

РЕШЕНИЕ

№ 3891

гр. София, 10.06.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, XIV КАСАЦИОНЕН СЪСТАВ, в публично заседание на 13.05.2022 г. в следния състав:

ПРЕДСЕДАТЕЛ: Татяна Жилова

**ЧЛЕНОВЕ: Анета Юргакиева
Мая Сукнарова**

при участието на секретаря Розалия Радева и при участието на прокурора Милен Ютеров, като разгледа дело номер **1443** по описа за **2022** година докладвано от съдия Мая Сукнарова, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.208 и сл. от Административнопроцесуалния кодекс /АПК/ във вр. с чл.63в от Закона за административните нарушения и наказания /ЗАНН/.

Образувано е по касационна жалба от Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори /КПНРО/, подадена чрез упълномощения представител юрк. Д. К., срещу решение от 13.09.2021 г., постановено по н.а.х.д. № 5227/2021 г. от Софийски районен съд, 7-ми състав. С него е отменено наказателно постановление /НП/ № 3 от 11.02.2021 г., издадено от председателя на КПНРО, с което на С. А. Д., за нарушение по чл.50, ал.2 от Закона за независимия финансов одит /ЗНФО/, на основание чл.110, ал.1, т.2 вр.чл.50, ал.2 от ЗНФО е наложена глоба в размер на 2000 лв.

С касационната жалба се твърди, че обжалваното решение е неправилно като постановено при неправилно прилагане на материалния закон и допуснати съществени процесуални нарушения. Иска се отмяната му и произнасяне по същество, при което оспореното наказателно постановление да бъде потвърдено. Претендира се и присъждане на сторените по делото разноски.

Ответникът - С. А. Д. в представени по делото чрез процесуалния му представител адв. О. М. отговор на касационната жалба и писмена защита оспорва същата като неоснователна. Моли съда да остави обжалваното решение в сила, както и да му

присъди разноси.

Представителят на Софийска градска прокуратура счита жалбата за основателна.

Настоящият касационен състав на Административен съд – София град намира касационната жалба като подадена от надлежна страна, срещу подлежащ на обжалване съдебен акт, при наличие на правен интерес и в срока по чл.211, ал.1 от АПК за процесуално допустима.

Разгледана по същество, жалбата е и основателна.

С обжалваното решение Софийски районен съд е отменил НП № 3/11.02.2021 г. на председателя на КПНРО, с което на С. А. Д. в качеството му на регистриран одитор с рег.№ 0509 от регистъра по чл.20 от ЗНФО е наложена глоба в размер на 2000 лв., на основание чл.110, ал.1, т.2, за това, че през периода от 16.01.2019 г. /датата на писмото за поемане на одиторски ангажимент към „М+С Х.” АД/ до 15.03.2019 г. /датата на одиторския доклад за изпълнен ангажимент към „М+С Х.” АД/, при упражняване професията си пряко като физическо лице в [фирма] извършил ангажимент за задължителен финансов одит на годишния финансов отчет /ГФО/ за 2018 г. на „М+С Х.” АД, при което не получил писмени изявления от ръководството на одитираното предприятие на датата или малко преди датата на одиторския доклад, което било в несъответствие с изискването на § 9-14 от Международен одиторски стандарт /М./ 580 „Писмени изявления”. Прието е от административнонаказващия орган, че описаното представлява нарушение по чл.50, ал.2 от ЗНФО.

За да постанови този резултат, съдът е приел, че при издаване на обжалваното наказателно постановление и на акта, въз основа на който същото е постановено, са допуснати съществени нарушения на предвидената в ЗАНН процедура. В нарушение на чл.42, т.4 и .5 и чл.57, ал.1, т.5 и т.6 от ЗАНН текстовото описание на нарушението, предложено от актосъставителя и административнонаказващия орган, не кореспондираше с вменената като нарушена разпоредба на чл.50, ал.2 от ЗНФО, като в текста на АУАН и НП били включени неясни като формулировка противоправни действия на одитора, които не били съставомерни по чл.50, ал.2 от ЗНФО. На второ място, в нарушение на чл.42, т.3 и чл.57, ал.1, т.5 от ЗАНН в АУАН и в НП бил посочен период от време при дължим задължителен реквизит по закон - дата на осъществяване или довършване на деянието.

Съдът е приел също, че обжалваното пред него НП е издадено и в нарушение на материалния закон в частта относно приложимата санкционна разпоредба на чл.110, ал.1, т.2 от ЗНФО. Според съда, за да е съставомерно нарушението по този текст, същото трябвало да е резултатно, т.е. да е довело до реално настъпили отрицателни последици върху изготвения одиторски доклад, като в АУАН и издаденото въз основа на него НП такива не се твърждали и не се описвали.

Обжалваното решение е неправилно.

Необоснована е преценката на съда, че посочването в АУАН и НП на период, а не на дата на извършване на нарушението съставлява съществено процесуално нарушение. От данните по делото се установява, че с писмо от 16.01.2019 г. С. А. Д. в качеството си на регистриран одитор с рег.№ 0509 е поел към „М+С Х.” АД ангажимент за задължителен финансов одит на ГФО за 2018 г. на дружеството. Установява се също, че при извършения финансов одит на „М+С Х.” АД С. Д. не е получил писмени изявления от ръководството на одитираното предприятие. За да изготви одиторския доклад, одиторът трябва да се снабди с писмени изявления от одитираното предприятие. Получаването трябва да стане най-късно на датата на предаването на

одиторския ангажимент, съответно това е и датата на извършеното нарушение – в случая 15.03.2022 г.

Спорният по делото въпрос е относно приложимостта на Международните одиторски стандарти, който е въпрос относно материалната законосъобразност на оспореното в настоящото производство НП.

Действително, както твърди и ответникът, Международни одиторски стандарти не са ратифицирани и обнародвани в Държавен вестник, но това не означа, че същите не представляват правило за поведение, задължително за регистрираните одитори.

Съгласно чл.3, ал.1 от ЗНФО, финансовият одит е изпълнение на съвкупност от необходими и взаимосвързани процедури, определени от приложимите одиторски стандарти, въз основа на които се формира одиторското мнение. Видно от законовата дефиниция за финансов одит, такъв не може да бъде извършен без познаването и прилагането на одиторските стандарти.

На основание чл.9, ал.1 от ЗНФО, регистрираният одитор осъществява своята професионална дейност на територията на страната, като прилага принципите и изискванията на приложимите одиторски стандарти към датата на поемане на съответния одиторски ангажимент. По силата на ал.2 на същия законов текст, приложими одиторски стандарти са Международните одиторски стандарти, М. стандарт за контрол на качеството и другите международни стандарти, издадени от Международната федерация на счетоводителите чрез Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност.

В случая задължителната сила на международните одиторски стандарти е придадена именно с нормата на чл.9, ал.2 от ЗНФО, поради което същите подлежат на изпълнение от регистрираните одитори при осъществяване на тяхната дейност.

Следва да се има в предвид също, че съгласно чл.31, ал.1, т.2 от ЗНФО, при упражняване на одиторската професия регистрираният одитор е длъжен да изпълнява поетия одиторски ангажимент в съответствие с приложимите одиторски стандарти.

В същото време, изискването за прилагане на Международните одиторски стандарти произтича и от чл.9 на Регламент (ЕС) № 537/2014 на Е. парламент и на Съвета от 16 април 2014 година, както и от чл.26 на Директива 2006/43/ЕО на Е. парламент и на Съвета от 17 май 2006 година.

Съгласно чл.26, пар.1 от Директива 2006/43/ЕО, държавите членки изискват задължителните одитори и одиторските дружества да извършват задължителен одит в съответствие с международните стандарти за одит, приети от Комисията в съответствие с параграф 3. Държавите членки могат да прилагат национални стандарти, процедури и изисквания за одит, доколкото Комисията не е приела международен стандарт за одит, покриващ същия предмет.

При тази правна регламентация следва да се направи извод, че регистрираният одитор е длъжен да познава приложимите Международни одиторски стандарти и да ги прилага в своята дейност. Поради това правилно от административнонаказващия орган е прието, че неизискването на писмени изявления от одитираното дружество представлява нарушение на приложимия М. 580 „Писмени изявления“, с което е нарушена разпоредбата на чл.50, ал.2 от ЗНФО.

Според пар. 1 от М. 580, определящ обхвата му, настоящият Международен одитен стандарт разглежда отговорността на одитора да получи писмени изявления от ръководството и, когато е уместно, от лицата, натоварени с общото управление при одита на финансовия отчет. Параграф 9 от стандарта предвижда, че одиторът изисква

писмени изявления от ръководството, което носи съответните отговорности за финансовия отчет и разполага с познания по съответните въпроси. Съгласно пар.10. одиторът изисква от ръководството да предостави писмено изявление, че то е изпълнило своите задължения за изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, включително неговото честно представяне, когато това е подходящо, както е посочено в условията на одитния ангажимент.

Параграф 11 създава за одитора задължение да изиска от ръководството да предостави писмено изявление

за това, че: а) е предоставило на одитора цялата съответна информация и достъпа, така както е договорено в условията на одитния ангажимент; и б) че всички сделки са били документирани и отразени във финансовия отчет. Според пар.14 датата на писмените изявления е колкото е възможно по-близо до, но не и след датата на одитния доклад по финансовия отчет. Писмените изявления се отнасят до всички финансови отчети и период(и), посочени в одитния доклад.

От така разписаното в приложимия М. може да се направи извод, че за одитора съществува задължение, ако одитираното лице не представи изискуемите по закон писмени изявления, той да ги изиска. В същото време нормата на чл.44, ал.1 от ЗНФО определя целта на финансов одит като получаване на разумна степен на сигурност, че финансовият отчет не съдържа съществени неточности, отклонения и несъответствия, дължащи се на грешки или измама, за да бъде изразено от регистрирания одитор одиторско мнение дали този финансов отчет е изготвен във всички съществени аспекти на съответствие с приложимата за предприятието счетоводна база. Според ал.2, за общите рамки за финансово отчитане, приети като приложима счетоводна база, одиторското мнение е дали финансовият отчет е представен достоверно, във всички съществени аспекти, или дали дава вярна и честна представа за финансовото състояние, резултатите от дейността и паричните потоци на одитираното предприятие към датата на финансовия отчет, в съответствие с приложимата счетоводна база. Оттук може да се направи извод, че е задължение на одитора, в случай че не му бъдат представени писмените изявления от одитирания субект, той да ги изиска, което задължение възниква по повод отговорността му да получи сведенията за изготвяне на одиторския доклад в изпълнение на така поставената от закона цел.

С неизпълнението на това си задължение одиторът е извършил нарушение, за което правилно е наложено и предвиденото в чл.110, ал.1, т.2 от ЗНФО административно наказание. Съгласно тази административнонаказателна разпоредба, 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 бъде установено, че не е спазил изискванията на приложимите одиторски стандарти, което е повлияло отрицателно върху резултатите от работата му и върху издаденото от него одиторско мнение. Противно на изложеното в мотивите на обжалваното решение, в оспореното НП е отбелязано, че неспазването на изискванията на М. 580 в случая е повлияло отрицателно върху резултатите от работата на одитора, като са дадени конкретни примери в насока, че с неизискването на писмени изявления от ръководството на предприятието относно достоверността на предоставената информация, се е стигнало до непълнота на изразеното одиторско мнение.

По изложените съображения обжалваното решение като неправилно следва да бъде отменено, като на основание чл.222, ал.1 от АПК настоящата касационна инстанция следва да се произнесе по същество, като постанови друго решение, с което да потвърди оспореното наказателно постановление.

Предвид изхода на спора и на основание чл.63д, ал.1 и 4 от ЗАНН, основателна се явява претенцията на касатора за присъждане на юрисконсултско възнаграждение в размер на 80 лв., определено на основание чл.37 от ЗПП вр. чл.27е от Наредбата за заплащането на правната помощ.

Водим от горното и на основание чл.221, ал. 2, предл. 2 вр. чл.222, ал.1 от АПК, Административен съд - София град, четиринадесети касационен състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ решение от 13.09.2021 г., постановено по н.а.х.д. № 5227/2021 г. от Софийски районен съд, 7-ми състав и вместо него ПОСТАНОВЯВА:

ПОТВЪРЖДАВА наказателно постановление № 3 от 11.02.2021 г., издадено от председателя на Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори.

ОСЪЖДА С. А. Д. от [населено място], с ЕГН [ЕГН], да заплати на Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори юрисконсултско възнаграждение в размер на 80 (осемдесет) лева.

Решението е окончателно.

ПРЕДСЕДАТЕЛ:

ЧЛЕНОВЕ: