* срещат големи трудности, най-вече защото трябва да съблюдават изискванията на търговското право на всяка една държава, чийто търговец е страна във възникналия спор. А това много често води до невъзможност и отказ от правосъдие. По силата на капитулациите при съдебни спорове между чужденци и поданици на султана се прилага търговското право на страната, от която е чужденецът. Има случаи, в които чуждото посолство не приема решението на *„смесеното съдилище"* и тогава делото се прехвърля за разглеждане и решаване от Високата порта. Понякога търговски спорове се решават без намесата на тези съдилища, а чрез *„смесени комисии"*, създадени от съответните посолства и по споразумение между дипломатическото представителство и османското правителство. Пак по същото време (през Танзимата) в столицата Цариград е сформирано *„смесено морско съдилище"*, което разглежда спорове от търговско-морско естество[26].

Хатихумаюнът от 18 февруари 1856 г., вторият програмен документ на Танзимата, потвърждава действието в страната на *„смесените съдилища"*, които са призвани да разглеждат *„**търговски*** [курсив мой — И.Р.], *изправителни и наказателни дела между мюсюлмани и поданици християни или други немюсюлмани или пък между християни или между други лица от различни немюсюлмански вероизповедания"*. Заседанията на тези съдилища трябва да са публични и всички страни в процеса да присъстват и да имат право да дават показания[27]. Новите разпоредби спомагат за бързото увеличаване на броя на *„смесените съдилища"* и за тяхното проникване във вътрешността на страната, но винаги в главни търговски пунктове. Така например, има сведения за съществуването на търговски съд (*„тиджарет"*) във Варна през 50-те години на XIX в., по-конкретно във времето след Кримската война (1853—1856 г.). Става въпрос за съд, сформиран по модела от 40-те години, с местно и чуждестранно участие. Поради слабото руско присъствие в града и то предимно на средни и дребни собственици, руският вицеконсул във Варна определя българския търговец Димитър Д. Павлов да изпълнява функциите на руски представител в *„тиджарета"*. В продължение на две години Павлов е член на Варненския търговски съд[28].

С оповестения на 3 ноември 1839 г. Гюлхански хатишериф започва изграждането в Османската империя на правова държава в западния смисъл на думата, базирана на принципите, залегнали в обявената във Франция в годините на революцията *„Декларация за правата на човека"*[29]. В литературата Танзиматът най-често се представя като прогрес, като модернизация на Турция. Такова е отношението към реформите още в самата епоха. Съвременните турски историци са по-критични, тъй като Танзиматът в крайна сметка довежда до разцепление на османското общество. В процеса на заменяне на натуралната, селска икономика с пазарна, което се постига с реформите, се реализират пет основни цели, едната от които е: *„обявяване на закони и на декрети, подпомагащи свободната търговия"*[30]. Именно през 40-те — 70-те години на XIX в. империята се сдобива с първите си закони: Търговски закон (1850 г.), Закон за земите (1858 г.), Наказателен кодекс (1840, 1858 г.), Органически правилник на Държавния съвет (1868 г.), Органически правилник за Върховния съвет на правосъдието (1868 г.), Закон за вилаетите (1867 г.), Османски граждански законник *„Меджеле"* (1869 г.), редица нормативни актове и пр. Трябва да се има предвид обаче, че не всички от тези за-

кони и актове са свързани с модерното законодателство. Напротив, някои от тях (особено *„Меджелето"*) пряко произхождат от шериатското право[31]. Духовенството и шериатът продължават да държат позиции успоредно с новите закони и норми. По-ясно тези позиции са изявени в гражданско-правните дела, а много по-слабо в търговските, където модерността бързо навлиза.

Османският търговски закон се определя като *„най-важният източник на частното право, създаден през първия етап на Танзимата"*. Първият му проект е изготвен още през **1841 г.**, но поради реакцията на консервативните среди срещу реформите законът не влиза в сила. Това става по-късно, през **1850 г.**, след като е разработен нов проект[32]. При отварянето на османската търговия към Европа през 40-те години на века се очаква, че ще се заимства от английския модел на модерно търговско поведение поради доминиращата тогава в империята английска търговия. Но английското търговско право се отдава трудно на адаптация, тъй като се базира на практиката и то предимно на собствената, английска. Редом с вече изтъкнатите, това е още едно основание като модел да се копира не друг, а именно френският *„Код дьо комерс"* от 1807 г.[33] Освен това, известна е профренската ориентация на **Мустафа Решид паша** и неговата водеща роля в реформаторската политика на Високата порта през епохата. Той оглавява Висшия юридически съвет още при създаването му — структурата, която инициира и започва реформите на Танзимата. Гюлханският хатишериф става факт по негово предложение и след една негова обиколка из Франция през 1838—1839 г. Мустафа Решид паша си спечелва благоволението на султан Махмуд II (1808—1839 г.) и запазва силните си позиции в началото на управлението на султан Абдул Меджид. През март 1841 г. обаче, в резултат на споменатата реакция на консервативните среди, е отстранен от правителството и изпратен като посланик във Франция. През октомври 1845 г. той за пореден път заема поста министър на външните работи, а през септември 1846 г. става велик везир. Кабинетът му пада от власт едва в края на декември 1851 г.[34] Именно с дейността на Мустафа Решид паша трябва да се свърже началото на османското модерно търговско законодателство — от първия период на неговото управление датира първият проект на закона, а от втория — неговото окончателно обнародване.

Според големите изследователи на историята и културата на Османската империя Халил Иналджък и Пол Дюмон Търговският закон изиграва изключителна роля в преодоляването на консервативните нагласи в страната. Те представят закона като първия пробив в правната система на империята, направен въпреки волята на ислямските богословски среди (*„Улема"*) и насочен срещу устоите на шериата. Според Иналджък именно Танзиматът и в частност Търговският закон превръщат *„всеобхватния шериат в крепост на традиционализма в Османската империя"*, като по този начин спомагат за неговата изолация[35].

В литературата има известно разминаване относно датата, от която Османският търговски закон (*„Kanunname-i Ticaret"*) влиза в сила. В българския превод, издаден от Хр. С. Арнаудов (1871 г.), е посочено, че законът действа от началото на реби-юл-ахър 1265 г. (30 януари 1849 г.)"[36]. В Оксфордското издание на Жорж Юнг (1906 г.), където е отбелязано, че той е *„извлечение"* от Френския търговски закон с някои малки допълнения (в него текстът е преведен на френски език от Дюстур (Dustour); френски превод на Османския закон има и в самото начало, което е поредното доказателство за определящото френско въздействие), като дата на влизане в сила на Османския търговски закон е посочена 18 рамазан 1266 г. (1850 г.)[37]. Точната дата е 6 ноември 1850 г., най-често посочвана в литературата[38].

Османският търговски закон се състои от 315 члена и е почти буквален превод на първата и третата глава на френския *„Код дьо комерс"*, които се отнасят *„За търговията въобще"* и за несъстоятелността (*„испадването"*, *„осиромашяването"*). Османският закон съдържа постановления за търговците, търговските книги, търговските дружества (регламентира създаването на събирателни, командитни и акционерни дружества), за комисионерите, спедиторите, менителниците и за несъстоятелността. В преамбюла на закона е направен опит за разясняване на начина и мотивите на неговата редакция: „... [Законът] *разиска са в Съвета на земеделието, който е присъединен на Министерството на Търговията в присъствието на много знаменити търговци и други вещи лица, и подир направените върху него размишления, реши са че четвъртата част* [за устройството на търговските съдилища — б.м. И.Р.] *не отговаря на законите и уставите на Високата порта и следователно не може да се приеме, а втората част* [за морската търговия — б.м. И.Р.] *е помаловажна от другите две части (първа и трета). Така Първа и*

Трета част се одобряват и следователно настоящият Търговский Закон, който състои от 315 члена и който е разделен на две части, които са занимават с търговията въобще и с съставянеито на дружествата, с законите на менителниците и с испадване в несъстоялелност, съчини са и са поднесе на Високото одобрение и утверждение на Н. И. Величество за пълното му и цяло приспособление"[39].

От краткия текст в преамбюла на Османския търговски закон е видно, че проектът му е разискван в Съвета на земеделието (едва ли това е най-подходящата за целта структура, но очевидно липсва друга подобна във висшата османска администрация) и че стриктно е следван френският модел, но без разделите за търговските съдилища и за морската търговия, които са счетени за *„маловажни"* или неприложими към турските условия. Всичко това дава основание на проф. В. Ганев за неговата категорична оценка, че Османският закон не съдържа никакви самобитни положения и институции, а е буквален превод на френския *„Код дьо комерс"* само с някои незначителни отклонения и редакционни поправки. С него в империята се въвеждат институциите на френското право от преди реформите и допълненията в последното от 30-те — 60-те години на века[40]. Интересно защо не е използвана редакцията на Френския търговски закон от 31 януари 1841 г., най-близката до времето на редактирането на Османския закон. Възможният отговор е, че търговската модерност през 40-те години на XIX в. продължава да е слабо позната и *„външно привнесена"* за политическия елит в империята — този, който твори първите *„писани"* закони на страната.

И все пак, със закона от 1850 г. се въвеждат новости като лихва, търговски дружества и други подобни, забранени дотогава от ислямското право[41]. Постепенно османското търговско право се доокомплектова с нови закони, приети през 60-те години на века: Закон за търговското съдопроизводство от 10 реби-юл-ахър 1278 г. (14 октомври 1861 г.), съдържащ 140 члена[42], и Закон за морската търговия от 6 реби-юл-евел 1280 г. (20 август 1863 г.), съдържащ 282 члена[43]. Законът за търговското съдопроизводство (търговските съдилища) е също изготвен по френски модел. Той е заимстван от Глава IV на *„Код дьо комерс"* и от Френския граждански кодекс[44]. Съставянето му обаче е съгласувано с чуждите дипломатически мисии в Османската империя и това позволява широкото му приложение в дейността както на *„Търговските съдилища"*, така и на

„Общите низамски съдилища". Законът за търговското съдопроизводство действа до обнародването в страната през 1880 г. на Гражданско-процесуалния кодекс, който го отменя и започва да се прилага както в гражданските съдилища, така и в търговските[45]. Законът за морската търговия отново има за основа френското търговско законодателство (възпроизвежда Глава II на *„Код дьо комерс"*), но заедно с него са взети предвид търговските закони на Холандия, Испания, Португалия, Прусия, Сардиния и на Двете Сицилии (след обединението на Италия последните два са отменени и са заменени с Италианския търговски закон от 25 юни 1865 г.). В османския Закон за морската търговия са заимствани постановления и от Пруското общо право, които впоследствие са заменени с Общия германски търговски закон[46].

Търговско-правната материя в Османската империя се допълва с *„Устав за съдебното търговско писалище"* и *„Устав за съдебното писалище на мореплавателната търговия"*, по силата на които се създават учреждения, наподобяващи нотариусите в западните законодателства, а с *„Устав за различните знакове, които се удрят по фабрикантските индустриални произведения и по стоките"* (1870 г.) се урежда институтът на търговските марки. И трите *„Устава"* (закона) отново възпроизвеждат постановленията на френското право. Османското търговско право се обогатява с положения и институти, залегнали в общото гражданско право на страната, което също, в основната си част, е почти буквален превод на френските закони, най-вече на Френския граждански кодекс от 1804 г. Повече самобитни елементи се наблюдават единствено в *„Правилника за уреждането на околийските каси, управлението на капитала им и разпасянето му в полезна цел"* (1866 г.), с който за пръв път в империята се регламентира отпускането на кредит за земеделските производители. *„Правилникът"* обаче третира земеделските каси от тяхното публично правно естество (като държавни институции), а не от частноправната им страна[47].

Първият български търговски закон е приет на 29 май 1897 г., а влиза в сила от 1 януари 1898 г. До онзи момент, съгласно решенията на Берлинския конгрес, у нас действат Османският търговски закон и Османският закон за търговското съдопроизводство. Българският закон отменя тяхното действие. Той се базира на стария германски търговски закон, по-точно е заимстван пряко от Унгарския търговски закон от 1875 г., който е най-нов към датата на изготвянето на

българския. През същата 1897 г. в Германия се редактира нов търговски закон, но той остава непознат за българския законодател[48]. Редом с реципирането на по-модерното в края на XIX в. германско търговско законодателство, в българското отново има заемки и от френското. Разделът за несъстоятелността в закона от 1897 г. е почти буквален превод на съответния раздел от Румънския търговски закон от 1887 г., който пък е превод от италианския от 1882 г., а, както е известно, последният е повлиян от системата на френското търговско право[49].

И така, нека се опитаме да обобщим защо точно френското търговско законодателство силно повлиява османското. Редом с вече посочените фактори от по-общо естество — френската роля в политиката на Танзимата, френските търговски позиции в Османската империя и нейното водещо участие в изграждането и поддържането на капитулационния режим, личностният фактор (Мустафа Решид паша), *„френската мода"* в търговското право през XIX в. в европейски и световен мащаб, трябва да се изтъкнат и някои конкретни причини и обстоятелства. Ориентацията на *„Код дьо комерс"* към съдопроизводството (поради традициите, *„Код Савари"* и участието на Витал Ру в редактирането на закона) не е недостатък, а много ценен източник на идеи и на практики за османската действителност, в която нарастващото европейско търговско присъствие все по-често води до възникване на спорове и до нуждата от тяхното съдебно решаване по цивилизован начин. В действителност, *„Код дьо комерс"* не е приспособен към нуждите на индустриалното общество, но до третата четвърт на XIX в. османското стопанство, а и балканският регион са все още далеч от индустриализацията. И все пак, едва ли подлежи на съмнение фактът, че Френският търговски закон от 1807 г., а чрез него и Османският от 1850 г. са едни от основните пътища, по които структурите и механизмите на търговската модерност (сред тях и търговските дружества) достигат до Европейския Югоизток. Достигат и до българите, които още във възрожденската епоха, чрез проявения жив интерес към модерното законодателство, опознават и широко прилагат в търговската си практика тези структури и механизми.

БЕЛЕЖКИ

1. Арнаудов, Хр. Пълно събрание на Държавните закони, Устави, Наставления и Високи заповеди на Османската империя. Цариград, *„Балкапан хан"* № 19, Т. I, 1871, с. 128—129.

2. Пак там, с. 129—135.

3. *www.afhj.fr/ressources/Origine%20du%20Code%20de%20commerce-Delplanque.pdf*: **Delplanque, C.** Le Code de commerce de 1807, p. 2–3. Катрин Делпланк е Генерален секретар на Асоциацията за честването на двестагодишния юбилей от приемането на *„Код дьо комерс"*.

4. Ripert, G., R. Roblot. Traité de droit commercial. Paris, T. 1, 13ème éd. 1989, p. 79.

5. Hilaire, J. Introduction au droit commercial. Presses universitaires de France, Paris, 1986; **Delplanque, C.** Le Code de commerce de 1807..., p. 4–5 .

6. Hoock, J. Dimensions analytiques et herméneutiques d'une histoire historienne du droit. – Annales ESC, novembre-décembre 1989, n 6, p. 1481–1482.

7. Ibidem, p. 1482–1483; **Perrot, J.-Cl.** Genèse d'une ville moderne. Caen au XVIII[e] siècle. Paris, 1975, T. I, p. 464.

8. Hoock, J. Dimensions analytiques et herméneutiques d'une histoire historienne du droit..., p. 1483–1485.

9. Szramkiewicz, R., J. Bouineau. Histoire des institutions 1750-1914. Droit et société en France de la fin de l'Ancien Régime à la Première Guerre mondiale. Deuxième édition. Edition Litec, Librairie de la Cour de cassation, Paris, 1992, p. 334 ; **Delplanque, C.** Le Code de commerce de 1807..., p. 5–6 .

10. Szramkiewicz, R., J. Bouineau. Histoire des institutions 1750-1914..., p. 334 ; **Delplanque, C.** Le Code de commerce de 1807..., p. 4–5.

11. Delplanque, C. Le Code de commerce de 1807..., p. 6.

12. Szramkiewicz, R., J. Bouineau. Histoire des institutions 1750-1914..., p. 335, 420–421.

13. Grand dictionnaire universel du XIX[e] siècle. Paris, Larousse et Boyer, 1869, T. 4, p. 523–524.

14. Szramkiewicz, R., J. Bouineau. Histoire des institutions 1750-1914..., p. 422.

15. Delplanque, C. Le Code de commerce de 1807..., p. 7–9; **Szramkiewicz, R., J. Bouineau.** Histoire des institutions 1750-1914..., p. 335.

16. По мнението на големия наш учен-правист проф. Венелин Ганев: **Ганев, В.** Историческото развитие на търговското право. — Годишник на

Софийския университет, Юридически факултет. Т. XII, 1915-1916, София, 1921, с. 68.

17. Szramkiewicz, R., J. Bouineau. Op. cit., p. 335.

18. Ганев, В. Историческото развитие на търговското право..., с. 68–71.

19. Зборник закона и уредаба у Књажесву Србији у досадањим зборницима нештампаних а изданих од 2. Февруара 1835. до 23. Октобра 1875. год. У Београду, 1877, с. 348—383.

20. Кацаров, К. Систематичен курс по българско търговско право. София, 1943. Четвърто фототипно издание, София, 1990, с. 10.

21. Ливанцев, К. Е. История буржуазного государства и права. Учебное пособие. Ленинград, 1986, с. 250.

22. Кацаров, К. Систематичен курс по българско търговско право..., с. 16.

23. Извори за историята на правото в българските земи. Т. I—II, София, 1961, 1971.

24. Митев, Пл. Държавна регламентация на градското стопанство в българските земи през XVIII в. — В: Сб. *„Създаване и развитие на модерни институции в българското възрожденско общество"*. София, 1996, с. 56.

25. Людсканов, А. К. Капитулациите. — Периодическо списание на БКД. Кн. XIII, София, 1885, с. 64; История на България. Т. V, София, 1985, с. 238—239. Като начална година на появата на *„смесените съдилища"* А. Людсканов посочва 1846, а авторите на *„История на България"* – 1847 г.

26. Людсканов, А. К. Капитулациите..., с. 64, 65, 66–67.

27. Христов, Хр., Н. Генчев. Българско възраждане. Христоматия по история на България. Ч. II, София, 1969, с. 271—272.

28. Тонев, В. Българското Черноморие през Възраждането. София, 1995. с. 112.

29. Karapl, E. Z. Obstacles rencontrés pendant le movement de modernization de l'Empire ottoman. – Economie et sociétés dans l'Empire ottoman (fin du XVIII^{e} – d'ebut du XX^{e} siècle. Actes du colloque de Strasbourg (1^{e} – 5^{e} juillet 1980), publiés par Jean Bacqué-Grammont et Paul Dumont. Editions du CNRS, Paris, 1983, p. 11.

30. Kançal, S. La conquête du marché interne ottoman par le capitalisme industriel concurrentiel (1838–1881). – Economie et sociétés dans l'Empire ottoman (fin du XVIII^{e} – d'ebut du XX^{e} siècle. Actes du colloque de Strasbourg (1^{e} – 5^{e}

juillet 1980), publiés par Jean Bacqué-Grammont et Paul Dumont. Editions du CNRS, Paris, 1983, p. 365.

31. Андреев, М., Ф. Милкова. История на българската феодална държава и право. София, 1993, с. 315—317.

32. Пак там, с. 316.

33. Ortayli, I., T. Akillioğlu. Le Tanzimat et le modèle français: mimétisme ou adaptation? – L'Empire ottoman, La République de Turquie et la France. Recueil publié par Hâmit Batu et Jean-Louis Bacqué-Grammont. A l'occasion du quatre cent cinquantième anniversaire de premières relations permanents entre la Turquie et la France. Editions ISIS- Istanbul, 1986, p. 203.

34. За Мустафа Решид паша виж в: История на България. Т. V, София, 1985, с. 233—235, 237—240, 383, 390.

35. İnalcık, H. Political Modernization in Turkey, Istanbul, p.136; **Dumont, P.** Le Période des Tanzimat. – in: Histoire de l'Empire Ottoman, ... commerce and industry, p. 35.

36. Арнаудов, Хр. Пълно събрание на Държавните закони ..., с. 126—127.

37. Corps de droit ottoman. Recueil des Codes, Lois, Règlements, Ordonnance et Actes les plus importants du Droit intérieur et d'études sur le Droit coutumier de l'Empire Ottoman par **George Young**, 2ème secrétaire de l'Ambassade d'Angleterre. Oxforde at the Clarendon Press. T. VII, 1906, p. 55.

38. Шабанов, Ф. Ш. Государственный строй и правовая система Турции в период Танзимата. Баку, 1967, с. 63 и сл.; **Новичев, А. Д.** История Турции. Т. 3, с. 142—148.

39. Арнаудов, Хр. Пълно събрание на Държавните закони ..., с. 126—127.

40. Ганев, В. Историческото развитие на търговското право..., с. 70, 265—266.

41. Ortayli, I., T. Akillioğlu. Op. cit., p. 203.

42. Corps de droit ottoman..., p. 155—170.

43. Ibidem, p. 103—154.

44. Ганев, В. Историческото развитие на търговското право..., с. 70, 266—267.

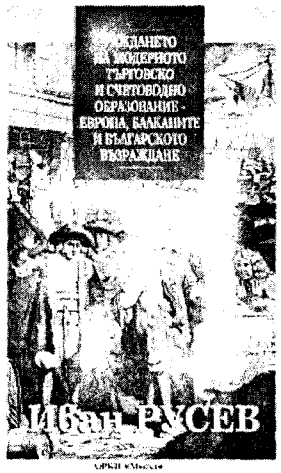
45. Corps de droit ottoman..., p. 155.

46. Ганев, В. Историческото развитие на търговското право..., с. 70, 266—267; Corps de droit ottoman..., p. 103.

47. Ганев, В. Историческото развитие на търговското право..., с. 266—267.

48. Кацаров, К. Систематичен курс по българско търговско право..., с. 16.

49. Ганев, В. Историческото развитие на несъстоятелността в главните негови моменти. — Годишник на Софийския университет, 1913-1914 и 1914-1915 г., с. 170—181, 194—198.



Преди три години доц. д-р Иван Русев създаде и започна да публикува в историческата рубрика на списание „Счетоводна политика". Благодарение на неговото перо едно професионално насочено към счетоводството списание направи достояние на своите читатели картината на Възрожденската търговия и на изучаването на двойното счетоводно записване от българските търговци.

Сега пред нас е неговата книга **„Раждането на модерното търговско и счетоводно образование - Европа, Балканите и Българското възраждане"**, издание на ОРКП „Мисъл" - едно напълно завършено изследване в една малко позната област.

На базата на сравнителния анализ книгата представя дългата и сложна еволюция на модерното професионално образование (търговско и счетоводно) - от неговото зараждане в Ренесансова Европа като антитеза на класическото към утвърждаването и налагането му като елитно през XVIII-XIX в. Внимание е отделено на разширяването на модерното търговско-образователно пространство на Балканите (гръцкия и османския модел) и специално на модела на Българското възраждане - просветни дейци, учебни програми, първото българско търговско училище, търговските знания в програмите на елитните Роберт колеж и Галатасарайския лицей в Цариград и българите през епохата.

Книгата може да бъде закупена в редакцията на цена 12 лв. с ДДС.
За справки: тел. 983 30 36.

Тест за проверка на знанията по МСФО

Предлагаме ви да проверите знанията си в областта на МСФО с помощта на този тест. Трябва да определите дали са верни или неверни посочените по-долу твърдения.

1. МСФО не позволяват да се оповестява информация от нефинансов характер във финансовите отчети.

2. *МСС 7 Отчети за паричните потоци* позволява да се оповестява информация за сумата на получените и изплатени през периода дивиденти (и лихви) обобщено.

3. Отсрочените данъчни активи, непризнати през предходни периоди, е разрешено да се признават през текущия период, ако обстоятелствата са се изменили и се е появила вероятност, че бъдещата облагаема печалба ще бъде достатъчна за тяхното възстановяване.

4. Предприятието може да избира по своя преценка валутата на представяне и функционалната валута.

5. След първоначалното признаване последващите разходи за придобити нематериални активи или вътрешно създадени нематериални активи в повечето случаи трябва да се признаят като текущи в отчета за доходите и само понякога могат да се капитализират.

6. Критериите за признаване са еднакви за материалните и нематериалните активи.

7. Финансовият отчет на предприятието ще се счита за първи път изготвен в съответствие с МСФО, дори ако отчетът за предходния период е изготвен в съответствие с изискванията на МСФО, но той не е съдържал пряко изявление за съответствие с МСФО.

8. Ако инвеститор пряко или косвенно притежава по-малко от 20% от акциите с право на глас от друга компания, той може да класифицира тази инвестиция като инвестиция в зависимата компания при условие, че съществуват начини, чрез които той може да влияе в значителна степен върху нейната дейност.

9. При определянето на признаците за обезценка на актив предприятието трябва да вземе предвид само вътрешните източници на информация.

10. Ако при провеждане на проверка за обезценка на актив сумата на загубата от обезценка превишава балансовата стойност на актива, предприятието винаги трябва да признава пасив.

По материали от чуждестранния печат

Отговорите – на стр. 57