

**КОМИСИЯ ЗА ПУБЛИЧЕН НАДЗОР НАД РЕГИСТРИРАНИТЕ
ОДИТОРИ
ДИРЕКЦИЯ „МЕТОДОЛОГИЯ И МЕЖДУНАРОДНИ ВРЪЗКИ”**

ИНФОРМАЦИОНЕН МАТЕРИАЛ № 2/ 2010 г.

**ТЕХНОЛОГИЯ НА ИНСПЕКЦИИТЕ –
ПРАКТИКИ В РАМКИТЕ НА ЕС**

Компетентните органи по надзора над одиторите и одиторските дружества в държавите-членки на ЕС все още нямат уеднаквена практика по прилагането на Директива 2006/43/ЕО и Препоръката на ЕК от 6 май 2008 г. относно външното гарантиране на качеството на задължителните одитори и одиторските дружества. В процес на проучване и обсъждане са въпроси и практики, които да могат да се изведат като препоръчителни за укрепването на системите за публичен надзор. С такава цел се създаде Подгрупата по инспекции към Европейската група на органите за надзор над одиторите през втората половина на 2009 г. В нея влизат представители на компетентните органи на 12 държави-членки на ЕС със сравнително по-богат опит и инструментариум за извършване на проверки на качеството на одиторските услуги. През м. ноември 2009 г. бе подготвен и предоставен въпросник, свързан с прилаганите процедури на различните етапи на проверките за гарантиране на качеството на одиторските услуги (инспекциите). Отговорите показаха различията в практиките и идентифицираха проблемите, по които предстоят дискусии и разработването на съвместни подходи.

Предложеният материал е опит да обобщи прилаганите процедури на различните етапи на проверките за гарантиране на качеството на одиторските услуги от органите за публичен надзор на Германия, Франция, Великобритания, Холандия, Норвегия, Малта, Финландия, Дания, Португалия. Акцентира се върху процедури и дейности, които могат да се определят като добри практики на този етап от развитието на системите за публичен надзор над одиторите в ЕС.

➤ **Методология**

Повечето от надзорните органи прилагат установени правила и процедури за извършване на инспекциите по качеството на одитите или са в процес на тяхното актуализиране и привеждане в съответствие с Директива 2006/43/ЕО и Препоръката на ЕК от 6 май 2008 г. *Дания* има публикувано ръководство за извършване на инспекциите по контрол на качеството (в обем от около 100 страници). Инспекторите в *Норвегия* разполагат с разработени процедури и наръчници. *Португалия* и *Германия* актуализират своите процедури и прилагат изведени добри практики. В *Холандия* са

разработени работни програми /планове, които осигуряват унифициране на подхода, обхвата и процедурите на инспекциите. Пред завършване е Наръчник по надзора. **Малта** прилага Наръчник за вътрешните процедури на звеното за гарантиране на качеството. **Финландия** разполага с два отделни наръчника: за проверка на предприятията от обществен интерес и за проверка на останалите предприятия. **Великобритания** има напълно разработени политики, процедури и указания, които са включени в рамките на електронна „Система за управление на одитите“. Методологическият инструментариум във **Франция** също е включен в Наръчник за проверките.

➤ **Планиране на проверките**

Проверките се планират на базата на нормативно определената периодичност на проверките на регистрираните одитори и одиторски дружества в зависимост от това дали извършват одити на предприятия от обществен интерес или заверяват финансовите отчети на останалите предприятия. Преобладава тригодишният период на проверки на одитите на предприятията от публичен интерес, но в някои страни (**Великобритания, Финландия, Германия**) проверките на 4-те големи одиторски фирми, които одитират най-висок дял от тези предприятия, се извършват всяка година. При планирането на проверките, също така, се взема под внимание предварително събраната информация за одиторските фирми, включително от предишни инспекции, както и в резултат на поддържаните редовни контакти с големите одиторски предприятия.

➤ **Подборът на регистрирани одитори/одиторски фирми и на одиторски ангажименти за проверка се базира на оценката на риска.**

Този подход се използва от органите за надзор във Франция, Германия, Норвегия, Малта, Дания, Финландия, Холандия, Португалия и Великобритания. Съществуват, обаче, значителни различия в прилаганите методи за оценка на риска.

Във **Франция** анализът на риска се извършва преди определянето на годишната програма за инспекции. При избора на одиторска фирма за проверка се анализират рисковете както на организацията, така и на одиторските ангажименти. На тази основа се определя и работата, която да се извърши по време на инспекцията. Класифицирането на одитните досиета се базира на размера на одиторската фирма, сектора на икономиката, а след обмен на информация с други регулаторни органи - на базата на специфични ситуации и теми.

Във **Финландия** внимателно се изучава портфейла на предприятията от обществен интерес и клиентската структура на одиторската фирма, за да се прецени степента на риска. Сега за подготвянето на годишната програма органът за надзор разработва процедури за рисков базирани подбор на одиторските фирми и одиторските ангажименти.

В **Португалия** на основата на оценката на риска се прави само подборът на одиторските ангажименти. В някои случаи се прилага смесен модел – прави се оценка на риска и подбор на случаен признак. Критериите, които се прилагат при

класифициране на одиторските досиета в зависимост от риска, са: размер на одиторското възнаграждение спрямо одитираното предприятие, оценка на рисковите клиенти според сектора на икономиката и дата на последната инспекция.

В **Холандия** инспекциите се фокусират върху рискови клиенти и области с по-висок риск в рамките на одита. Оценката на риска се извършва чрез мониторинг на фирмите на годишна база, посредством въпросник наречен 'Bijdragemodel'. Следят се също така сигнали, включително в медиите, както и вътрешна информация, постъпваща от инспекторите на Органа за надзор над финансовите пазари (AMF). Като част от оценката на риска, подборът на конкретните одиторски ангажименти се оформя след преглед на постъпилите сигнали. Освен това, определени групи клиенти се считат по принцип за високорискови, например компаниите от финансовия сектор.

В **Норвегия** се провеждат срещи на екипа на инспекцията с най-големите одиторски фирми, на които се обсъждат специфичните за одиторската фирма рискове. Прави се представителна извадка на портфолиото от одиторски ангажименти с рисков характер. След това подборът на одиторските досиета за проверка става по преценка на инспекторите.

В **Малта** рисковете обикновено се идентифицират преди посещението в одиторското предприятие или на планиращата среща, когато се отнасят до клиенти с дългогодишно партньорство. Предварително се изпраща въпросник, за да се определят рисковете, свързани с конкретната практика, които след това се обсъждат по време на посещението. Под внимание се взема големината на одитираното предприятие, използването на подизпълнители, въпросите на „работещо предприятие“, квалификацията на одитора. Досиетата за проверка се избират според идентифицираните рискове.

В **Дания** агенцията за надзор издава списък със специфични изисквания, които трябва да се вземат под внимание при избора на индивидуални одиторски ангажименти за проверка. За 2009 г. например, акцентът е върху общото финансово състояние и оценката на недвижимата собственост на одитираните компании.

В **Германия** подборът на одиторските ангажименти е базиран на оценка на риска, комбиниран със селекция на случаен принцип. Извършва се главно на основата на прегледа на одиторските доклади. В допълнение могат да се вземат предвид и някои специфични фактори на отчетността.

Във **Великобритания** сригът на одиторския пазар улеснява разглеждането на риска по отношение на потенциалната възможност една одиторска фирма да извърши некачествен одит. Този т.нар. „риск на одиторската фирма“ се планира чрез честотата на проверките в различни по големина фирми: големите 4 – ежегодно, 5-те по-големи средни фирми (Grant Thornton, BDO, Baker Tilly, Horwath Clark Whitehill and PKF) се проверяват в рамките на двугодишен период с доклад в края на втората година, а за приблизително 40 по-малки фирми – проверките се извършват на всеки 3-5 години. Същевременно през 2008 г. се разработва модел за оценка на риска, който отчита риска при подбор на досиета на листваните компании. Той става отправна точка за разработването на друг модел, който да осигурява обосновка на избора на одитни досиета за проверка на базата на двата аспекта на риска - въздействие и вероятност. Моделът включва матрица на риска като обективен, лесен за опериране и за поддръжка

инструмент, който използва налична информация и не изисква подробни проучвания на данни и масиви. Избрани са фактори, които могат да се измерят и за които има налична информация, която автоматично може да се инкорпорира в цялостната система за оценка. При необходимост на тези фактори се придава различна тежест. Действащата система за оценка включва 8 фактора (характеристики):

- Пазарна стойност;
- Движение на цената на акциите спрямо ‘FTSE на пазара на всички акции’¹;
- Големината на одиторската фирма спрямо големината на одитирания клиент ;
- Оценка на финансовото „здраве” на компанията;
- Съотношение такса за одит/ такса за неодиторски услуги;
- Рискът, характерен за даден индустриален сектор;
- Съответствие с Обединения кодекс;
- Смяна на одитор.

На служителите се разрешава да избират за проверка само одити с висок риск. При избор на други одити е необходимо специално одобрение от директора на Звеното за инспекции в компетентния орган за надзор.

➤ **Обхват на проверките и работни програми**

Франция. Всяка инспекция обхваща анализ на политиките и процедурите на одиторската фирма (включва доклад за прозрачността и вътрешния контрол на качеството) и избрания одиторски ангажимент. По отношение на одиторските фирми се извършва цялостна инспекция (прилага се т.нар. цялостен подход), а при проверка на одиторския ангажимент се следва рисков базиран подход.

Германия. Инспекциите се определят като цялостна проверка върху одиторските фирми, включваща проверка на системата за контрол на качеството (около 25% от общото време за инспекцията) и отделни одиторски ангажименти (около 75% от общото време). При проверка на одити на големи компании, инспекторите имат за цел да покрият всички офиси на компанията и всички одиторски партньори, заверяващи финансови отчети.

Финландия. Проверките обхващат нивото на вътрешен контрол на одиторските фирми според изискванията на МСКК 1, както и прегледи на конкретни одиторски ангажименти в съответствие с МОС. Оттук и работната програма за проверките е разделена на две части: проверки на одиторски предприятия - фокусиране върху системите за вътрешен контрол; и проверки на регистрираните одитори - фокусиране върху конкретни одиторски ангажименти.

Португалия. Всяка проверка включва анализ на одиторски ангажименти, системата за вътрешен контрол, структурата и управлението на одиторското предприятие.

Холандия. Инспекциите обхващат: а) схемата и функционирането на системата за вътрешен контрол на одиторското предприятие, методологията на вътрешния одит,

¹ “FTSE all share market” представя резултатите от изпълнението на всички компании, листвани на Лондонската стокова борса.

вътрешната проверка на одиторски ангажименти и др.; и б) Проверка на конкретни одиторски ангажименти.

Дания. Проверките обхващат прилаганата от одиторското предприятие система за контрол на качеството и индивидуални одиторски ангажименти.

Малта. Инспекцията винаги обхваща въпроси по цялостната практика и поне една проверка на одитно досие (броят зависи от рисковете, идентифицирани по време на планирането). Проверката на одитното досие може да се ограничи до проверка на документацията, свързана с областите на риска, идентифицирани при планирането.

Норвегия. Инспекцията на фирмените процедури на одиторското дружество обхваща елементите на вътрешния контрол, посочени в МСКК 1, както и законовите изисквания. Извършва се проверка на избрани 2-3 одиторски ангажимента.

Великобритания. Проверките в Големите 4 и 5-те по-големи средни одиторски фирми обхващат проверка на досиетата на „основните одити” и всички „фирмени процедури” на одиторското дружество. При по-малките фирми, инспекторите на органа за надзор извършват проверка само на досиетата. Проверките на „фирмените процедури” са делегирани на звената по мониторинг (Института на дипломираните експерт-счетоводители на Англия и Уелс и Института на дипломираните експерт-счетоводители на Шотландия).² Но отговорностите, посочени в ал. 6 на Препоръката на ЕК, се осъществяват от Борда за надзор над професионалистите.³ Бордът приема подробно разработени работни програми за:

- пълна проверка на одитното досие;
- проверка на фирмените процедури;
- фокусирана проверка на досието, т.е. проверка на определен аспект;
- проверка на последващите действия по досието.

Типичната „пълна проверка на досието на одита” обхваща следните задължителни области:

- Оценка и реакция на риска;
- Одиторски доказателства и свързаните с тях одиторски преценки;
- Комуникация с одитния комитет/борда на одитираното предприятие;
- Контрол на качеството и независимост;
- Финализиране на одита.

Избирателно в проверката могат да се включат и други аспекти на одита, свързани с прилагането на конкретни одиторски стандарти или засягащи определени проблеми на финансовите отчети.

² Съгласно чл.6 на Препоръката на ЕК „е възможно делегирането на друг подходящ орган на дейности, свързани с извършването на проверки при условие, че се гарантира отчетността на този орган пред публичния орган за надзор...”.

³ Съветът за финансово отчетяване на Великобритания (UK Financial Reporting Council, FRC) има шест оперативни органа. Бордът за надзор над професионалистите (Professional Oversight Board, POB) е един от тези органи. Звеното за инспекции на одитната дейност (Audit Inspection Unit, AIU) е част от Борда за надзор над професионалистите.

Проверката на „фирмените процедури” обхваща следните основни области:

- Лидерство, стратегия и комуникации;
- Оценка на изпълнението, повишения и възнаграждения;
- Човешки ресурси;
- Оценка на риска на клиента и приемане на одиторския ангажимент/продължаване на одиторския ангажимент;
- Консултации и проверки;
- Мониторинг на качеството на одита;
- Методология на качеството, т.е. съответствие с МОС; обучение по одит и счетоводство; сигнали и други указания за извършване на одит;
- Независимост и етика, т.е. политики в областта на етиката и правила за консултации; процеси за мониторинг на съответствието; политики за ротация на партньорите/процеси за мониторинг; предоставяни неодиторски услуги; партньори/висши служители, които започват работа при клиенти за одит.

Всички работни програми съответстват на поставените задачи от регулаторната рамка в Обединеното кралство: МСКК 1 и МОС; Етични стандарти / Етичен кодекс на Института; Кодекс на одиторите; одитни регулации и Закона за фирмите във Великобритания.

➤ Извършване и продължителност на проверките

Великобритания. Прилаганите процедури имат някои различия в зависимост от вида на проверката. Технологиата на една *пълна проверка* на одитното досие включва следните процедури:

- предварителен въпросник за одита/компанията, която се проверява;
- откриваща среща с одиторския екип;
- проверка на досиетата;
- предоставяне на писмени запитвания/среща с одиторския екип (ако е необходимо);
- изготвяне на проект на поверителен доклад;
- заключителна среща с одиторския екип;
- финализиране на поверителния доклад;
- изготвяне и приемане на доклад-писмо от група вътрешни служители и подкомисия на Борда;
- предоставяне на доклада-писмо на проверяваната одиторска фирма за коментари и последващо финализиране.

При проверка на *фирмените процедури* се извършват следните дейности:

- планиране на срещите с фирмите;
- списъци с искане за предоставяне на предварителна информация;
- проверка на информацията, вкл. тестване на извадка, за да се провери дали процедурите се спазват на практика;
- отправяне на писмени запитвания;
- срещи с одиторските фирми за обсъждане на възникнали въпроси;
- предоставяне на проектодоклад и окончателен доклад.

Главната цел на извършваните инспекции е да се следи за качеството на одита, което надхвърля оценката за съответствие със стандартите за одит. Основните преценки за одита могат да се оспорват, когато това е необходимо. Затова заключенията за одита и свързаните с това аспекти са включени в поверителния доклад. По-важните въпроси се съдържат в доклада-писмо, което се разглежда от екип от служители и подкомисия на Борда за надзора над професионалистите.

Цялата работа по инспекциите е напълно документирана в рамките на PAWS (Pentana Audit Work System) - система за управление на дейностите по проверка на одитите. Тя съдържа всички работни програми, документация, доклади, заключения, т.н. в рамките на защитена база данни с достъп за търсене. Създадена през 2007 г. ИТ системата значително подобрява качеството и ефективността на работата на инспекторите

Продължителността на извършваните инспекции на Големите 4 одиторски компании варира от 80 до 135 седмици. За средно големите одиторски фирми продължителността на инспекциите е около 35 седмици. Цялостният цикъл на проверката – от нейното стартиране до изготвянето на публичния доклад е приблизително 15 -18 месеца.

Холандия. В проверката се включва оценка на съответствие с одиторските стандарти, изискванията за независимост и системата за вътрешен контрол на качеството. Освен това се включват оценка на риска, мерки за управление на риска, тестове на контролите и тестове по същество, заключения и одиторско мнение. Оценките са подкрепени с адекватни тестове на специфични аспекти от избраните одиторски ангажименти, както и с дискусии с управителите на одиторската практика и други служители. В случаите на възникнал проблем първоначално се обсъжда с въпросния одитор конкретния ангажимент, преглеждат се доказателствата и работните книжа. Инспекторите дискутират с ръководството на одиторската практика направените констатации, като в тези срещи участват поне двама инспектори от органа за надзор. Последващата комуникация с одиторската практика е в писмена форма. Ако е необходимо се търси помощта на външни специалисти, като това се отразява в последствие в доклада.

Проверка на фирма от „Голямата четворка” трае около 3 седмици и в нея участват около 8 инспектори. Проверка на малка одиторска практика, която не заверява отчети на предприятия от публичен интерес, отнема един ден „на място”, като в нея участват двама инспектори. Подготовката и изготвянето на доклада обикновено отнемат толкова време, колкото и самата проверка.

Инспекторите работят с програма за извършване на проверките, която съдържа утвърдените формати за отразяване на констатациите и резултатите от проверките (в Word и Excel).

Франция. Проверките обхващат:

- Спазването на всички професионални и етични стандарти, правни разпоредби и норми;
- Съвместимост на предоставяните неодиторски услуги с приложимите етични правила (Търговския кодекс и Професионалният етичен кодекс);
- Необходимата документация за извършената работа;
- Проверка на счетоводните принципи, които одитираното предприятие прилага и публикуваната от него финансова информация;

- Съответствието между изразеното одиторско мнение и констатациите, представени в одитните досиета;
- Прилагане на фирмените политики и процедури от страна на партньорите.

Германия, Дания, Норвегия, Малта, Португалия и Финландия прилагат сходни по обхват и процедури проверки, които се използват и в контролната дейност на Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори. Инспекциите най-често са под формата на интервюта и тестове (за цялостна картина на одиторското предприятие) и чрез преглед на съответните одиторски досиета. Има известни различия в продължителността на проверките, а именно:

- В Германия те варират от 1 инспектор за 2 седмици (при малки фирми) до 12 инспектора за 10 седмици (при Големите 4).
- В Дания проверките се извършват от една до няколко седмици в зависимост от големината на одиторската практика.
- В Норвегия варират за малки фирми от 3 до 5 дни – с екип от 3-4 човека, а за големи одиторски фирми – 2 седмици с екип от 6 инспектори.
- В Малта проверката на място при големите фирми отнема 8 работни дни; за средните фирми и индивидуалните одитори с голямо клиентско портфолио - приблизително 3 работни дни, а за индивидуалните одитори с малък брой одиторски ангажименти - приблизително 2 работни дни.
- Във Финландия продължителността на инспекциите варира от 1-2 седмици за по-малките фирми (под 15 души персонал) и до 4-6 седмици за компаниите от Голямата четворка.

Инспекторите на органите за надзор разполагат със съответни информационни системи и инструменти за извършване на проверките. *Датските инспектори* черпят информация от Публичния регистър на одитори и одиторски компании и ползват информационна система, която включва инструменти за управление на системата за контрол на качеството. *Малта* използва програма, разработена на базата на Excel. *Португалските инспектори* работят със софтуер за оценка на системата за вътрешен контрол. Във *Финландия* разполагат със система на ИТ базирани работни документи и система за архивиране.

➤ Докладване и последващи действия, санкции

Великобритания. В зависимост от вида на проверката се подготвят различни доклади.

- При проверка на одитно досие:
 - Поверителен доклад (проследяващ проблемите); и
 - Доклад-писмо до одиторското дружество, което от своя страна го предоставя на ръководството на клиента си.
- При проверка на процедурите на одиторските дружества:
 - Поверителен доклад до одиторското дружество и до Комисията по регистриране на одити⁴; и

⁴ Комисия по регистриране на одити (Audit Registration Committee) се отчита на Борда за надзор над професионалистите. Нейната главна задача е да разглежда заявленията за регистрация на одити. Състои се от 8 членове с тригодишен мандат.

- Публичен доклад за всяка одиторската фирма.

- Годишен доклад, който представлява публичен обобщен доклад.

Пълните проверки на одитното досие могат да съдържат следните оценки:

- 1 – Добро ниво;
- 2А – Приемливо;
- 2В – Като цяло приемливо, но са необходими подобрения;
- 3 – Необходими са значителни подобрения.

Тези общи оценки се подкрепят от оценки на същата база за определени области на одита. Същите оценки се прилагат и при проверки на определени аспекти на досието (фокусирани проверки на досието).

Извършва се и пълно последващо проследяване на въпросите, повдигнати при проверка на фирмените процедури, за да се оцени как фирмите са реагирали на заключенията на надзорния орган. При тези проверки се прилага следната система на оценки:

- А – Добър, всички или почти всички въпроси са засегнати;
- В - Приемливо, но има място за подобрения;
- С - Неприемливо, много въпроси не са засегнати

Във Великобритания не се дава обща оценка на проверяваната одиторска практика.

Регистриране за одиторска дейност и съответните санкции са в правомощията на звената за мониторинг към оторизирания орган за надзор (Института на дипломираните експерт-счетоводители на Англия и Уелс и Института на дипломираните експерт-счетоводители на Шотландия). Този процес подлежи на надзор от Борда за надзор над професионалистите (РОВ):

- Жалби и сигнали срещу одитори обикновено се разглеждат на първа инстанция от оторизираните надзорни органи. Бордът за надзор над професионалистите (РОВ) извършва надзор над разследването и дисциплинарите мерки, налагани от оторизираните надзорни органи.
- Дисциплинарният борд за одитори и актюери (AADB), част от Съвета за финансово отчитане (FRC), разглежда дисциплинарни казуси от “публичен интерес”.

Малта. Докладите от инспекциите прилагат следната детайлизирана система от оценки:

- ‘А’ оценка – без нарушения и необходимост от коригиращи мерки.
- ‘Б’ оценка – има констатирани нарушения, но одиторът се е ангажирал и може да ги отстрани.
- ‘В’ оценка – констатирани са нарушения, но са необходими допълнителни разяснения и потвърждаване.
- ‘Г4’ оценка – налице са информация и въпроси за разглеждане от Комисията за гарантиране на качеството.
- ‘Г3’ оценка – констатирани сериозни проблеми, които могат да доведат до налагане на наказания и ограничения.

- ‘Г2’ оценка – сериозни проблеми, за които Звеното за гарантиране на качеството сезира Комисията за гарантиране на качеството, която да наложи наказания на одиторската практика, включително засягащи нейната регистрация.
- ‘Г1’ оценка – много сериозни нарушения, които водят към заличаване на регистрацията

Съгласно заключенията на проверката и дадените в доклада препоръки Комисията за гарантиране на качеството взема решение какви действия да предприеме. В зависимост от оценката те са обикновено: искане за потвърждение, външна проверка за съответствие на одита или последваща проверка. В изключителни случаи се прави препоръка за заличаване на регистрацията или се налагат други рестрикции. Отделните доклади не се публикуват, но Комисията публикува годишен доклад с обобщение на основните заключения.

Холандия. Предварителен вариант на доклада от инспекцията се изпраща до ръководството на одиторското дружество, което дава становище по направените констатации и мерките за подобряване на одиторската дейност (ако се предвиждат такива). Окончателният доклад на органа за надзор включва освен констатациите за одиторската практика, така и становище по предприетите мерки за подобряването ѝ.

В зависимост от констатациите докладът се изготвя в дълга или съкратена форма. При положение, че от доклада могат да произтекат бъдещи последици се ползва дълга форма. Публикуват се единствено докладите, при които одиторската фирма понася наказание. *Специална оценка на одиторската практика не се поставя*, макар че мнение за качеството на работата се оформя по време на заключителните дискусии относно резултата на проверката с ръководителите на одиторските екипи, когато се извършва проверка на дружество от публичен интерес.

Ако последващите мерки се преценят като неефективни, това резултира в тежестта на санкциите по отношение на одиторската практика. На компетентния орган по надзора в Холандия (AMF) са дадени законови правомощия да налага санкции (глоби и предупреждения) на одиторите на основание на окончателния доклад от проверката и констатираните в него нарушения на националното законодателство. Санкциите се огласяват публично.

Франция. Подобно на останалите органи за публичен надзор се подготвят два доклада : проектодоклад и окончателен доклад. Проектодокладът се адресира до одиторската фирма с цел да се получат писмени коментари по неговото съдържание. Ако съществуват различия относно констатациите и заключенията на проектодоклада, се инициира процедура по преодоляване на противоречията, като в нея може да се включи и органът за надзор над финансовите пазари. На основание проектодоклада и получените писмени коментари се издава окончателен доклад. Той *не съдържа оценка за проверената одиторска практика*, а отразява само фактите, силните и слабите страни, идентифицирани по време на инспекцията на одиторското дружество. В заключението по доклада, компетентният орган по надзора над одиторите (НЗС) може да направи препоръки и, ако е необходимо, да отнесе случая за налагане на санкции към съответните съдебни органи и прокуратурата, органа за надзор над финансовите пазари, регионалните дисциплинарни камари (на професионалистите).

Норвегия. Разпоредбите за прозрачност в Норвегия изискват всички окончателни доклади от инспекциите да са публични. *Оценка се дава само за вътрешни цели.* В публичния доклад, наред с критиките за допуснатите слабости от одитора/ одиторското предприятие, Агенцията за финансов надзор на Норвегия може:

- да даде указания на одитора /одиторското предприятие за оттегляне от одитния ангажимент, за промяна на подхода на одита, др.
- временно прекратяване/отнемане на лиценза за заверяване на финансовите отчети.

Наказателните санкции, налагани от съдебните власти, могат да бъдат глоби и в отделни случаи - лишаване от свобода.

Финландия. За всяка проверка на предприятие от публичен интерес се подготвя поверителен доклад. При необходимост, по време на неговото изготвяне, се изискват допълнителни разяснения и информация. Докладът включва основните констатации от проверката. Извършва се непрекъснато наблюдение на проблемните области в одиторските предприятия - решенията и изпълнението на препоръките. Органът за надзор над одиторите решава дали резултата от проверката дава основание за наказание. Неговите решения са публични. Също така ежегодно се публикуват общите принципи на проверките и основните констатации от тях.

Германия. Всяка инспекция приключва с поверителен доклад, включващ следната информация:

- името на проверената фирма и списък на проверяващите инспектори;
- обекта и обхвата на проверката (вкл. проверените елементи на системата за контрол на качеството, проверените ангажименти и др.);
- констатации и предварителна оценка на резултатите от проверката.

Докладът се предоставя на одиторската фирма за запознаване и за коментари по направените констатации и заключения. След това, ръководителят на звеното по инспекциите внася доклада и коментарите на одиторската фирма в Комисията за надзор над одиторите, придружени с негово становище при необходимост.

Като цяло, писменият доклад е обемист, като подробно са описани областите, в които са констатирани нарушения. В доклада *не се поставя специална оценка на одиторската фирма* след извършената проверка, но характерът и тежестта на констатациите се вземат предвид при планиране на следващата инспекция. Обикновено не се планират последващи действия като част от инспекцията. В случай на сериозни констатации, инспектиращият екип може да насрочи последващи срещи за проверка (например на всеки 3 месеца).

Комисията за надзор над одиторите препраща докладите към Камарата на дипломираните експерт-счетоводители, която оценява фактите и решава дали да предложи налагането на дисциплинарни санкции. Камарата изготвя становище и връща преписката обратно в Комисията за надзор над одиторите за окончателно решение. В този смисъл решенията на Камарата на дипломираните експерт-счетоводители имат само препоръчителен характер. Комисията е органът, който може да ревизира или отменя решения на Камарата. В случаите на несъществени нарушения санкциите се прилагат от Камарата, като крайната отговорност за тях е на Комисията за надзор над одиторите. В Германия санкциите не се публикуват.

Дания. Инспекторите изготвят доклад за резултатите от инспекцията във форма, регламентирана в Закона за регистрираните одитори и одиторски фирми. Докладът се внася директно в компетентния орган за надзор над одиторите (Danish Supervisory Authority on Auditing, ДНОО). След запознаване с доклада от инспекцията, ДНОО решава дали прилаганата от одиторското дружество система за контрол на качеството дава основания за :

- Приемане на доклада без забележки;
- Забележки без последствия до следващата инспекция; или
- Забележки с последваща инспекция за установяване дали дадените препоръки са изпълнени.

На тези основания ДНОО излиза с решение за резултата от инспекцията, копие от което се изпраща на проверения одитор. Надзорният орган, също така, преценява дали грешките или пропуските от страна на проверените одиторски дружества /одитори са основание за отнасяне към Дисциплинарния борд. Заключениеята на ДНОО относно индивидуалните одиторски практики не се публикуват, но цялостната картина на предоставяните одиторски услуги се дава в годишен доклад, който е публичен. Решенията на Дисциплинарния борд също се публикуват, като се оповестява името на одиторската компания или името на индивидуалния одитор.

Португалия. Всяка инспекция приключва с доклад, който се изпраща на одитора. Понякога се поставя срок за отстраняване на допуснатите слабости – обикновено между 6 и 8 месеца. Дисциплинарните наказания се налагат от Института на одиторите (професионалната организация), а административните наказания - от Комисията за публичен надзор. Комисията по ценните книжа също може да налага административни наказания на одиторите, заверяващи финансовите отчети на листвани компании и доверителни фондове. Административните наказания се публикуват.

*
* *

Съществуващите различия в технологията на инспекциите затруднява сътрудничеството между компетентните органи по надзора над одиторите в държавите-членки на ЕС. Предстои активна дискусия по изработването на общи подходи и общо разбиране за процедурите и изискванията за документиране на проверките за гарантиране на качеството на задължителните одити. Работна група от представители на Дания, Норвегия и ЕК ще разработят документ за процедурите на етапа на планиране на проверките, а представители на Великобритания, Швеция и ЕК формират работна група, която да предложи документ за процедурите на етапа на извършване на проверките. Дирекция „ММВ” ще следи дискусиите и своевременно ще информира за резултатите.

