

**РЕШЕНИЕ № 21  
от 12.02.2019 г.**

В деловодството на Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори (КПНРО) е постъпила жалба с вх. № 01-01-664/17.07.2018 г. от регистрирания одитор Д. А. Л. Същата е подадена на основание чл. 42, ал. 3 от Закона за независимия финансов одит (ЗНФО) пред Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори. Жалбата е против Решение от 30.05.2018 г., с което Управителният съвет (УС) на Института на дипломираните експерт-счетоводители (ИДЕС) налага на регистрирания одитор Д. А. Л. дисциплинарна мярка по чл. 40, ал. 3, т. 5 от ЗНФО „временно изключване от ИДЕС за срок до 3 години“, като размерът на временното изключване е една година, считано от влизане в сила на решението, с което се налага дисциплинарната мярка.

Видно от изпратената от ИДЕС преписка от дисциплинарното производство решението на УС на ИДЕС е изпратено по куриер на регистрирания одитор и му е връчено на 14.06.2018 г., като от този момент е започнал да тече 14-дневният срок за обжалване. В законоустановения срок е постъпила жалба вх. 01-01-664/26.06.2018 г. пред КПНРО. С писмо вх. № 01-05-82/02.07.2018 г. копие от жалбата и приложенията към нея заедно с копие от дисциплинарната преписка са препратени на КПНРО от ИДЕС.

КПНРО е разгледала жалбата на свое заседание на 04.09.2018 г., като са предложени за гласуване два проекта на решение – за потвърждаване и за отмяна на обжалваното решение. След проведено гласуване по жалбата съответно не е формирано законоустановеното мнозинство от 4 гласа съгласно чл. 79, ал. 3 от Закона за независимия финансов одит, с оглед на което решение по жалбата не е прието. За разглеждането на жалбата по същество и съответно за неприемането на решение по нея от страна на КПНРО е уведомен своевременно жалбоподателят с писмо изх. № 01-03-354/10.09.2018 г. Същият след получаване на писмото е подал жалба пред Административен съд – София град, с която е обжалвал непроизнасянето на КПНРО по жалбата му по същество. Съдът е приел, че не е компетентен да разгледа подадената пред него жалба, прекратил е образуваното пред него дело и е върнал на КПНРО преписката по жалбата за разглеждане и произнасяне по същество, като изрично е указал на комисията, че следва да разгледа и се произнесе по жалбата при спазване на указанията по тълкуване и прилагане на закона, дадени в мотивите на неговото определение.

С жалбата се иска КПНРО да отмени изцяло оспорваното Решение от 30.05.2018 г. за налагане на дисциплинарна мярка “временно изключване от ИДЕС“, като неоснователно и незаконосъобразно, като са изложени следните съображения:

- липсва нормативно основание за предоставянето на информация за изпълнените от регистрирания одитор ангажименти, т.е. не е въведено като конкретно задължение и по разписан законов ред. Липсва правна норма, квалифицираща неизпълнението на горното като административно нарушение, т.е. деянието не е съставомерно. Липсва правна норма, която да съдържа конкретно наказание за такъв вид нарушение, т.е. не е наказуемо. Наличието на разминаване в подадената до ИДЕС информация в сравнение с действителната такава за изпълнените одиторски ангажименти или непълнотата в тази информация (без оглед на вина или причина), също не е квалифицирано като самостоятелно административно нарушение, предвид факта, че за всеки от периодите е подадена информация за изпълнените ангажименти, нито за това деяние е установено конкретно наказание;

- по отношение на правната страна на казуса: УС на ИДЕС не е утвърдил форма и срок за предоставяне на информация, нито че тази информация съставлява „отчет за дейността” на регистрирания одитор, за да се твърди, че допуснатото от регистрирания одитор или обективно случило се деяние съставлява нарушение на посочените етични принципи.

- относно нарушението на етичните принципи – твърди се, че тези етични принципи се отнасят до поведението на одитора, което може да се наблюдава от трети лица, външни за професията и професионалната организация, но не и по отношение на членствените му правоотношения;

- за установеното нарушение и наложеното наказание – не са обсъдени от УС личността на дееца, обществена опасност на нарушението, извършено от него, и вредоносните последици, наличието на смекчаващи и утежняващи вината обстоятелства;

След като КППРО се запозна с изложените в жалбата съображения и относимата нормативна уредба, стигна до следните изводи и заключения:

Относно доводите на жалбоподателя, че правната регламентация на годишното отчитане на дейността поставя само изисквания относно формата и реда, но не и по отношение на съдържанието на годишните отчети за дейността, то същото е неоснователно и недоказано. Съгласно чл. 8, т.7 от Устава е налице задължение на регистрираните одитори: “Да представят годишните, а при поискване и други отчети за дейността си в утвърдените от Управителния съвет форма и срокове.” Съгласно чл. 23, т.18 от Устава на ИДЕС, Управителният съвет утвърждава правилата на СККОУ, където е посочен срокът за подаване на единния годишен отчет, така че са налице утвърдени от УС срокове за подаване на отчета. Крайният срок за подаване на годишен отчет е посочен в чл. 22 от Правилата за работа на СККОУ, които са утвърдени от УС и са публикувани на вътрешния сайт на ИДЕС, като са известни на всички одитори. Освен това ежегодно се изпращат лични съобщения на дадените от регистрираните одитори имейли за връзка с текст, който им се напомня за подаването на единните годишни отчети. Приложени са от ИДЕС извлечения от редица решения на УС, в които по предложение на СККОУ и КППРО са утвърждавани промени в съдържанието на ЕГО. Формата е електронна и се утвърждава съдържанието на отчета. Решенията на УС се публикуват на вътрешния сайт на ИДЕС и са достъпни за всички членове на Института, като за всяка публикация на вътрешния сайт се изпращат известия по имейлите на всички членове на ИДЕС. Освен това, от ИДЕС като част от дисциплинарната преписка са приложени и копия от публикуваните на вътрешния сайт на ИДЕС съобщения от 2012 г. до настоящия момент, от които е видно, че ежегодно в края на месец юни на вътрешния сайт на ИДЕС се публикуват съобщения и отделно от СККОУ се изпращат лични имейли до всеки регистриран одитор, че от 1 юли до 31 юли на съответната година следва да се подават годишните отчети, като достъпът до системата е с индивидуалните пароли на регистрираните одитори.

Превратно е и тълкуването на разпоредбата на чл. 8, ал. 7 от Устава и на относимите законови разпоредби, че с подаването на годишен отчет, макар и непълен, регистрираният одитор е изпълнил задълженията си за ежегодно отчитане на професионалната си дейност по съответния ред. Посочената съдебна практика е неотнормативна, тъй като се отнася до налагане на административни наказания, а не до наложени дисциплинарни мерки.

По отношение на твърдението на жалбоподателя, че не е налице нарушение на принципа на почтеност съгласно т. 110.1 от Етичния кодекс на професионалните счетоводители (ЕКПС) и на принципа на професионално поведение съгласно т.150.1 от ЕКПС, тъй като тези етични принципи се отнасят до поведението на одитора в отношенията му с трети лица, външни за професията и професионалната организация, но не и по отношение на членствените му правоотношения, то същото е неоснователно и недоказано. В жалбата е цитирана разпоредбата на т. 110.1 от ЕКПС, но е пропусната разпоредбата на т.110.2. от кодекса, която внася известна яснота относно проявяванията

на принципа на честност и почтеност. Трета страна е всяко лице, различно от страните по конкретния поет ангажимент - професионални счетоводители и одитираното предприятие. В рамките на ЕКПС понятието се ползва с различно конкретно съдържание в отделните текстове, но винаги третата страна е лице извън страните по одитния ангажимент. Етичният кодекс не урежда само дължимото поведение на професионалните счетоводители при изпълнението на поетите от тях ангажименти. Това ясно се вижда при уредбата на принципа за професионално поведение в цитирания от жалбоподателя т.150.1, съгласно който професионалният счетоводител дължи като част от професионалното си поведение избягване на всякакви действия, за които професионалният счетоводител знае или би следвало да знае, че могат да дискредитират професията.

Относно възражението на жалбоподателя, че е налице недопустимост на образуваното дисциплинарно производство поради липсата на правна уредба за налагане на дисциплинарни мерки в отменения ЗНФО и правно регламентиране на дисциплинарното производство в чл. 41 от сега действащия ЗНФО, то същото е основателно. Нито в отменения ЗНФО, нито в отменения Устав на ИДЕС е предвидена дисциплинарна отговорност за регистрираните одитори. Оспорваното Решение се основава на санкционни норми, уредени в сега действащия ЗНФО, обнародван в ДВ бр. 95 / 2016 г. и влязъл в сила от 03.12.2016 г. Дисциплинарното производство е уредено в чл. 41 от сега действащия ЗНФО. Отмененият такъв не е уреждал изобщо дисциплинарна отговорност на регистрираните одитори. Препращащата норма на ал. 7 от чл. 41 от ЗНФО изисква дисциплинарното производство да се провежда по реда на разпоредбите на глава пета от АПК, регламентираща издаването на индивидуалните административни актове. Разбира се, тези общи производствени правила следва да се прилагат при отчитане на спецификите на дисциплинарното производство и на правомощията, които органите на ИДЕС имат съобразно правната им уредба.

Дисциплинарната отговорност е вид наказателна санкционна отговорност, наред с административно-наказателната отговорност (уредена в ЗАНН) и наказателната отговорност (уредена в Наказателния кодекс). Като такава, за нея важат всички общи правила на наказателното преследване — за всяко нарушение се прилага нормативния акт, който е бил в сила по време на извършването му (чл. 3, ал. 1 от ЗАНН). Известно е, че нормативните актове действат само занапред, от деня на влизането им в сила. Обратна сила на нормативен акт може да се даде само по изключение, и то с изрична разпоредба (чл. 14, ал. 1 от Закона за нормативните актове). По отношение на сега действащия ЗНФО или Устав на ИДЕС не е предвидено никакво изключение за обратно действие на каквито и да било правни норми в тях. Отмененият Устав на ИДЕС не предвижда и никакво участие на Управителния съвет в някакво санкционно производство. Предвид това, дисциплинарно производство по реда на чл. 41 и следващите от ЗНФО, респ. чл. 45 и следващите от Устава на ИДЕС, може да се образува само за дисциплинарни нарушения, извършени след влизането в сила на закона, т.е. след 03.12.2016 г. — от този период нататък закона урежда материалните предпоставки за търсене на дисциплинарна отговорност на регистрираните одитори, в качеството им на членове на Института на дипломираните експерт-счетоводители.

Нито Дисциплинарният съвет, нито Управителният съвет на ИДЕС имат материалната компетентност да разследват и ангажират дисциплинарна отговорност за периодите преди влизането на ЗНФО, в сила на 03.12.2016 г. Доколкото в оспорваното Решение наложено наказание кумулира деяния, извършени и в периода преди тази дата, то като цяло същото следва да се счита за издадено извън материалната компетентност на органа предвид неделимостта на наложеното наказание. Следователно образуването на дисциплинарно производство по действащите след 03.12.2016 г. санкционни материалноправни норми за ангажиране на дисциплинарна отговорност за извършено нарушение преди тази дата, е незаконосъобразно, която незаконосъобразност

влече и незаконосъобразност на крайния акт, приключващ незаконосъобразно образуваното производство — оспорваното Решение. Акумулирането на двата периода и налагането на една обща дисциплинарна мярка довежда до приложение на закона и компетентността извън действията им по време.

Относно възражението на жалбоподателя, че за установеното нарушение и наложеното наказание не са обсъдени от УС личността на деца, обществена опасност на нарушението, извършено от него, и вредоносните последици, наличието на смекчаващи и утежняващи вината обстоятелства, то същото е основателно. УС като дисциплинарно наказващ орган разполага с дискреционната власт при решаване на въпроса дави въобще следва да се наложи дисциплинарна мярка, както и да определи вида и размера на следващата се такава. В обжалваното Решение, УС на ИДЕС декларира, че при налагане на дисциплинарната мярка е взел предвид „тежестта на нарушенията, влиянието им върху останалите членове на ИДЕС, обстоятелствата, при които са извършени, както и дадените обяснения от регистрирания одитор“, но фактически не са посочени никакви конкретни обстоятелства, смекчаващи или отегчаващи вината. Преценката на УС по така определените от него критерии за определяне на дисциплинарната мярка е трябвало да намери място в Решението. Не са обсъдени поведението на одитора след установяване на дисциплинарното нарушение - регистрираният одитор е съдействал на органите на ИДЕС, давайки писмени обяснения и конкретизиращи справки; довнесъл е членски внос и др.

Описаното в обжалваното решение дисциплинарно нарушение на чл. 8, т. 2 и т. 7 от Устава на ИДЕС във връзка с т. 110. 1 и т. 150. 1 от ЕКСП по същество представляват три отделни дисциплинарни нарушения, а именно: неотчитането на изпълнени ангажименти за отчетен период от 01.07.2015 г. – 30.06.2016 г. с подаването на единен годишен отчет към 31.07.2016 г.; неотчитането на изпълнени ангажименти за отчетен период от 01.07.2016 г. – 30.06.2017 г. с подаването на единен годишен отчет към 31.07.2017 г. и нарушение на принципи от Етичния кодекс на професионалните счетоводители. Налице е неизпълнение на задължения за различни отчетни периоди, съответно отделни изпълнителни деяния, което по безспорен начин води до извода за отделни нарушения на Устава на ИДЕС. След като са налице отделни дисциплинарни нарушения, то в съответствие с принципите при търсене на дисциплинарна отговорност, за всяко от тях е следвало да бъде наложено отделно дисциплинарно наказание. В конкретния случай необосновано и неправилно от УС на ИДЕС кумулирането на отделните деяния в едно нарушение е третирано като квалифициращо обстоятелство, довело до налагането на такава тежка дисциплинарна мярка.

Освен това, следва да бъде взето предвид, че съгласно чл. 49, ал. 1 от Устава на ИДЕС за допуснати нарушения на Етичния кодекс на член на ИДЕС се налага наказание: предупреждение за изключване от ИДЕС или глоба до 1000 лева.“ Налагането на по-тежка дисциплинарна санкция — временно изключване от ИДЕС с произтичащото автоматично лишаване от право за упражняване на професията, в нарушение на Устава на ИДЕС, е незаконосъобразно.

След извършен анализ на обжалваното решение се установи, че е нарушен принципът на чл. 13 от АПК („Административните органи своевременно огласяват публично критериите, вътрешните правила и установената практика при упражняване на своята оперативна самостоятелност по прилагане на закона и постигане на целите му.“). При преценка на отделните случаи в дисциплинарното производство ДС на ИДЕС разполага с оперативна самостоятелност да преценява тежестта на отделните нарушения на Устава и съответно да определя съответните дисциплинарни мерки в тези случаи. Видно от документите в дисциплинарната преписка са приети критерии за преценка на отделните случаи, описани в сигналите на КППРО, но същите не съдържат качествени характеристики, които да отчитат спецификата на установеното нарушение, за което е наложена дисциплинарната мярка.

Нарушен е и принципът на съразмерност /”пропорционалност”/, установен в чл.6 от АПК. Принципът за съразмерност е друг основен принцип на европейското административно право, който бе въведен с приемането и влизането в сила на АПК през 2006 г. В контекста на прилагането на дисциплинарните правомощия на УС на ИДЕС този принцип изисква да не се засягат правата и законните интереси на наказваните дисциплинарно одитори в по-голяма степен от най-необходимото за целта, която се преследва с налагането на съответната дисциплинарна мярка /чл. 6, ал.2 от АПК/. Органите с дисциплинарна власт трябва да се въздържат от актове и действия, които могат да причинят вреди, явно несъизмерими с преследваната цел /ал.5/. В този смисъл изборът на дисциплинарната мярка и нейната продължителност трябва да е съобразена с този принцип на съразмерност. В представената документация, обаче, липсват данни ДС и УС да са обсъждали възможността дали постигането на целта за спазване на устава на ИДЕС, както и на ЕКПС може да се постигне и с налагането на други, по-леки, съответно алтернативни дисциплинарни мерки. Още повече, че органите на ИДЕС прилагат дисциплинарните мерки за първи път и наказаните одитори не са санкционирани преди това, при действието на отменения ЗНФО. При налагането на такава тежка мярка, каквато безспорно е временното изключване от ИДЕС, принципът на съразмерност изисква задължително обстойно мотивиране на мярката и задължително обсъждане на възможността за налагане на алтернативни по-леки мерки, за да се постигне целта за всеобщо спазване уставното изискване за пълна отчетност на одитните ангажименти. Липсата на обстойна аргументация и мотивиране за избора на такава мярка, съответно за неприлагането на по-леки мерки, е съществен порок на решението на УС на ИДЕС.

Въпреки че духът на разпоредбите на чл. 79, ал. 3 от ЗНФО във връзка с чл. 42, ал. 3 от ЗНФО и тълкуването на КПНРО на тези разпоредби е, че произнасянето по жалбата по същество да става с формирането на мнозинство от 4 гласа, то съдът в постановеното от него определение е приел различно тълкуване на тези разпоредби - норма на чл. 79, ал.3 от ЗНФО предписва съответното квалифицирано мнозинство от 4 гласа при кворум от 5 броя гласуващи, само в случай на потвърждаване на наложената санкция; постигнато обикновено мнозинство /3 от 5 гласа/ е достатъчно за вземане на решение за уважаване на жалбите и отмяна на дисциплинарните мерки.

След като обаче съдът, връщайки преписката по жалбата изрично указва на КПНРО, че следва да я разгледа и се произнесе по нея при спазване на указанията по тълкуване и прилагане на закона, дадени в мотивите на определението, то в този случай при постановяване на решението си комисията следва да приложи тълкуването на съда по отношение на мнозинствата за приемане на решение по жалбата, а именно:

Квалифицирано мнозинство от 4 гласа при кворум от 5 броя гласуващи, в случай на потвърждаване на наложената санкция и постигнато обикновено мнозинство 3 от 5 гласа за вземане на решение за уважаване на жалбата и отмяна на дисциплинарната мярка.

С оглед на гореизложеното и на основание чл.42, ал. 3 от ЗНФО Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори,

### **РЕШИ:**

**ОТМЕНЯ** Решение от 30.05.2018 г., с което Управителния съвет на Института на дипломираните експерт-счетоводители налага на регистрирания одитор Д. А. Л. дисциплинарна мярка по чл. 40, ал. 3, т. 5 от ЗНФО „временно изключване от ИДЕС за срок до 3 години“, като размерът на временното изключване е 1 година, считано от влизане в сила на решението, с което е наложена дисциплинарната мярка.

На основание чл. 42, ал. 3 от Закона за независимия финансов одит решението подлежи на съдебно обжалване пред Административен съд – град София, в 14-дневен срок от съобщаването му.

Решението е прието на заседание на КПНРО, проведено на 12.02.2019 г. (Протокол № 5/2019 г.) и е издадено в три еднообразни екземпляра, от които един за регистрирания одитор и два за КПНРО.

**Гласували:** Огнян Симеонов /председател/ - против; Ваня Донева /член/ - за; Ирена Михайлова /член/ - за; Стефан Белчев /член/ - за; Радослав Йорданов /член/ - против.

**ПРЕДСЕДАТЕЛ:** /п/

**ПРОФ. ОГНЯН СИМЕОНОВ**

**ЧЛЕНОВЕ:** /п/ /п/ /п/ /п/

.....

**Ваня Донева      Ирена Михайлова      Стефан Белчев      Радослав Йорданов**