



Комисия за публичен надзор над регистрираните одитори

БЮЛЕТИН № 03

2011 год.

СЪДЪРЖАНИЕ

I. ПРЕГЛЕД НА ДЕЙНОСТТА НА КПНРО ПРЕЗ 2011 ГОДИНА	2
II. ПРОФЕСИОНАЛНИЯТ СКЕПТИЦИЗЪМ В РАБОТАТА НА РЕГИСТРИРАНИТЕ ОДИТОРИ – ПРЕДИЗВИКАТЕЛСТВА, СВЪРЗАНИ С КРИЗАТА	4
УВОД	4
ОСНОВНИ ВЪПРОСИ	4
ОДИТОРСКИ СКЕПТИЦИЗЪМ – ВДИГАНЕТО НА ЛЕТВАТА (дискусионен документ)	8
III. ЗЕЛЕНА КНИГА „ОДИТНА ПОЛИТИКА: ПОУКИ ОТ КРИЗАТА”	20
ОБЩА ИНФОРМАЦИЯ И СЪДЪРЖАНИЕ	20
РЕЗЮМЕ НА ОТГОВОРИТЕ ПО ДОПИТВАНЕТО	21
СТАНОВИЩЕ НА СПЕЦИАЛИЗИРАНА СЕКЦИЯ „ЕДИНЕН ПАЗАР, ПРОИЗВОДСТВО И ПОТРЕБЛЕНИЕ” НА ЕВРОПЕЙСКИЯ ИКОНОМИЧЕСКИ И СОЦИАЛЕН КОМИТЕТ	28

ПРЕГЛЕД

НА ДЕЙНОСТТА НА КОМИСИЯТА ЗА ПУБЛИЧЕН НАДЗОР НАД РЕГИСТРИРАНИТЕ ОДИТОРИ ПРЕЗ 2010 ГОДИНА

Основните приоритети в дейността на комисията са свързани с прилагане изискванията на Закона за независимия финансов одит и Директива 2006/43/ЕО относно задължителния одит на годишните счетоводни отчети и консолидираните счетоводни отчети, както и оценка и информиране на обществеността за качеството на предоставяните одиторски услуги и съответствието им с Международните одиторски стандарти и Етичния кодекс на професионалните счетоводители.

С приетите от Народното събрание изменения и допълнения на ЗНФО през 2010 г. беше постигнато по-ясно формулиране на задачите и отговорностите на комисията като компетентен орган, на който е възложен надзорът над регистрираните одитори и одиторски дружества, както и ефективното сътрудничество на общностно ниво по отношение на надзорните действия на държавите-членки на Европейския съюз. В съответствие с промените в ЗНФО, комисията утвърди изменения в правилника за дейността си и в другите вътрешнонормативни документи. Поради сериозните бюджетни ограничения през първото полугодие, комисията извърши промени в структурата и намали състава на администрацията от 30 на 25 служители.

Създадената организация и актуализираният бюджет за второто полугодие позволи да бъде изпълнена приетата годишна програма за дейността и да се повиши ефективността на надзорната дейност. Изпълнени са планираните проверки на качеството на дейността на регистрираните одитори, както и 21 разследвания по сигнали, в т.ч. от Министерството на околната среда и водите, Комисията за финансов надзор и Сметната палата.

Въз основа на извършените проверки и анализ на дейността на Института на дипломираните експерт-счетоводители са приети и се реализират конкретни мерки по отношение придобиването на правоспособност от дипломираните експерт-счетоводители и регистрацията на одиторите, конкретизирани са изискванията за вписването на одитори и одиторски предприятия от държави членки на Европейския съюз. С цел повишаване качеството на одиторските услуги са утвърдени промени в правилата за непрекъснатото обучение на одиторите, в правилата и процедурите за контрол на качеството, дадени са препоръки и се работи по въвеждането на нова процедура за провеждане на изпитите – чрез прилагането на електронна система за оценка на резултатите от изпитите на кандидатите за придобиване правоспособност на дипломиран експерт-счетоводител.

Натрупаният през 2009 г. опит позволи да се разширят обхватът и процедурите по контрола на качеството на одиторските услуги. През 2010 г. се въведе проверка и оценка на адекватността на времевите и човешките ресурси, вложени за изпълнение на одиторските ангажименти, както и на адекватността на получените одиторски възнаграждения. Предприети са и първите административни мерки по отношение на одиторите, неизпълнили дадените им от комисията препоръки. От инспекторите на КПНРО, с участието и на контролори от ИДЕС, са изпълнени общо 113 контролни процедури, от които 86 планови проверки по контрол на качеството, 6 проверки за изпълнение на препоръки и 21 разследвания по получени сигнали и след самосезиране на комисията.

В резултат на предприетите действия се констатира положителни промени в изграждането на системите за вътрешен контрол на качеството, в документирането на извършените одиторски процедури, в съответствието на вложените времеви и човешки ресурси с обхвата и сложността на изпълнените одиторски ангажименти. Независимо от това, дейността на част от регистрираните одитори не съответства на нормативните изисквания, на добрите европейски и световни практики. За отстраняване на констатираните пропуски са дадени конкретни препоръки и предстои проверка на тяхното изпълнение.

Комисията продължава да развива сътрудничеството си с надзорните и регулаторните органи на държавите-членки на ЕС, както и с компетентните органи на трети страни. Редовно и активно участва в дейността на Европейската група на органите за публичен надзор над одиторите и на Международния форум на независимите одитни регулатори. Активно се включи и в дискусията, свързана с публикуваната от Европейската комисия Зелена книга „Одитна политика: Уроци от кризата“. От 2010 г. КПНРО представлява България в Одитния регулаторен комитет към Европейската комисия, който я подпомага в разработването на мерките в областта на одитната регулация.

Чрез изградената интернет страница се осигурява публичност и прозрачност на цялостната дейност на комисията. Структурата на информационните материали е изработена съгласно съвременните тенденции за достъпност и потребителски ориентирана информационна среда. През 2010 г. се осигури и възможност за подаване на сигнали от заинтересовани лица чрез специално създадена електронна поща.

През 2011 г. ще приключи първият пълен тригодишен цикъл на проверка на качеството на дейността на специализираните одиторски предприятия и на одиторите, осъществяващи одит на предприятията от обществен интерес. Въз основа на обобщените резултати ще бъде оценено нивото на качеството на одиторските услуги и ще бъдат актуализирани целите и задачите за бъдещата дейност на комисията.

ПРОФЕСИОНАЛНИЯТ СКЕПТИЦИЗЪМ В РАБОТАТА НА РЕГИСТРИРАНИТЕ ОДИТОРИ – ПРЕДИЗВИКАТЕЛСТВА, СВЪРЗАНИ С КРИЗАТА

I. УВОД

На 08.06.2011 г. в София Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори организира кръгла маса на тема „Професионалният скептицизъм в работата на регистрираните одитори – предизвикателства, свързани с кризата”.

В изказванията на участниците основно внимание се отдели на постигането на еднакво разбиране за естеството на професионалния скептицизъм и неговата роля в провеждането на одитите, разкриването на факторите, които влияят върху нивото на професионалния скептицизъм и като следствие върху качеството на предоставяните одиторски услуги и необходимите действия за постигане на ниво на професионален скептицизъм, което следва да се приеме и прилага от одиторите.

Участниците се запознаха и с резултатите от обсъждането на дискуссионен документ „Одиторски скептицизъм – вдигане на летвата” на Обединеното кралство и Ирландия, както и с областите на независимия финансов одит, в които се подготвят промени от Европейската комисия, в резултат от проведеното обсъждане на въпросите, поставени в Зелената книга „Одитна политика: Уроци от кризата“.

На кръглата маса участваха представители от отдел „Одитна политика в ГД „Вътрешен пазар и услуги” на Европейската комисия, Центъра за реформа на финансовото отчитане на Световната банка, Асоциацията на сертифицираните одитори (АССА) за Югоизточна Европа, надзорния орган на Словакия, членовете и инспекторите на КПНРО, Министерство на финансите, Комисията за финансов надзор, Институтът на дипломираните експерт-счетоводители и регистрирани одитори.

II. ОСНОВНИ ВЪПРОСИ

За целите на дискусиата се използва като основа определението в Международните одиторски стандарти (МОС), както се прилагат в Европейския съюз, че професионалният скептицизъм е отношение, което включва подход на мислене „поставяне под въпрос”, запазване на повишено внимание към условия, които могат да посочват възможно отклонение, независимо дали се дължи на грешка или измама, и критична оценка на одиторските доказателства. Също така бяха изтъкнати и изискванията на МОС, че одиторът следва да планира и изпълнява одита с отношение на професионален скептицизъм,

отчитайки че е възможно да съществуват обстоятелства, които да станат причина за съществени неточности, отклонения и несъответствия във финансовите отчети, както и при оценката на достатъчността и уместността на одиторските доказателства.

Основният мотив за организиране на кръглата маса е значимостта на проблема. Упражняването в подходяща степен на професионален скептицизъм е умение от ключова важност за одиторите. Без готовност да се подлагат на проверка и оспорват твърденията на ръководството, не могат да се разкрият грешките и измамите. Не може и да се потвърди с достатъчна увереност, че финансовите отчети на дружеството представляват една вярна и справедлива картина. При това, от особена важност е постигането и на правилния баланс, защото прекалено малко скептицизъм застрашава качеството на одита, а твърде много скептицизъм носи риск от излишни разходи.

В тази връзка беше изтъкнато, че значителна част от допусканите съществени пропуски в дейността на одиторите се дължат не на непознаване изискванията на МОС и Етичния кодекс на професионалните счетоводители, а на прекаленото доверие, с което се приема за точна и вярна предоставяната им информация в ГФО. Констатирани са случаи, когато при индикации за възможни грешки и измами не се подхожда с необходимия професионален скептицизъм, не се планират и осъществяват изискващите се от професионалните стандарти процедури с цел получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства, не се търси помощта на съответни експерти.

Дейността на регистрираните одитори през 2010 г. беше свързана с одита на годишните финансови отчети за 2009 г., когато негативното влияние на глобалната финансово-икономическа криза се отрази силно върху икономиката на страната ни. Засегнати бяха и продължават да изпитват затруднения не само отделни предприятия, но и цели сектори. Тези негативни ефекти неминуемо намират отражение и върху пазара на одиторските услуги, основно в два аспекта – натискът върху цената на одиторските услуги и необходимостта от повече одиторски доказателства в подкрепа на изразеното мнение. В условията на криза все повече предприятия прибегват до значително намаляване на разходите за одиторски услуги, като основен техен критерий за избор на одитор е предложената най-ниска цена, която невинаги е адекватна на характера и сложността на ангажимента. От друга страна, влошените финансови резултати на значителна част от предприятията изисква от одиторите извършването на повече и по-детайлни одиторски процедури за изразяване на мнение, особено относно принципа-предположение за действащо предприятие.

Като се отчита важността на професионалния скептицизъм в одиторската дейност и особено в условията на икономическа криза, с провеждане на кръглата маса бяха поставени следните цели:

- да се постигне еднакво разбиране за естеството на професионалния скептицизъм и неговата роля в провеждането на одитите;

– да се разкрият факторите, които влияят върху нивото на професионалния скептицизъм и като следствие – върху качеството на предоставяните одиторски услуги;

– да се обсъдят необходимите действия за постигане ниво на професионалния скептицизъм, което следва да се възприеме и прилага от одиторите.

В тази връзка участниците бяха запознати и с резултатите от проведено изследване от Съвета за финансова отчетност на Великобритания. Поради невъзможността да присъства на кръглата маса техен представител, презентацията беше направена от директора на дирекция „Контрол на качеството на дейността на регистрираните одитори” при КПНРО.

Представителят на отдел „Одитна политика” в ГД „Вътрешен пазар и услуги” на ЕК запозна участниците с резултатите от проведеното обсъждане на Зелената книга ”Одитна политика: поуки от кризата” и очакваните действия от страна на ЕК по отношение промени в Директива 2006/43/ЕО.

В своето встъпително слово председателят на КПНРО се спря на някои от основните въпроси, на база конкретните констатации при извършените проверки и разследвания по отношение на професионалния скептицизъм, проявяван от одиторите. Без да се омаловажават съществуващите добри практики, поради ограниченото време, беше акцентирано само на проблемите, които се считат за съществени, особено в сегашните кризисни условия.

Един от въпросите е свързан с вътрешната убеденост, с предварителната нагласа и умение на одитора да подхожда скептично по отношение достоверността на представяната му информация. Тук оказват влияние склонността към съмнение (като черта на характера), специализираното обучение, изискванията на ръководството и стимулирането на склонността към съмнение и спор, опитът в разкриването на грешки и измами, умението да се разпознават рисковете.

Резултатите от извършените проверки и разследвания през 2010 г. показват, че има известно подценяване на въпросите за ролята на професионалния скептицизъм за качествено изпълнение на поетите ангажменти. На тези въпроси не се отделя достатъчно внимание при провежданите от ИДЕС и от одиторските предприятия обучения, липсват и публикации в специализираните издания. Сътрудниците в одиторските предприятия, които извършват значителен обем работа, не се подготвят достатъчно и не се стимулират да водят спор с клиентите, да разкриват индикациите за възможни грешки и измами. Вниманието и усилията се насочват главно към попълването на предварително изготвените образци на справки и въпросници във връзка с планираните процедури и трудно се възприемат искания за удължаване на сроковете, за извършването на допълнителни одиторски процедури, за наемане на експерти.

До момента у нас не са разработвани критерии и показатели за изследване, проверка и оценка на нивото на професионалния скептицизъм в дейността на

регистрираните одитори. Наложително е, със съвместните усилия на комисията и ИДЕС, да се проучи опитът на другите държави членки на Европейския съюз в това отношение, да се стимулират изследванията и теоретичните разработки в тази област.

Друг съществен въпрос е противоречието между професионалния скептицизъм и стремежът към по-високи икономически резултати от одитора и одиторското предприятие, между готовността да се оспорят твърденията на ръководството и рискът да се загуби клиент. При конкурентен и ограничен пазар на одиторските услуги, при намаляващи ресурси в условията на криза, за немалка част от одиторите запазването на клиентите е въпрос на оцеляване. Същевременно не всички одитори и одиторски предприятия разполагат със съответните ресурси да извършат всички налагащи се процедури, да привличат експерти, независимо от размер на договореното възнаграждение.

Констатираните при разследванията пропуски показват, че някои одитори, дори с голям опит, за икономия на време и усилия са склонни да търсят доказателства в подкрепа на твърденията на ръководството на одитираното предприятие, а не да разкриват потенциални грешни действия на клиента. Вече има и случаи, при които в стремежа си за спечелване на нови клиенти, одиторите поемат ангажименти на цена, многократно по-ниска от досегашната, неотговаряща на необходимия ресурс за качествено изпълнение на одита. В други случаи пък се поемат повече ангажименти, независимо от недостатъчния времеви и човешки ресурс, с който разполага одиторът.

За комисията като надзорен орган, отговорен за качеството на предоставяните одиторски услуги, това са рискови одити. Затова постепенно ще бъде изградена адекватна информационна система за одитите на предприятията от обществен интерес, с цел да се отчита колко и какви одитни ангажименти се поемат, на каква цена и съответстват ли на разполагаемите ресурси. На базата на оценка на риска, съответно ще се проверяват ежегодно отделни одитори и СОП. Ще се настоява за такъв подход и в дейността на СККОУ на ИДЕС по отношение дейността на одиторите, извършващи одит на предприятия, неосъществяващи дейност от обществен интерес.

В условията на криза обект на засилен професионален скептицизъм от страна на одиторите са оценките по справедлива стойност; принципът-предположение за действащо предприятие, рискът от съществени грешки и неточности, дължащи се на измама.

Въпросите на професионален скептицизъм не се отнасят само до одитната дейност, те важат и за инспектори при КПНРО, както и за контролорите от ИДЕС, при изпълнение проверките на качеството на одиторските услуги. През 2010 година за първи път бяха извършени проверки на адекватността на вложените времеви и човешки ресурси. За съжаление, поради недостатъчно добре установени критерии, инспекторите и контролорите подходиша без достатъчен скептицизъм в това отношение. Оказа се, че е възможно един и същ

одитор при проверките да отчете пълен обем отработени часове и в одиторското предприятие и в индивидуалната си практика, а същевременно да извършва и други услуги. При това положение съпоставката разполагаме към вложен ресурс губи всякакъв смисъл.

За да се изпълни последната и най-трудна цел на кръглата маса, стремежът беше да се стигне ако не до единомислие, то поне до преобладаващото мнение относно нивото на професионален скептицизъм, което следва да се възприеме и прилага в одиторската дейност в условията на криза. Естествено и тук важи правилото, че всяка крайност е вредна. Прекаленият скептицизъм, стремежът да се провери всичко, дори несъществени факти и събития, несъмнено ще доведе до голям и неоправдан разход на ресурс. При непълно предварително проучване и първоначално договорено ниско възнаграждение, клиентите в условията на криза трудно ще се съгласят на увеличаване на възнаграждението поради възникналата в процеса на одита необходимост от повече одиторски процедури, от наемането на експертни лица. Затова скептицизъм е нужен още при предварителното проучване, като трябва да се отстоява и цена, съответстваща на характера и сложността на одита. Това, че се работи в конкурентна среда и в условията на криза, не означава да се поемат ангажименти на всякаква цена.

С други думи, двете крайности по отношение на професионалния скептицизъм, ще се избегнат като самите одитори се ограничават от прекален скептицизъм, защото е свързан с неоправдани разходи, а надзорният орган и професионалната организация ще избягват другата крайност, като осъществяват ефективен и ефикасен контрол върху качеството на предоставените одиторски услуги и стриктно прилагат изискванията на Закона за независимия финансов одит.

III. ОДИТОРСКИ СКЕПТИЦИЗЪМ – ВДИГАНЕТО НА ЛЕТВАТА (дискусионен документ)

Документът представя резултатите от проучване, посветено на одиторския скептицизъм, което е проведено в Обединеното кралство от Съвета за финансова отчетност на Великобритания и от неговите сектори – Съвета по одиторски практики и Съвета за професионален надзор. През месец август 2010 г. Съветът за финансова отчетност представя за широко обсъждане изготвения дискуссионния документ, който разглежда степента на скептицизма, който трябва да проявяват одиторите при осъществяване на одитната дейност и спазване на високи стандарти на качество.

Въпросите са разгледани в дълбочина и са структурирани в пет основни раздела, а именно:

- естеството на одиторския скептицизъм;
- нарастващата важност на одиторския скептицизъм;
- практическата важност на скептицизма;

– развитие и насърчаване на одиторския скептицизъм в одиторските фирми;

– възможностите за насърчаване на одиторския скептицизъм.

Като приложение към документа са представени и някои научни изследвания, свързани с одиторския скептицизъм.

Въпросите, дискутирани в „Одиторски скептицизъм – вдигането на левтата“ са поставени за широко обсъждане, в което активно се включват одиторски фирми, професионални организации и други заинтересовани страни (инвеститори, корпоративни структури и организации, както и представители на научните и академични среди).

Към месец март 2011 г. по дискутираните въпроси са постъпили отговори от 27 респондента, в т.ч. от 11 одиторски фирми, 6 професионални организации и 10 отговора от други заинтересовани страни. Постъпилите отговори са обобщени и публикувани от Съвета.

В уводната част на документа се акцентира върху значението на професионалния скептицизъм и факторите, които влияят върху него – напр. управление на персонала чрез набиране, професионално развитие и задържане на работа на хората, притежаващи съответните умения; регламентирането на одиторската дейност; корпоративното поведение при изпълнение на одитните ангажименти.

В първия раздел на документа са разгледани въпросите, свързани с **естеството на одиторския скептицизъм**, като се посочва, че осъзнатият скептицизъм е от жизнена важност, за да може одитът да се проведе с нужната строгост и професионализъм. Одитната литература обаче не е от особена полза относно степента на скептицизъм, която би следвало да се проявява на практика.

Степента на прилагания скептицизъм е важна, понеже тя оказва влияние както върху ефективността, така и върху ефикасността на одита. Прекалено малко скептицизъм застрашава ефективността на одита, а твърде много скептицизъм носи риск от излишни разходи. От жизнена важност е постигането на правилния баланс.

За да се разбере по какъв начин скептицизмът оказва влияние върху практическото провеждане на одита, струва си да се разгледат както първоначалната умствена нагласа на одитора, така и начинът, по който той реагира на доказателства, получени в процеса на одита.

Отчита се и влиянието на скептицизма върху практическото изпълнение на одита. В тази връзка той следва да се разглежда като „безстепенна скала“, при която интензивността на проверката и склонността към оспорване на предоставените доказателства отразява както първоначалната нагласа на одитора, така и неговата реакция на одитните констатации.

При разглеждане на **първоначалната умствена нагласа на одитора** се отчита разликата между неутрална позиция (при която одиторът не прави предварително допускане, че финансовите отчети са неверни, нито че ръководството е нечестно) и един по-скептичен подход, който понякога се обозначава като „съмнение по презумпция“. От тази гледна точка одиторските стандарти отразяват подхода за „съмнение по презумпция“ – *„Одиторът е длъжен да планира одита с професионален скептицизъм, отчитайки възможното наличие на обстоятелства, в резултат от които финансовите отчети съдържат съществени несъответствия.“*

Независимо от обстоятелството, че при извършване на оценка на риска, одиторът не пренебрегва предишния си опит по отношение на компетентността, честността и добросъвестността на ръководството на организацията, това не бива да го отклонява от първоначалната нагласа.

Освен това, учените са идентифицирали редица характерологични особености, които подсилват одиторския скептицизъм, включително:

- интелектуално любопитство/склонност към съмнение;
- предпазливост в преценката/въздържане от прибързани заключения;
- разбиране на поведението и мотивационните фактори на ръководството;
- самоувереност, и
- свобода на действие.

В дискуссионния документ се обръща особено внимание на това, че в одиторските стандарти се задават изискванията по отношение на необходимостта от извършване на **допълнителна работа във връзка с негативни констатации**. Необходима е обаче преценка при определяне на това, кои констатации са „негативни“ и каква допълнителна работа трябва да се извърши в контекста на установените конкретни обстоятелства. Макар да е също вероятно личностните особености на отделните одитори да окажат влияние върху преценките им и върху предприетите действия в отговор на набелязаните проблеми, по-нататъшното им поведение е вероятно да се повлияе и от съвместната работа на одиторите в екип и от политиките и процедурите на одитната фирма. Отчита се значението на неформалната комуникация при работа в екип, което влияе негативно по отношение възможността от последващо възстановяване на мисловните процеси и съответно затруднява и одитните регулаторни органи.

По-нататък се отчита **нарастващата важност на одиторския скептицизъм**. Промените в счетоводните изисквания, особено увеличаването на дела на прогнозните стойности, участващи в изготвянето на финансовите отчети в съответствие с Международните стандарти за финансова отчетност (IFRS), означава, че нараства важността на скептицизма в средите на одитния екип с оглед качеството на одита. Скептицизмът е нужен на одиторите, за да

подлагат на съмнение както правилността на представените от ръководството прогнозни счетоводни стойности, така и наличието на достатъчни и подходящи одитни доказателства, събрани от самите тях в подкрепа на въпросните прогнозни стойности.

Във връзка с горепосоченото се изразява загриженост относно недостатъчния одиторски скептицизъм от страна на ръководството на основните глобални одитни фирми, като стремежът е към приемане на съответните планове за действие, които да посочват как въпросните фирми възнамеряват да работят за отстраняване на първопричините за това положение.

В документа се констатира, че проведените през годините дисциплинарни разследвания установяват сериозни слабости в одитната дейност. Във връзка с **практическата важност на скептицизма**, резултатите от разследванията установяват в множество случаи предоверяване на подаваните от ръководството данни, липса на изследване на взаимно противоречащи си обяснения и липса на търсене на подходящи потвърждения от трети страни – като всичко това подсказва, че може би в тези случаи одиторите не са проявили достатъчно скептицизъм.

Липса на скептицизъм се отчита и от Звеното за одитни инспекции. Една от констатациите, изложени в Годишния им доклад за 2009/10, е че одитните фирми не винаги проявяват достатъчно професионален скептицизъм по отношение на основни одиторски преценки. По-конкретно, одиторските фирми понякога подхождат към одита на силно субективни баланси, търсейки доказателства по-скоро в подкрепа на, отколкото опровергаващи, преценките на клиента.

Отчита се също, че одиторите трябва да проявяват по-голям професионален скептицизъм, когато оценяват преценките на ръководството по отношение на справедливи стойности, на накърняване на репутацията, на оценката на други нематериални активи и бъдещи парични потоци, свързани с предположението за действащо предприятие.

По отношение развитието и насърчаването на одиторския скептицизъм в одиторските фирми, в документа се изтъква важността на скептицизма като елемент от качеството на одита – в краткосрочен и средносрочен план некачествените одити носят за одитната фирма риск от съдебни дела и увреждане на репутацията ѝ. Вследствие от това, одитните фирми си изработват политики и процедури, насочени към постигане на качество на одита.

Ясно е също така обаче, че одитните фирми придават съществено значение на запазването на своите клиенти. Поставянето на ударение върху планирането на обслужването на клиенти и управлението на връзките с тях, може да има за последица потискане на скептицизма на одиторите.

Има вероятност от възникване на проблеми, ако скептицизмът доведе до забавяне в приключването на одита. Забавянията по вина на одитори, провеждащи допълнителни изследвания, които пречат на приключването на одита в договорения срок, могат да предизвикат проблеми, особено ако съображенията на одиторите се окажат неоснователни.

В допълнение, проявяването на скептицизъм може и пряко да застраши краткосрочната печалба. Възнагражденията за повечето одити се договарят предварително въз основа на прогнозните срокове за изпълнението им; допълнителните възнаграждения за отклонения от плановете са предмет на преговори след приключване на одита. Прогнозните възнаграждения често се определят на базата на допускането, че ще бъде констатирано ефективното функциониране на контролните механизми на организацията, както и че няма да се разкрият много допълнителни проблеми. Преговарянето за допълнителни възнаграждения след приключване на одита може да има неблагоприятно въздействие върху отношенията с клиента.

Вследствие на това се очертават две конкретни области, които вероятно ще се окажат решаващи за развитието и насърчаването на одиторския скептицизъм, а това са процесите на набиране на кадри, тяхното обучение и мотивиране, и одитните методологии.

В дискуссионния документ по отношение **процесите на набиране на кадри, тяхното обучение и мотивиране** се акцентира на следното:

Ако личностните характеристики, лежащи в основата на скептицизма, са до голяма степен вродени, то вероятно политиките на първоначално набиране на кадри са важни при вземането на работа на служители с подходяща нагласа.

Дори и първоначалното набиране на кадри да не поставя акцент върху скептицизма, последващите политики на повишаване/задържане на работа биха могли да послужат за акцентирание на неговата важност.

Също така, ако особеностите на характера, залегнали в основата на скептицизма, са до голяма степен придобити умения, то на преден план за фирмата следва да излязат обучението и кариерното развитие на персонала.

Независимо обаче от ефективността на обучението, ползата от него би се загубила под натиска на ежедневната практика, ако не бъде затвърдена от вътрешната култура на фирмата и от нейната система на наставничество и поощрения. Основен стимул за постигане на подходящо равнище на скептицизъм у младшия състав би могло да бъде чрез индивидуално наставничество, възприето като част от процеса на преглед и оценка.

Възможно е равнището на вроден скептицизъм да варира в зависимост от културата. Ако това е така, то би могло да се превърне в предизвикателство за одитни фирми, извършващи одити на корпоративни групи, при които одитната работа по задгранични дъщерни фирми се осъществява от фирми, базирани в съответната държава. Въпреки че в одитните стандарти има изискване към одитора на групата да вникне в професионалната компетентност на одитора на

филиала, няма конкретна индикация, че това трябва да включва и равнището на скептицизма; и действително, това много трудно би могло да се осъществи на практика. Въпреки че одитните стандарти изискват от одитора на групата да участва активно в одита на значими дъщерни фирми, съмнително е дали това би могло да компенсира системната липса на скептицизъм у местния екип. Други похвати, като командироване на служители от други държави, биха могли да се окажат по-ефективен подход при справяне с националните вариации в скептицизма, ако има такива.

Одитните фирми, особено най-големите, инвестират значителни суми в своите **одитни методологии и системи за качествен контрол**.

В последните години се наблюдава, че одитните методологии нарастват както по сложност, така и по влияние, което те оказват върху естеството на практически осъществяваната одитна дейност, особено от страна на по-младшите членове на одитния екип. Това отчасти се дължи на напредъка в одиторските стандарти и останалата регулаторна дейност, но също и на стремежа на по-големите одиторски фирми към стандартизация на части от одита и възползване от контролните техники, предоставяни от електронните работни документи.

В публикацията на Съвета за финансова отчетност „Повишаване качеството на одита“ се посочва, че електронните работни документи имат потенциалния ефект на дистанциране както на съдружниците, така и на одитния състав спрямо одитираната компания, като се сочат примери от практиката, показващи, че времето, прекарано от одитния състав в попълване на електронни графици сякаш се увеличава пропорционално за сметка на времето, отделено за преглед на документацията на клиента, за обсъждане на счетоводни проблеми с него или изобщо за събиране на одитни доказателства.

Решимостта и свободата на действие са едни от особеностите на характера, които стимулират скептичното поведение. Това предполага, че всеки одитор сам за себе си е способен да провежда при нужда самостоятелни разследвания и е мотивиран да го прави. Вместо да се изисква от одиторите да изпълняват предварително поставени одитни задачи и да попълват контролни списъци, техният професионален скептицизъм би могъл да се подхранва в по-голяма степен от методологии, насърчаващи ги да задават на ръководството сравнително отворени въпроси и да определят по-нататъшните си действия в зависимост от отговора.

Някои научни изследвания, макар и датиращи отпреди последното поколение електронни работни документи, подсказват, че системите за водене на документация на фирмите намаляват количеството подробни коментари, показващи как се е развивало мисленето по конкретна тема и по какъв начин се е стигнало до окончателните изводи. Подобна документация вероятно би била от особена важност при аргументирането на преценки, например за приемливостта на справедливите стойности, когато работата на сравнително

младши одитен състав се проверява и оспорва от по-старши членове на одитния екип, които прилагат в преценката по-широките си познания за организацията и по-големия си професионален опит. Липсата на ясна „мисловна пътека“ вероятно ще доведе до ограничаване на възможностите за самообучение на младшите служители и ще намали ефективността на процеса на преглед и оценка.

В случая една добра база за бъдещи изследвания би било активното отчитане на начините, по които одиторите правят и документират важни преценки. По-конкретно, може би трябва да се разгледа по какъв начин членовете на екипа, особено съдружници и мениджъри, проверяват и оценяват работата на останалата част от одитния екип в една електронна работна среда, как набелязват проблеми и как се документират действията, предприети за тяхното отстраняване. Струва си да се обсъди защо бележките от тези прегледи не се запазват след приключване на одита.

По отношение **насърчаване на одиторския скептицизъм**, в дискусияния документ се изтъква важната за това роля на одиторските фирми, професионалните стандарти, инспекционната дейност на надзорните органи, както и ролята на одитираните компании.

Одиторските фирми

През последните години одиторските фирми инвестират значителни средства в автоматизиране на системите си, за да извлекат полза от тяхната по-голяма ефективност и ефикасност. Това може да е за тях подходящ момент за осмисляне на постигнатия напредък и за оценка на въздействието на системите върху оценъчните аспекти на одита, и особено върху умствените нагласи на персонала на всички нива.

Одиторските стандарти

През последните години одиторските стандарти са обект на изменения, насочени към още по-голяма стриктност. Това включва донякъде вменияването в задължение на всички одитори на изискването да изпълняват определени процедури, като :

- задължителни срещи на одитния екип за обсъждане на податливостта/склонността на организацията към:
 - несъответствия,
 - измами, и
 - измами или грешки, които могат да възникнат в резултат от взаимоотношения със свързани лица,
- преглед и оценка на резултата от разпоредбите за оповестяване,
- проверка на извадка от корекции в счетоводните книги,
- оценка на риска по отношение на трансакции, свързани с приходи, въз основа на презумпцията, че е налице риск от измама в признаването на приходите,

- изследване на значителни транзакции със свързани лица извън нормалната стопанска дейност на организацията.

Опитът от проверките на одитната дейност обаче подсказва, че биха могли да се предприемат и допълнителни действия с цел въвеждане на нови изисквания за:

- по-пълно документиране на обосновката за основните одиторските преценки, може би чрез задължително въвеждане на паметни бележки за приключване на одита,

- запазване на бележките от прегледа като част от одитната документация,

- среща на одитния екип след приключване на по-голямата част от работата, но преди подписване на одитния доклад, с цел обсъждане на констатациите,

- осигуряване на лично, вместо дистанционно, провеждане на прегледа и оценката.

Когато се преценява обаче дали следва да се направи повече за прецизирането и конкретизирането на одиторските стандарти, трябва да се отчете и рискът, че по-нататъшното преминаване от „принципи“ към „правила“ ще демотивира одитния състав и ще увеличи излишно разходите по някои одити. Нещо повече: конкретизирането на изискуемите процедури не дава непременно гаранция, че се работи скептично и че констатациите се проследяват по подходящ начин.

Инспекция на одиторската дейност

Едно от предизвикателствата, пред които са изправени одитните инспектори, са двата аспекта на скептицизма: скептицизъм в мисленето и скептицизъм в действието. Скептичното мислене се проявява – или не се проявява – в съзнанието на отделния одитор. Одитни инспектори, които преглеждат одитна документация известно време след приключване на одита и не разполагат с оригиналните архиви на клиента, могат да видят доказателства за скептични действия, но без да знаят какво е ставало в съзнанието на одитора по това време, им е трудно да оценят тяхната адекватност. Проблемът с оценяване на степента на скептично мислене в рамките на един одитен екип се усложнява допълнително с отстраняването от одитната документация на бележките от прегледа при приключване на одита.

Роля на одитираните компании

Според документа корпоративната култура и поведение могат да оказват влияние върху одиторския скептицизъм. Периодично одитните комитети би трябвало да обсъждат дали са налице подходящи взаимоотношения между ръководството и одиторите, и ако не, какво може да се направи, за да се промени това. Взимането на правилното решение, ако отношенията не са

добри, обаче, може само по себе си да се окаже предизвикателство, тъй като не е лесно да се промени поведението на ръководството.

Като възможна предпазна мярка срещу този проблем би могла да бъде задължителната ротация на одиторските фирми, но и това изискване има своите надлежно документирани слаби страни.

В дискусияния документ са повдигнати следните ключови въпроси:

1. Съгласни ли сте с ударението, което поставя настоящият документ върху важността на одиторския скептицизъм? Има ли аспекти на анализа, включително резюмето на научно изследване в Приложение 1, с които да сте подчертано съгласни или несъгласни?

2. Регулаторните органи в последно време искат от одитните фирми да докажат, че е проявен достатъчно скептицизъм в определени одити в тази връзка:

- Считате ли, че този проблем е широко разпространен или пък ограничен до определени видове одити или обстоятелства?

- Какви фактори, според вас, създават или биха могли да създават пречки пред одиторите за проява на подходящо равнище на професионален скептицизъм и какво да се направи по отношение на тях?

- В кои области, според вас, одиторите следва да проявяват повече (или по-малко) скептицизъм в подхода си?

3. По какъв начин одиторските фирми следва да насърчават и развиват професионален скептицизъм сред своите съдружници и служители?

4. Считате ли, че останалите, включително компаниите, следва да правят повече, за да насърчават, развиват и подкрепят професионалния скептицизъм на одиторите?

Обобщените отговори от представители на одиторската и счетоводната професия, дадени за целите на изготвения документ, са следните:

В отговорите на одиторските фирми и професионалните организации се отчита, че скептицизмът е жизненоважен компонент на качеството на одитите и че основно се развива и поддържа чрез механизми във фирмата, свързани с културата, човешките ресурси и обучението.

В няколко от отговорите на професионалния бранш се отбелязва, че съществува възможност, регулаторните органи погрешно да тълкуват като липса на скептицизъм у одитора така и правилното прилагане на международните стандарти за финансово отчетане (IFRS), при което се взема предвид набор от потенциални резултати. По-конкретно някои от респондентите привличат вниманието върху изискването, че загубите от обезценка на финансовите активи предполагат неутрална оценка на възникналите загуби, към датата на баланса, а не загуби, които се очаква да станат реалност в бъдеще. В други отговори се споделя наблюдението, че не е необичайно одитори и ръководство да са на

различни мнения по отношение на приблизителните счетоводни оценки, но се твърди, че когато и мненията и на двете страни се намират в един и същ разумен интервал, не е уместно одиторът да се опитва да замести мнението на ръководството за разумните приблизителни счетоводни оценки със своето.

Много от отговорите на представителите на професията отбелязват, че новите одиторски стандарти (особено стандартът, свързан с одита на приблизителните счетоводни оценки) са по-строги, и насърчават регулаторните органи да наблюдават ефективността им, преди да предприемат по-нататъшни действия.

В някои от отговорите се отчита фактът, че на регулаторните органи им е трудно да определят дали на практика е упражнен достатъчно скептицизъм, когато правят проверките си само въз основа на „пасивен преглед“ на работни документи. Респондентите отбелязват, че работните документи имат за цел да документират одитните доказателства, които са получени, за да се подплъти мнението на одитора относно финансовите отчети, и че това не винаги включва документиране на всички аспекти от мисловния процес на одитните екипи в течение на одита. Някои от респондентите смятат, че си струва да се разгледа въпросът дали в работните документи трябва да се отразява по-голяма част от мисловния процес на одитния екип, но са малко онези, които считат, че съхранението на бележките от прегледа ще постигне тази цел.

Много от отговорилите от професионалният бранш признават, че одитните комитети могат да насърчават одиторския скептицизъм и виждат полза от по-нататъшни насоки за одитните комитети в тази област. Някои също споделят наблюдението, че одитните комитети косвено влияят върху качеството на одита, като имат благотворен ефект върху културата и процесите в одитираната организация.

В няколко от отговорите се коментира описанието на Съвета по одитни практики за естеството на скептицизма. Макар анализът в дискусияния документ да изглежда, че се ползва с разумна степен на подкрепа в частта си за „безстепенната скала“, която разграничава първоначалната нагласа от реакцията на одитните констатации, съществува силно несъгласие с това, че първоначалната нагласа следва да се характеризира като „съмнение по презумпция“.

В доста отговори одиторски фирми заявяват, че при тях няма усещане за самодоволство относно нивото на скептицизъм, който понастоящем се проявява, и поемат ангажимент да продължат да усъвършенстват качеството на одитите, което включва и текущо обучение на одиторите в умения, необходими им за поддържането на подходяща склонност към съмнение.

В дискусияния документ се съдържа приложение, в което се описват научните изследвания по въпроса за одиторския скептицизъм. Тъй като в Обединеното кралство те са оскъдни, документът описва работата в САЩ, а част от данните датират от 90-те години на 20 век. Много от респондентите

поставят под въпрос съотносимостта на тези научни изследвания поради давността и произхода на описваната дейност и не се съгласяват с много от констатациите в тях. Малко са обаче гласовете, насърчаващи провеждането на подходящи изследвания в Обединеното кралство.

Обобщените отговорите на другите заинтересовани страни са следните:

Данните, събирани сред инвеститори и корпоративния сектор показват, че се поставя по-силно под въпрос степента, до която одиторите де факто упражняват скептицизъм. Отговорилите инвеститорски групи по принцип приветстват дискусияния документ, потвърждават важността на одиторския скептицизъм и макар да отчитат промените, направени в счетоводната рамка, смятат, че одиторите следва да правят повече, за да оспорват твърденията на ръководството. Изказана е и подкрепа за повишаване на осведомеността относно значението на скептицизма посредством повече обучения и промени в културата на одиторските фирми.

Отговорите от корпоративния сектор в общ план подсказват, че понастоящем се прилага достатъчна степен на скептицизъм и предупреждават за въздействието, което ще има повишаването на изискуемото ниво на скептицизъм върху разходите за одитите.

Предложения за действия от страна Съвета за финансова отчетност и неговите сектори, вследствие на резултатите от проучването:

Действия от Съвета по одитни практики (АРВ)

Мнозинството от получените отговори, особено от професионалния бранш, отбелязват, че много от новите изисквания в неотдавна излезлите Разяснени международни одитни стандарти (за Обединеното кралство и Ирландия) водят до по-добро включване на скептицизма в одитните процеси и предупреждават да не се отива към още по-строги предписания в стандартите, докато не се оцени тяхната ефективност. Макар да отчита важността на този аргумент, съветът е решил да предприеме действия в следните области:

- да гарантира, че съществува еднакво разбиране за естеството на професионалния скептицизъм и неговата роля в провеждането на одитите;
- да прегледа международните одитни стандарти (за Обединеното кралство и Ирландия) за евентуални двусмислия във връзка с естеството и важността на професионалния скептицизъм и да предложи промени, които могат да са необходими, за доизясняване на позицията;
- да прегледа Международния стандарт за контрол на качеството 1, за да се осигури, че той съдържа достатъчни изисквания и насоки, свързани с необходимостта фирмите да разполагат с подходящи политики и процедури за насърчаване на компетенциите, които стоят в основата на професионалния скептицизъм;

- да разглежда възможности за това, как упражняването на скептицизъм да стане по-прозрачно; и
- да дискутира заедно с останалите сектори на Съвета за финансова отчетност дали има необходимост от насоки за подхода, който трябва да се възприеме от одиторите, когато проверяват представянето във финансовите отчети на компоненти, които са били сериозно оспорени от тях.

Действия от Съвета за професионален надзор (POB)

В много от отговорите на професионалните среди се твърди, че одиторите са достатъчно скептични на практика и се оспорва основанието, на което регулаторните органи поставят под въпрос дали при одитите напоследък в действителност се демонстрира скептицизъм. Предвид получените отговори, Съвета реши да предприеме следните действия:

- Звеното за одитни инспекции ще продължи да се съсредоточава върху степента, до която е упражнен скептицизъм на практика по време на одитите, които предстои да бъдат обект на инспекция в бъдеще.
- Звеното ще направи преглед на изпълнението на новите изисквания на Международен одитен стандарт (за Обединеното кралство и Ирландия) 540 относно одита на приблизителните счетоводни оценки, и
- Съветът за професионален надзор ще изследва какво място е отредено на скептицизма в рамките на компетентностите на одиторските фирми.

Пълният текст на дискуссионния документ е публикуван на интернет страницата на Съвета за финансова отчетност (FRC): <http://www.frc.org.uk/images/uploaded/documents/>.

ЗЕЛЕНА КНИГА

Одитна политика: поуки от кризата

I. ОБЩА ИНФОРМАЦИЯ И СЪДЪРЖАНИЕ

През 2010 г. Европейската комисия публикува Зелена книга по одитна политика, като постави на обсъждане редица въпроси, свързани със задължителния одит.

В документа се отчита необходимостта от задълбочен анализ на функцията на одитора като фактор за подобряване на финансовата стабилност и предвид неговата важна обществена роля – чрез предоставянето на становище относно достоверността и точността на финансовите отчети на одитираните лица. Възможността от разминаване в очакванията на заинтересованите страни от непознаване ограниченията при одита поставя на дневен ред обсъждане на необходимите действия, които да превърнат както одиторските доклади, така и финансовите отчети в надежден и подходящ източник на информация.

Друг важен въпрос, поставен за обсъждане, е процесът на консолидация, който през последните две десетилетия допълнително е увеличил размера на големите дружества до мащаби от системно значение. Затова е необходимо да се търсят начини за намаляване на риска за системата, вкл. чрез недопускане което и да е одиторско дружество да достигне такова значение, че преустановяването на дейността му да представлява сериозна заплаха за стабилността на пазара.

На следващо място се обръща внимание на ротацията на одиторите, като се отчита, че приемствеността в предоставянето на одиторски услуги е ключов фактор за финансовата стабилност на големите корпорации. В тази връзка е необходимо допълнително разглеждане на възможностите за увеличаване на капацитета на дружествата, които не са от системно значение, аргументите „за“ и „против“ „орязване“ или „преструктуриране“ на останалите, както и да се анализират възможностите за намаляване на съществуващите пречки пред навлизането на нови участници на пазара.

Същевременно се отчита, че всяка пазарна конфигурация следва да бъде придружавана от ефективна надзорна система, напълно независима от одиторския сектор. Не трябва да се допуска преструктурирането на големите одиторски мрежи да доведе до пропуски в надзора или до липса на такъв. В тази връзка по-тясното съгласуване на правилата би могло да бъде основа на реално действащ единен пазар на одиторските услуги, а създаването на „европейски паспорт“ за одиторите би им позволило свободно да предоставят услуги на общоевропейския пазар.

В този контекст беше лансиран дебат за ролята на одитора, управлението и независимостта на одиторските дружества, надзора над одиторите, конфигурацията на пазара на одиторски услуги, създаването на единен пазар за предоставянето на одиторски услуги, опростяването на правилата за малките и средни предприятия (МСП) и малките и средни одиторски дружества (МСОД), както и за международното сътрудничество за надзор върху световните одиторски мрежи.

II. РЕЗЮМЕ НА ОТГОВОРИТЕ ПО ДОПИТВАНЕТО

До началото на месец декември 2010 година са дадени отговори на въпросите по Зелената книга от около 700 респондента, вкл. от трети страни. Като цяло, Зелената книга се възприема добре и повдигнатите въпроси, въпреки че са обсъждани и преди, предизвикват особен интерес с оглед на финансовата криза.

2.1. Роля на одитора

По-голямата част от отговорилите лица, свързани с професията, са на мнение, че докладите за финансовото състояние на одитираните предприятия не са цел на одита, като ролята на одитора се свежда до това да се даде разумна увереност относно вярното и честно представяне във финансови отчети. Въпреки че е възможно засилване ролята на одитора, рискува се това да се отрази негативно на качеството на одита, да се стигне до прекомерни разходи за бизнеса и да се засегнат правата на акционерите.

От страна и на инвеститорите, и на представителите на публичния сектор, и на бизнеса като цяло, също се изразява мнение, че одиторите трябва да осигуряват увереност по отношение на финансовото здраве на компаниите, но само в рамките на текущата им компетентност и без разширяване на тяхната роля. Изразява се силна подкрепа за подобряване на комуникацията между одиторите и надзорните органи (по-специално в банковия сектор), както и за премахване на ограниченията за одиторите да предоставят специфична информация за клиентите си на надзорните органи. Подчертава се значението на предположението за действащо предприятие и правилната оценка на активите, както и че професионалният скептицизъм следва да се засили. Независимо от това, одиторите не следва да изземват ролята на рейтинговите агенции и анализаторите, нито тези на мениджмънта. Ако потребителите изискват допълнителна информация, те ще са в състояние да формират мнението си за здравословното състояние на дружеството, въз основа на финансовите отчети, евентуално с помощта на рейтингови агенции или други специалисти в оценяването (например капиталови анализатори).

Освен разумната степен на сигурност и защита по отношение на надеждността на отчетите, академичните среди като цяло считат, че информацията по същество в одиторските доклади, е много ограничена, като

формата на доклада доминира над съдържанието му. Според тях разширяване съдържанието на одиторския доклад е от изключително значение не само за намаляване разликата в очакванията, но и за да се осигури по-високо качество на одитите. Освен това, квалифицираният одиторски доклад трябва да изпрати ясно и важно послание до пазара – нещо което не е налице в момента. Разкриването на измамите трябва да бъде от изключителна важност, тъй като е неизменно свързано с големи разочарования в настоящата система.

2.2. Въвеждане на МОС като задължителни за прилагане

Налице са разнопосочни мнения за евентуалното приемане на МОС в ЕС.

По принцип съществува широка подкрепа за въвеждане на задължителни МОС, но успоредно с това се правят различни предложения, например държавите-членки да могат да извършват промени в МОС съгласно особеностите на национално законодателство (напр. дружественото право).

Бизнесът също не се противопоставя на прилагането на МОС като задължителни инструменти в ЕС за средни, големи и листвани компании, но при определени условия, свързани с необходимостта от подобряване на управлението на Съветът за Международни стандарти за одит и увереност (IAASB) чрез участието на всички заинтересовани страни. Професионалните организации са на мнение, че в момента одиторите не са достатъчно представени в IAASB.

Повечето инвеститори подкрепят прилагането на стандарти за одит не само в ЕС, но и в световен мащаб, като мнозинството от техните отговори са в подкрепа на гъвкав подход с незадължителен характер, за да могат заинтересованите страни да се уверят, че стандартите са „подходящи за целта”.

Академичните среди също изразяват подкрепа за МОС в ЕС като задължителни стандарти, като според тях рискът от неприлагането на МОС от страна на САЩ обаче следва да бъде взет под внимание.

2.3. Управление и независимост на одиторските фирми

2.3.1. Назначаване на одитори

Повечето от професионалните организации и асоциации, свързани с професията, са отговорили, че Етичният кодекс и/или ефективно функциониращите одитни комитети са достатъчни за преодоляване на потенциалните рискове по отношение на независимостта.

Въпреки че по-голямата част от запитаните отхвърля назначаването от трети лица, съществува и мнението, че в изключителни случаи (дружества от системно значение) може да има участие на трети страни – например правото на надзора да наложи вето на назначаването на одитора; правителствено участие, когато дружествата получават обществено финансиране; когато

големи банки се възползват от държавна гаранция срещу фалит или когато предприятието няма одитор или откаже да назначи. В тези случаи се поставя въпросът за заплахата от нарушаване правата на акционерите или одитния комитет.

Одиторските фирми извън Голямата четворка смятат, че основния конфликт, който трябва да се избегне, е участието на мениджмънта в назначаването на одитора.

Изразява се и силна подкрепа за редовни и честни тържни процедури.

2.3.2. Ротация

Според професионалните организации и асоциации, свързани с професията, налице е общо отхвърляне на задължителната ротация на одиторите. Някои от отговорилите считат, че трябва все пак да има ограничение за дружествата от обществен интерес (ограничаване до 10 години).

Като цяло, одиторските фирми не поддържат задължителната ротация, като се аргументират, че това ще увеличи разходите и ще влоши качеството на одита, без никаква сигурност относно възможността за намаляване на пазарната концентрацията, както и че Директивата за задължителния одит все още се въвежда по отношение на ротацията на партньорите (а не на фирмите).

По отношение на задължителната ротация инвеститорите споделят различни гледни точки, като някои от тях не подкрепят задължителна ротация, но подкрепят задължителното провеждане на нова тръжна процедура след определен период от време.

2.3.3. Други услуги, предлагани на одитни клиенти

Разнопосочни са становищата относно възможността одиторите да предоставят неодиторски услуги.

Преобладаващото мнение на професионалните организации и на представителите на практикуващите професионалисти е, че не трябва да се забранява предлагането на други услуги на клиентите за одит. Основният им аргумент е, че добавянето на нови ограничения би било в разрез с целта на Европейската комисия за премахване на административните и правни тежести пред сектора на услугите, който е зона на растеж за Европа. Бизнесът също не поддържа забраната за предоставянето на други услуги от гледна точка на качеството на одита – според представителите на бизнеса, важно е да се запази разнообразието от умения (мултидисциплинарността) в одиторските фирми.

Все пак някои от горепосочените представители приемат като допустима забраната за предоставяне на други услуги на клиенти за одит, както и някои ограничения за одиторите на дружествата с дейност от обществен интерес.

Противоположно е мнението на представителите на публичния сектор и академичните среди. Те оспорват тезата, че предоставянето на неодиторски

услуги увеличава познанията на одитора за дружеството и по този начин се подобрява качеството на одита. Според преобладаващото мнение предоставянето на неаудиторски услуги не трябва да бъде забранено за всички клиенти, въпреки че от страна на академичните среди е налице подкрепа за пълната забрана като гаранция за независимостта. Това според последните ще позволи на аудиторската фирма да запази необходимия опит, без да буди съмнения относно обективността ѝ.

2.3.4. Максимален размер на таксите за одит

Представителите на професията подкрепят наличието на ограничение за относителния дял на таксата от един клиент спрямо общата сума на таксите. Максимално допустимите граници на относителния дял на таксата от един клиент (в рамките на 20 – 30 %) според академичните среди не са достатъчни, за да се изключи опасността от икономическа зависимост. Загубата на такъв голям клиент може сериозно да застраши съществуването на аудиторската фирма, като по този начин значително се накърнява независимостта. Затова ограничение в рамките на 10% се посочва като адекватно. Освен това се посочва, че рискът от икономическа зависимост съществува не само на ниво аудиторската фирма, но и на ниво местен офис или дори на ниво партньор.

2.3.5. Прозрачност, управление и структурата на аудиторски фирми

Много от отговорилите аудиторски компании считат, че въпреки наличието на алтернативни структури, независимостта на одиторите трябва да се запази. По отношение връзката на алтернативните структури и достъпът до капитали от трети страни, представителите на професията считат, че капиталът ще изтича към компанията майка и външните интереси може да застрашат независимостта на одиторите. В тази връзка една от малките и средни фирми предлага радикално преразглеждане на правилата, свързани със собствеността и финансирането на аудиторски дружества, с оглед насърчаване на нови инвестиции в аудиторски фирми извън Голямата четворка.

Голяма част от отговорилите са на мнение, че е в интерес на обществото, особено при по-големите аудиторски дружества да се регламентира предоставянето на публична информация за финансовото им състояние. Освен това, финансовата информация, вкл. за съдебни иски срещу аудиторските фирми, трябва да помогне за оценка на финансовото състояние на дадената аудиторска фирма, което съответно би се отразило и на качеството на одита.

2.4. Надзор

По-голямата част от представителите на професионалните организации, които коментираха бъдещата структура на Европейската група на органите за надзор над одиторите (EGAОВ), бяха в подкрепа на комитет от трето ниво.

Изразено бе мнение, че е от съществено значение подходящото прилагане на изискванията на ЕС, одиторите на големите финансови институции и дружествата с дейност от обществен интерес да сигнализират държавните органи, ако в процеса на одита им станат известни специфични факти.

От повечето отговорили беше изразено положително становище за координация в рамките на ЕС на органите за надзор над одиторите, въпреки че Голямата четворка не поддържа създаването на Европейски надзорен орган. Има предложение, одиторите да участват в дискусиите на новосъздадения Европейски Борд за системен риск.

2.5. Концентрация и пазарна структура

2.5.1. Системен риск

С изключение на представителите на професионалните организации, останалите участници смятат, че независимо под каква форма, наличието на тази концентрация в Голямата четворка представлява системен риск за стабилността на пазара. Освен това концентрацията и доминацията на Голямата четворка при одитите на повечето международни дружества не представляват добра среда за конкуренцията и свободния избор. Един повторен и динамичен одиторски пазар ще обслужва обществен интерес по-добре.

Като средство за намаляване на системния риск, съвместните одити ще подпомогнат малките и средни фирми за:

- повишаване на професионалния опит в одит на дружества от обществен интерес, големи корпорации, одити в специфични области и т.н.;
- доказване на компетентността за извършване на такъв тип одит;
- по-голямо доверие на най-големите одитни клиенти, финансови институции и др.;
- намаляване на отрицателните последици за пазара при фалит "компания от системно значение".

2.5.2. Консорциум на одиторски фирми

По отношение на съвместните одити има смесени реакции от страна на всички отговорили страни.

Една част от тях считат, че все пак това би могло да доведе до динамика на пазара на одит, но следва да се предприемат много строги тестове за качеството на одита, разходите и отговорността, преди да се въведат като задължителни. В тази връзка следва да се извърши и обективно изследване на опита на Франция, където съвместните одити са изпитан подход и вследствие на това и концентрацията е по-ниска отколкото в другите държави членки.

Останалите (вкл. Голямата четворка и голяма част от инвеститорите) са негативно настроени, като смятат, че ще се влоши качеството на одита и ще

доведе до проблеми с координацията. Според тях такова изкуствено лансиране на по-малките фирми би попречило на естественото им израстване.

2.5.3. Задължителна ротация и повторен търг

Налице е сериозно отхвърляне на задължителната ротация от страна на професионалните организации, но подкрепа за редовно провеждане на тържни процедури (например на всеки 3 или 5 години) или дори задължителни тържни процедури. В тази връзка одитните комитети трябва да преразгледат политиката си за назначаване и да имат процедури за повторни тържни процедури и ясни критерии за избор, както и по-голяма прозрачност при преназначаването на одиторите.

От страна на Голямата четворка, малките и средните одиторски фирми, както и част от инвеститорите се изразява отрицателно становище относно задължителната ротация. Те твърдят, че задължителната ротация влошава качеството на одита, че такива идеи са прибързани, както и че директивата за задължителния одит все още се въвежда по отношение на ротацията на партньорите (а не на фирмите).

2.5.4. Изкривяване „Голямата четворка”

Налице е подкрепа от професионалните организации и фирмите извън Голямата четворка за идеи като забраната на клаузи в договорите или в тържни процедури, посочващи като условие одиторът да е от Голямата четворка, публикуването на доклади от проверки, прозрачен избор и критерии за преназначаване. Качеството на одитите на Голямата четворка и средно големите фирми е сравнимо, но инвеститорите възприемат Голямата четворка като изпълнители с по-добро качество. Въпреки това, една възможна причина за доверието на инвеститорите в Голямата четворка може да бъде, че Голямата четворка ще има „дълбоки джобове”, ако нещо се обърка.

Голямата четворка изтъква, че репутацията им е градена в продължение на дълъг период от време, чрез постоянно високо качество на изпълнението, което предполага големи инвестиции в човешки ресурси и осигуряване на технология и липсата на факти, уронващи добрата им репутация, като е налице подкрепа за създаването на европейски сертификат за качество.

2.5.5. Планове за извънредни ситуации

Преобладаващата част от отговорилите са на мнение, че би било разумно одиторските дружества или регулаторните органи да разработят планове за непредвидени ситуации за преодоляване на евентуални последици от колапс на фирма от системно значение.

2.5.6. Обосновка за консолидирането

От професионалните организации бяха изразени няколко мнения, че е по-разумно вместо да се търсят причините за консолидацията в миналото, да се

насърчи растежът на средния клас фирми и да се ограничи консолидацията в бъдеще.

Малките и средните одиторски фирми не вярват, че консолидацията би била необходима. Въпреки че разделянето е сложен и труден процес, има предложение на Голямата четворка да не се позволява по-нататъшно придобиване на средни и големи по размер фирми. Посочи се фактът, че най-голямата фирма извън Голямата четворка в Бразилия наскоро бе погълната от нея.

6. Създаване на европейския пазар

Известен брой представители на професията предупредиха, че от практическа гледна точка одиторите трябва да познават местните данъчни и правни изисквания, както и езика. Отговорите обикновено са доста позитивни относно европейския паспорт, ако се постигне по-голяма хармонизация. Въпреки това, дори тези, които подкрепят „максималната хармонизация“ виждат трудностите в тази област. Те признават, че различията в националните закони, данъчни правила и език остават проблемни. Това би могло обаче да остане като дългосрочен проект. Има широка подкрепа за сближаване на изпитните процедури и изискванията за обучение и максимална хармонизация в ЕС.

На обратното мнение са голяма част от инвеститорите и представителите на публичния сектор – въпреки че някои от тях поддържат единния европейски пазар за предоставяне на одиторски услуги, други смятат, че европейския паспорт ще бъде в ущърб на качеството на одита, като могат да възникнат и проблеми при търсене на трансгранична отговорност.

7. Опростяване: малки и средни предприятия и самостоятелно практикуващи

По-голямата част от отговорите на професионалните организации и на Голямата четворка не изразяват положително отношение спрямо ограничения одит. „Одитът си е одит“ и не трябва да бъде опростяван. Освободените от задължителен одит компании трябва да бъдат свободни да избират одит на доброволна основа.

Някои малки и средни фирми заявяват, че са заобиколени от все повече регулирана среда, което не отговаря на техните практики или на непосредствените нужди на техните клиенти.

8. Международно сътрудничество

От страна на представителите на професията има широка подкрепа за продължаване на усилията за взаимно признаване на представителите на професията и по-голямо сътрудничество и обмен на информация.

От професионалните организации, представителите на публичния сектор и на академичната общност се изразява мнение, че в тази връзка трябва да се подобри взаимното признаване, както в ЕС, така и на глобално равнище. Необходимо е сближаване на стандартите, етичните изисквания и практиките за публичен надзор.

III. СТАНОВИЩЕ НА СПЕЦИАЛИЗИРАНА СЕКЦИЯ „ЕДИНЕН ПАЗАР, ПРОИЗВОДСТВО И ПОТРЕБЛЕНИЕ” ПРИ ЕВРОПЕЙСКИЯ ИКОНОМИЧЕСКИ И СОЦИАЛЕН КОМИТЕТ

В съответствие с член 304 от Договора за функционирането на Европейския съюз, Европейската комисия се консултира с Европейския икономически и социален комитет (ЕИСК) относно Зелената книга.

ЕИСК е консултативен орган на Европейския съюз, който е създаден с цел да предоставя експертно мнение на основните институции на ЕС (Европейската комисия, Европейския съвет, Европейския парламент). Това се прави чрез приемане на „становища“ по предложения за законодателство на ЕС и на „становища по собствена инициатива“ по въпроси, на които трябва да се обърне внимание. Една от основните задачи на този орган е осигуряване на мост между институциите на ЕС и „организираното гражданско общество“. ЕИСК подпомага укрепването на ролята на организациите на гражданското общество чрез участието му в „структуриран диалог“ с тези групи в държавите-членки на ЕС и в други страни по света.

На своето заседание от 26.05.2011 година Специализирана секция „Единен пазар, производство и потребление“, на която беше възложено да подготви работата на Комитета по този въпрос, прие своето становище относно Зелената книга.

В това становище са представени основните заключения и препоръки от проведеното проучване:

3.1. Общ преглед

ЕИСК е на мнение, че мащабът на кризата се дължи на факта, че никой от преките участници не е действал правилно, което в най-голяма степен се отнася за управителните съвети на много от банките. Освен това, отчита се, че регулаторните и надзорните органи и законово определените одитори би трябвало да са видели проблемите, предизвикали кризата, но не успяха да го направят.

Според ЕИСК е очевидна и необходимостта от преразглеждане на ролята на задължителните одитори.

3.2. Роля на одитора

ЕИСК предлага Директивата от 2006 г. относно задължителния одит да се измени така, че да бъде засилена ролята на одитния или надзорен комитет, в качеството им на основни партньори на задължителния одитор. Основните насоки в това отношение изискват повишаване независимостта на мнозинството от членовете и председателя на комитета, обвързване компетентността на някои членове със секторната специфика, комитетът реално да отговаря и да се ангажира с интегритета на одитния процес, както и в рамките на двустепенна система на управление укрепване на връзката между одитор и надзорен съвет

3.3. Управление и независимост

ЕИСК не подкрепя задължителната ротация на одиторските ангажименти, но е съгласен, че използването на услугите на дадено дружество за одит трябва да бъде ограничено чрез задължителни повторни състезателни процедури за договор за одит на всеки шест или осем години. Предоставянето на неаудиторски услуги от фирми за задължителен одит на техни клиенти следва да бъде строго контролирано посредством изричното одобрение на одитния или надзорен комитет, докато предоставянето от такива фирми на консултации за риска и на вътрешни одиторски услуги за големи корпорации би следвало да бъде забранено поради съдържащия се в него конфликт на интереси. Предоставянето на данъчни консултации следва да се ограничи в случаите, когато може да възникне материален конфликт на интереси.

3.4. Надзор

Следва да има законово задължение за редовни срещи между задължителните одитори и надзорните органи. Това е особено необходимо при банки от системно значение.

3.5. Концентрация

Концентрацията на пазара за одит на повечето от големите корпорации в ръцете на фирмите от Голямата четворка представлява олигопол. ЕИСК препоръчва краткосрочни действия чрез планове за реструктуриране при извънредни ситуации, с които да се смекчат последиците от евентуални фалити на фирми. В по-дългосрочен план Комитетът счита, че е необходимо преконфигуриране на пазара. В тази връзка той препоръчва органите по конкуренцията в държавите-членки, като се започне от Германия, Нидерландия и Обединеното кралство, да се занимаят с въпроса за олигопола.

3.6. Европейският пазар

Създаването на единен европейски пазар на задължителния одит е желателна цел, но данъчните, законодателните и езиковите различия продължават да поставят сериозни препятствия.

3.7. Опростяване за МСП

МСП съществуват във всякакви форми и мащаби. При наличие на чуждестранни инвестиции и/или значителна помощ от банките и/или ако важни клиенти и доставчици са разтревожени за жизнеспособността на тяхната верига за създаване на стойност, е трудно да се планира сериозно опростяване.

3.8. Международно сътрудничество

ЕИСК смята, че то е задължително. В това отношение са необходими инициативи със Съвета за финансова стабилност и с Г-20, но най-непосредствено следва да се предприемат действия със САЩ чрез Г-8.

Очаква се през месец декември 2011 г. Европейската комисия да представи предложенията си за промени в областта на независимия одит. Пълният текст на становището е публикуван на интернет страницата на ЕИСК <http://www.eesc.europa.eu> .