

РЕШЕНИЕ

№ 22481

гр. София, 06.11.2024 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Второ отделение 28 състав,
в публично заседание на 02.10.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Антони Йорданов

при участието на секретаря Наталия Дринова, като разгледа дело номер **5081** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.145-178 от Административно-процесуалния кодекс /АПК/ във вр. с чл. 96 от Закона за независимия финансов одит и изразяването на сигурност по устойчивостта (загл. доп. – ДВ, бр. 79 от 17.09.2024 г.) във вр. с § 101 ПЗР ЗИД Закона за независимия финансов одит /ЗНФО/.
Образувано е по жалба на П. Л. Д. в качеството на регистриран одитор с № 0440, чрез процесуалния си представител адв. Ц. Н., срещу Решение № 88/16.04.2024г. на Комисията за публичен надзор на регистрираните одитори /КПНРО/, с което на основание чл. 89, ал. 1, т. 1 във вр. с чл. 85, ал. 1 във връзка с чл. 89, ал. 2, т. 6 ЗНФО, жалбоподателят е лишен от правото да извършва финансов одит на предприятия от обществен интерес за срок от две години.
Изложени са съображения за незаконосъобразност, следствие на допуснати съществени процесуални нарушения и нарушения на материалния закон – основания по чл. 145, т. 2-4 от АПК. Конкретните фактически твърдения на жалбоподателя са, че не е било безспорно установени нарушенията за което е наложена санкцията, твърденията за извършени нарушения били общи и бланкетни, липсвали данни за извършвани проверки (дата и място), което нарушавало правото на защита, неясно било въз основа на какви критерии е наложена конкретната надзорна мярка доколкото в чл. 89, ал. 1 са разписани общо осем. Подробно са изложени аргументи за несъответствия с нормативната уредба във връзка с извършената инспекция на жалбоподателя.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адв. Н., който подържа

жалбата на заявените основания и претендира разноски по делото.

Ответникът КПНРО, чрез процесуален представител адв. А. моли за отхвърляне на жалбата и претендира разноски по делото.

Съдът, след като обсъди доводите на страните, прецени представените по делото доказателства и извърши проверка на оспорения акт в съответствие с разпоредбата на чл. 168 АПК, за да се произнесе съобрази следното:

П. Л. Д. е регистриран одитор рег. № 0440 от регистъра по чл. 20 от Закона за независимия финансов одит (ЗНФО).

Производството при административния орган е започнало със Заповед № РД 15-0440-13-47/29.08.2023г. изменена със Заповед № РД-15-0440-13-66/10.10.2023г. на председателя на Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори (КПНРО), с която е била възложена инспекция за гарантиране качеството на професионалната дейност на регистрирания одитор П. Л. Д. - рег. № 0440 от регистъра по чл. 20 от ЗНФО, ЕГН [ЕГН]., с адрес: [населено място], [улица], ет. 2.

Със същата заповед е определен екип и е определен проверявания отчетен период – 01.01.2022г.-31.12.2022г. За извършената инспекция бил изготвен доклад с приложение към него. Съставен е и Акт за установяване на административно нарушение /АУАН/ № 40/14.12.2023г., връчен на 14.12.2023г. По съставения АУАН е издадено наказателно постановление /НП/№ 2/11.01.2024г., връчено на 01.02.2024г.

С Решение № 1/09.01.2024г. КПНРО е приет доклада на инспекцията и е определена оценка „Г“ за професионалната дейност на инспектирания одитор – „не е в съответствие спрямо съществените аспекти на изискванията за одиторски стандарти и законовите изисквания, което поставя под съмнение продължаването на дейността“. С писмо изх. № ДИР-06-5/11.01.2024г. П. Д. е уведомен за решението на КНПРО. Същото е получено на 11.01.2024г., видно от разписка на л. 44 от делото. С вх. № ДИР-06-29/24.01.2024г. в КНПРО е постъпил План за подобряване на дейността на П. Д..

На заседание от 16.04.2024г. по протокол № 15/16.04.2024г. г. КПНРО е приела с единодушие Решение № 88/16.04.2024г., с което въз основа на извършената инспекция на П. Д., за подробно описани в доклада и решението нарушения, на осн. чл. 89, ал. 2, т. 6 във вр. с чл. 89, ал. 1, т. 1 вр. чл. 85, ал. 1 от ЗНФО и съгласно чл. 10, ал. 2, т. 3 във р. с чл. 9, ал. 2, т. 3 от Методиката за определяне на надзорните мерки, Комисията е лишила П. Л. Д. – рег. 0440 от правото за извършване на финансов одит за срок от 2 години. Като фактически обстоятелства за постановяване на надзорната мярка е посочено както следва:

При инспекцията е установено неспазване на изискванията на съответстващите и приложими за изпълнение на финансовия одит одиторски стандарти и императивни разпоредби на ЗНФО, както следва:

1. Неизпълнени процедури за оценка на разполагаеми ресурси

Всички проверени при инспекцията ангажименти за независим финансов одит на годишните финансови отчети за 2021 г. на одитираните дружества са с издадени одиторски доклади през 2022 г. и преди 15.12.2022 г.

При горепосочената инспекция е констатирано, че регистрираният одитор не е изпълнил процедури, с които да оцени достатъчността на ресурсите си, с което не е спазил изискванията на чл. 53, т. 3 и чл. 56, ал. 1 от Закона за независим финансов одит и § 26 от МСКК1, в резултат на което се поставя под съмнение възможността на регистрирания одитор да изпълни адекватно и качествено всички 24 ангажимента за

независим финансов одит, които са включени в обхвата на инспекцията.

2. Неизпълнение на одиторски процедури за оценка и документиране на независимостта на регистрирания одитор. Одиторът не е спазил фундаментално изискване за оценка и документиране на независимостта си. Това поставя под съмнение независимото, адекватно и качествено изпълнение на целия одит, вкл. адекватността на изразените одиторски мнения, за всички 24 ангажмента за независим финансов одит, които са включени в обхвата на инспекцията.

3. Неизпълнение на одиторски процедури за получаване на разбиране за одитираните предприятия и средата, в която функционират, и вътрешния им контрол. Одиторът не е изпълнил изискванията на § 11-24, включително, от МОС 315 (преработен) „Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда, с което не е осигурил база за разработване и изпълнение на одиторски процедури, с които да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства в подкрепа на изразените от него одиторски мнения върху годишните финансови отчети на всички горепосочени 24 предприятия.

4. Неизпълнение на одиторски процедури за оценка на риска. Одиторът не е изпълнил изискванията на § 5 и 6 от МОС 315 (преработен) „Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда“, като по този начин не е осигурил база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност което поставя под съмнение адекватното и качествено изпълнение на всички 24 ангажмента за независим финансов одит, които са включени в обхвата на инспекцията.

5. Неидентифициране и неоценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност. При инспекцията е констатирано, че в одиторските досиета на всички 24 проверени ангажмента за независим финансов одит не са налични писмени доказателства, удостоверяващи изпълнение на изискуемите съгласно § 25 и 26 от МОС 315 (преработен) „Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда“. По този начин регистрираният одитор не е осигурил база за разработване и изпълнение на процедури в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, което поставя под съмнение адекватното и качествено изпълнение на одита, което поставя под съмнение адекватното и качествено изпълнение на всички 24 ангажмента за независим финансов одит, които са включени в обхвата на инспекцията.

6. Неналичие на изискуема одиторска документация за планиране на одита. Инспекцията е констатирала, че в одиторските досиета на всички 24 проверени ангажмента за независим финансов одит не са налични изготвени от одитора одиторска стратегия и план за одита.

С оглед на горепосоченото регистрираният одитор не е изпълнил изискванията на § 7, 9 и 12 от МОС 300 „Планиране на одита на финансови отчети“, като по този начин не е планирал одитите, така че те да бъдат извършени по ефективен начин, което поставя под съмнение адекватното и качествено изпълнение на всички 24 ангажмента за независим финансов одит, които са включени в обхвата на инспекцията.

7. Неприлагане от одитора на концепция за същественост. Инспекцията е констатирала, че в одиторските досиета на всички 24 проверени ангажмента за

независим финансов одит не са налице писмени доказателства, удостоверяващи, че одиторът е изготвил и приложил концепция за нивото на същественост както при планирането и изпълнението на одита, така и при оценката на ефекта от идентифицираните неправилни отчитания върху одита и на некоригираните неправилни отчитания върху финансовия отчет и при формирането на мнението, изразено в одиторския доклад, с което не е изпълнил целта на МОС 320, дефинирана в § 8 от същия.

8. Неизпълнение на одиторски процедури и неполучени достатъчни и уместни одиторски доказателства в подкрепа на одиторските мнения. Констатирано е, че в одиторските досиета на всички 24 проверени ангажимента за независим финансов одит не са налице писмени доказателства, удостоверяващи, че регистрираният одитор е изпълнил процедури по същество или тестове на контрола съгласно изискванията на § 4 от МОС 330, с което не е потвърдил дали финансовите отчети на одитираните дружества са изготвени във всички съществени аспекти на съответствие с приложимата за предприятията отчетна рамка.

При така установените обстоятелства съдът формира следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима - подадена е срещу подлежащ на оспорване пред съд индивидуален административен акт, от лице, което е негов адресат, при наличие на правен интерес от оспорването, с оглед неблагоприятното засягане на правната сфера на оспорвания. Спазен е и преклузивният 14-дневен срок за оспорване, регламентиран в чл. 149, ал. 1 АПК във връзка с чл. 97 ЗНФО.

Разгледана по същество, жалбата е неоснователна, поради следните съображения:

Съгласно разпоредбата на чл. 89, ал. 1, т. 1 ЗНФО Комисията прилага надзорни мерки, когато бъдат установени пропуски или нарушения в дейността на регистрирания одитор в областите по чл. 85, ал. 1 - спазване изискванията на приложимите одиторски стандарти при извършването на задължителен финансов одит; съответствие на одиторската документация при извършването на задължителен финансов одит спрямо изискванията на приложимите одиторски стандарти; спазване на етичните норми и изискванията за независимост на регистрирания одитор при извършването на задължителен финансов одит; адекватност на времевите и човешките ресурси, използвани за извършване на задължителен финансов одит съобразно обхвата и сложността на поетия ангажимент; адекватност на одиторските възнаграждения, получени за извършването на задължителен финансов одит; адекватност на вътрешната система за контрол на качеството, прилагана от регистрирания одитор; спазване на изискванията на Регламент (ЕС) № 573/2014г. от регистрирани одитори, извършващи задължителен финансов одит на финансови отчети на предприятия от обществен интерес; изпълнение на предписанията по чл. 89, ал. 2, т. 2. Съгласно разпоредбата на чл. 89, ал. 1, т. 2 и т. 3 ЗНФО Комисията прилага надзорни мерки и, когато бъдат установени: неспазване на задълженията на регистрирания одитор по чл. 31 и неспазване на разпоредбите на Регламент (ЕС) № 537/2014. Съгласно чл. 89, ал. 1, т. 1 ЗНФО комисията прилага надзорни мерки когато бъде установени пропуски или нарушения в дейността на регистрирания одитор в областите по чл. 85, ал. 1.

Решението е обективизирано в писмена форма и е подписано от председателя на комисията, с което е спазено изискването по чл. 59, ал. 2, т. 8 АПК, в допълнителен документ към него са изложени мотивите за приемането му, с оглед което са спазени изискванията към формата и съдържанието на административния акт, регламентиран

в чл. 59, ал. 1 и, ал. 2 АПК вр. чл. 94 ЗНФО.

Не се установяват допуснати нарушения на административно производствените правила, които да бъдат квалифицирани като съществени и да мотивират отмяната на акта само на това основание. Процедурата по извършване на надзор за гарантиране на качеството на професионалната дейност на регистрирани одитори, които извършват задължителен финансов одит на финансови отчети на предприятия от обществен интерес и мерките, които се налагат при установяване на нарушения са регламентирани в Раздел втори на Глава девета от закона - чл. 87 - 89. Съгласно разпоредбата на чл. 87 ЗНФО инспекциите и разследванията се извършват от екипи, в които участват инспектори от Комисията. В екипите може да участват и контролори от ИДЕС, определени от председателя на Комисията. За извършените инспекции /разследвания се съставя доклад, който се връчва на проверяваните лица, които имат право в 14-дневен срок от връчването да представят възражения. По представените възражения инспекционният екип се произнася със становище. Комисията разглежда всеки доклад на заседание в разумен срок от предаването му на председателя заедно със събраните доказателства, с представените възражения и със становището на проверяващия екип по възраженията. В настоящия случай от приетите по делото доказателства се установява, че тази процедура е спазена. Инспекцията е започнала въз основа на нарочна заповед, издадена от председателя на комисията и е извършена от екипа, определен с нея, състоящ се от инспектори от КПНРО. Съставен е доклад, в който се съдържат констатациите от извършената инспекция, направените изводи въз основа на установеното, както и дадените предложения от инспекторите. Окончателният доклад с приложенията към него е връчен на жалбоподателя., като в регламентирания в разпоредбата на чл. 87, ал. 5 ЗНФО 14-дневен срок той се е възползвал от възможността да депозира план за подобряване на дейността.

В конкретния случай, според извършената инспекция е установено нарушение на чл. 89, ал. 1, т. 1 от ЗНФО. При инспекцията е извършена проверка относно качеството на изпълнени 24 ангажимента за независим финансов одит на годишните финансови отчети за 2021 г. на предприятия, подробно описани в решението. Обобщено казано установените нарушения (подробно описани) се свеждат до липса на съставени документи и липса на събрани доказателства - не идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания; не планиране и неизпълнение на одиторски процедури в отговор на риска, като по този начин не са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да обосноват изразените одиторски мнения относно достоверността на годишните финансови отчети на всички 24 дружества, които са включени в обхвата на инспекцията.

По делото не се спори, че такива документи и доказателства не са били съставяни, респ. събирани. Защитната теза на жалбоподателят е, че не са били посочени дата и място на установеното нарушение, бланкетно посочване на нарушени разпоредби на международните стандарти и като цяло неяснота за причините за налагане на надзорната мярка. Така въведените възражения са неоснователни. В случая се касае за бездействие (несъставяне на посочените в решението документи, респ. събиране на доказателства), като задължението за извършване на последните възниква от поемането на всеки един от описаните 24 ангажимента.

Следователно фактическият състав на чл. 89, ал. 1, т. 1 от ЗНФО, идентична с чл. 89, ал. 1, т. 1 от ЗНФОИСУ е изпълнен – установени са пропуски и нарушения в дейността на одитор с рег. № 0440 за периода 01.01.2022г. – 31.12.2024г.

Настоящият съдебен състав намира, че в обжалваното решение се съдържат мотиви относно срокът, за който е наложена надзорната мярка. Мотивите са подробни и изчерпателни, като съдът изцяло ги споделя. Прилагането на надзорна мярка е в пълно съответствие с целта на закона, тъй като значението на извършвания контрол върху дейността на регистрираните одитори от страна на КПНРО е предотвратяването на въвеждане в заблуда на потребителите на финансова информация, както и увеличаването на доверието на обществото в одитираните финансови отчети. Това се постига вкл. и чрез прилагането на надзорни мерки. В конкретния случай именно това обуславя прилагането на надзорната мярка — с оглед констатациите, установени при изпълнение на инспекцията, и продължаващата опасност регистрираният одитор да продължава и в бъдеще да допуска такива пропуски и несъответствия, административният орган счита, че в защита на обществения интерес е необходимо да се приложи надзорна мярка. Допуснатите пропуски в дейността на регистрирания одитор са от такова естество, че обуславят налагането на следната надзорна мярка: лишаване на регистрирания одитор от правото за извършване на задължителен финансов одит за срок две години, тъй като нарушенията се класифицират като тежки според Методиката за определяне на надзорните мерки, прилагани по ЗНФО от КПНРО - те са с висока степен на обществена опасност, извършени са виновно и от тях са настъпили вредоносни последици в среден или голям размер - при изпълнението на горепосочените 24 ангажимента за независим финансов одит на годишни финансови отчети регистрираният одитор е издал одиторски мнения, с които е заблудил потребителите на одитираните финансови отчети, твърдейки, че изразява разумна сигурност като е прилагал изискванията на МОС, които мнения обаче е установено при инспекцията, че не се основават на достатъчни и уместни одиторски доказателства съгласно изискванията на МОС и в нарушение на разпоредбите на ЗНФО.

Що се касае до срока на налагане на надзорната мярка Комисията се е позовала на чл. 8 от Методиката за определяне на надзорните мерки, прилагани по ЗНФО от КПНРО. Отчетени са утежняващи отговорността обстоятелства, обобщено за периода от 2009г. до 2023г. П. Д.. Посочено е, че одиторът не се е отчитал, създавал е пречки за извършване на проверки, наказван е бил за аналогични случаи от ИДЕС, не е повишавал професионалната си квалификация, за което също е бил наказван от ИДЕС. Констатирано е, че наложените на регистрирания одитор дисциплинарни мерки не показват резултат в подобряване на неговото професионално поведение. Оценката на качество на професионалната му дейност, дадена през 2024 г. от КПНРО и публикувана в регистъра по чл. 20 от ЗНФО, е оценка „Г“ - професионалната дейност на регистрирания одитор не е в съответствие спрямо съществените аспекти на изискванията на одиторските стандарти и законовите изисквания, което поставя под съмнение продължаването на дейността. От друга страна Комисията не е установила смекчаващи отговорността обстоятелства.

Изборът на срок за надзорна мярка, който е различен от минималния налага излагане на мотиви защо органа счита, че именно този срок е най-подходящ, да въздейства превантивно и поправящо на одитора. Налагането на надзорна

мярка не може да е самоцел, а следва да преследва конкретни легитимни цели да се предотврати или преустанови административно нарушение, съответно да се предотвратят или отстранят вредните последици от него. Налагането на предвидената в чл. 89, ал. 2 ЗНФО мярка следва да има за цел да предотврати извършването на друго подобно нарушение и предотврати/ограничи настъпването на вредни последици. Именно срокът от 2 години Комисията е приела, че има превантивен характер и се прилага с цел недопускане понататъшното извършването на констатираните пропуски, несъответствия и нарушения в бъдещи ангажименти за независим финансов одит.

Съдът намира, че изводът за наличие на нарушения, изискващи налагането на конкретната мярка лишаване на регистрирания одитор от правото за извършване на финансов одит за срок от две години, който е по средата по предвидения в чл. 89, ал. 2, т. 6 ЗНФО, е мотивиран и ясен, и се споделя от настоящата инстанция.

Предвид гореизложеното настоящата съдебна инстанция намира, че подадената жалба е неоснователна и недоказана и като такава следва да бъде отхвърлена.

При този изход на делото на ответникът се следват разноски. Такива са претендирани в размер на 1000 лева съгласно списък по чл. 80 от ГПК. Направеното възражение за прекомерност следва да бъде отхвърлено, т.к. сумата от 1000 лева отговаря на минимално предвидения в чл. 8, ал. 3 от Наредба № 1 за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Така мотивиран, Административен съд София-град, II-ро отделение, 28 състав

РЕШИ

ОТХВЪРЛЯ жалбата на П. Л. Д. в качеството на регистриран одитор с № 0440, срещу Решение № 88/16.04.2024г. на Комисията за публичен надзор на регистрираните одитори, с което на основание чл. 89, ал. 1, т. 1 във вр. с чл. 85, ал. 1 във връзка с чл. 89, ал. 2, т. 6 ЗНФО, жалбоподателят е лишен от правото да извършва финансов одит на предприятия от обществен интерес за срок от две години.

ОСЪЖДА П. Л. Д. да заплати на Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори сумата от 1000 (хиляда) лева, представляваща разноски по делото.

Решението подлежи на оспорване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14 дневен срок от получаване на съобщението, че е изготвено.

Препис от решението да се връчи на страните.

СЪДИЯ: