

## **ДОПЪЛНИТЕЛНА ИНФОРМАЦИЯ**

**във връзка с транспониране на ДИРЕКТИВА 2006/43/ЕС  
относно задължителния одит на годишните счетоводни отчети  
и на консолидираните отчети, изменена с ДИРЕКТИВА 2014/56/ЕС,  
както и мерките по прилагане на РЕГЛАМЕНТ (ЕС) № 537/2014  
относно специфични изисквания по отношение на задължителния одит  
в предприятия от обществен интерес**

### **I. Забранени неодитни услуги**

**1. Предоставянето на забранени услуги в периода от 1 януари 2016 г. до 16 юни 2016 г. изключва ли одита за 2016 г., при условие, че регламентът се прилага от 17 юни 2016 г.?**

Член 5 (1) (б) от регламента предвижда, че одиторското дружество или регистрираният одитор не могат да предоставят задължителен одит на свой клиент, когато са предоставили определени неодитни услуги една година преди започване на одитирания период и издаването на одитния доклад, т.нар. „cooling-in period”. Въпреки че това се прилага само по отношение на едни услуги – планиране и въвеждане на вътрешен контрол или рискови мениджмънт процедури, свързани с изготвянето и/или контрола на финансова информация или планиране и въвеждане на финансово информационни технологични системи. Следователно, ако одитната фирма е предоставила такива услуги на ПОИ в периода от 1 януари 2016 г. до 16 юни 2016 г., то тя трябва да се въздържа от предоставянето на задължителен одит на това ПОИ през следващата година.

**2. Каква е взаимнообвързаността между изискванията за независимост от директивата и чл. 5 от регламента?**

Изискванията за независимост съгласно директивата са приложими към всички регистрирани одитори и одитни фирми, независимо дали изпълняват задължителен одит на ПОИ или не. Член 5 от регламента е правило, което съдържа допълнителни забрани, които се прилагат към регистрираните одитори и одитни фирми по отношение на ПОИ. Това предоставяне не изключва приложението на правилата за независимостта съгласно директивата, както е предвидено и в чл. 2 (2) от регламента „Този Регламент ще се прилага независимо от Директива 2006/43/ЕО.” Следователно, по отношение на регистрираните одитори и одиторските фирми, одитиращи ПОИ, разпоредбите на директивата и на регламента ще се прилагат едновременно. Това намира израз във възможността надзорните органи да определят като забранени на индивидуално основание други услуги, които са в нарушение на изискванията за независимост в директивата.

**3. Кой е правнообвързващият край на година по отношение разпоредбите на чл. 5 от регламента?**

Регламентът се прилага от 17 юни 2016 г., следователно първата финансова година от която регистрираният одитор не може да предоставя тези услуги на предприятията, които е одитирал, започва от тази дата.

**4. Възможно ли е одитният комитет да работи чрез одобряване на списък на разрешени неодитни услуги или при случай на конкретно основание?**

Съгласно чл. 5 (4) одитните комитети имат повече правомощия по отношение на оценката на предоставяната за услуги, които освен задължителния одит, регистрираният одитор или одитна фирма предоставят на ПОИ. Това предполага одитният комитет да оценява всеки случай на

конкретно основание дали регистрираният одитор или одиторска фирма са оценили заплахи за независимостта или дали са предприети предпазни мерки в съответствие с чл. 22б от Директива 2006/43/ЕО. Въпреки това, с цел да е последователно приложението на новите правила и забраната за неаудитни услуги, налице е възможност за компетентните органи да приемат указания, по отношение на услугите, които могат да бъдат разрешени или не. По отношение на неаудитните услуги, които могат да бъдат предоставени при определени условия, изброени в параграф 3 на чл. 5, одитните комитети трябва също да издадат указания как тези услуги са оценени. Тъй като директивата не предвижда максимална хармонизация, страните членки могат да въведат допълнителни изисквания за одитните комитети – като например изготвяне на доклад за дейностите на одитния комитет.

**5. Терминът „дружество майка” се отнася не само по отношение на прекия родител на ПОИ, но също така и за всички (суб) холдинги и включително главния холдинг на групата?**

Терминът „дружество майка” е дефинирано в т. 9 на чл. 2 на счетоводната Директива 2013/43/ЕС, където е дефинирано като предприятие, което контролира едно или повече дъщерни дружества.

**6. Терминът „контролирани предприятия” се отнася не само към преките дъщерни дружества на ПОИ, но също така и към дъщерните дружества, върху които ПОИ не упражнява пряк контрол?**

Терминът „контролирано предприятие” е дефиниран в т. „ф” на чл. 2 (1) от директивата за прозрачност 2004/109/ЕО като предприятие (i) в което физическо или юридическо лице има мнозинството от правата на глас или (ii) в което физическо или юридическо лице има правото да назначи или освободи мнозинството от членовете на административния, управителния или надзорния орган и в същото време е акционер или съдружник в предприятието; или (iii) в което физическо или юридическо лице е акционер или съдружник и сам контролира мнозинството от правата на глас на акционерите или съдружниците, съответно по силата на споразумение, сключено с другите акционери или съдружници в предприятието; или (iv) над което физическо или юридическо лице има право да упражнява доминиращо влияние или контрол.

**7. Неаудитните услуги включват ли предоставянето на други услуги за сигурност където одиторът трябва да отговаря на изискванията за независимост?**

Услугите за изразяване на сигурност не са част от списъка на забранените неаудитни услуги и могат да бъдат предоставяни от регистрирания одитор или от одиторската фирма на одитните клиенти. Въпреки това се запазва изискването на чл. 4 и прагът на възнагражденията при предоставянето на други услуги.

**8. Каква е последицата когато е придобито ново дъщерно, което е ПОИ, дружество и фирма от мрежата предоставя някои забранени неаудитни услуги на това ново дъщерно дружество?**

Когато е придобито ново дъщерно дружество, което е ПОИ, и фирма от мрежата е предоставяла някои забранени неаудитни услуги на новото дъщерно дружество, след придобиването никакви неаудитни услуги не могат да бъдат предоставяни на това дъщерно дружество или на одитираното дружество от одитната фирма или от някой член на мрежата. В случаите, когато като резултат от придобиването одиторът ще одитира дружество, на което член от тази мрежа е предоставил забранени неаудиторски услуги, одиторът е необходимо да оцени дали това не е заплаха за независимостта му и да вземе необходимите предпазни мерки или да се оттегли от одитния ангажимент.

**9. В случай на съмнение дали една услуга е забранена неаудитна услуга, какъв би бил процесът на решение дали услугата е забранена или не? Одитният комитет има ли някаква роля?**

Одитният комитет трябва да бъде първото ниво при обсъждане на това с одитора. В допълнение, където има съмнение, компетентния орган може да бъде консултиран – компетентните органи може да дискутират и обменят добри практики в рамките на КЕОНО, който може да реши да публикува необвързващо указание за приложението на чл. 5 от регламента.

**10. На какво правно основание компетентният орган на страната членка може да поиска предоставяне на информация от одиторска мрежа от други страни членки:**

– трябва ли искането да е адресирано до местната фирма от мрежата или директно до мрежата от фирми в другите държави членки;

**– в случай на директно запитване за предоставяне на информация до фирма от мрежата от друга страна членка – какви са възможностите за компетентния орган, ако фирмата от мрежата от другата страна членка откаже да предостави исканата информация?**

Компетентният орган може да поиска информация относно дружество от одиторската мрежа от компетентния орган на страната членка, където дружеството от одиторската мрежа се намира. Това произтича от чл. 29 и 31 от регламента, които определят, че компетентните органи от различните държави членки трябва да си сътрудничат помежду си, в частност по отношение прегледите за контрол на качеството, разследванията и инспекциите. Съгласно чл. 31, пар. 2 компетентният орган на една страна членка може да поиска съдействие от компетентния орган на друга страна членка по отношение прегледите за контрол на качеството на регистрирани одитори или одиторски дружества, принадлежащи към мрежа. В допълнение съгласно чл. 32, пар. 3 могат да бъдат създадени колегии на компетентните органи с оглед специфичните мрежи.

## **II. Одитни възнаграждения (такси)**

**1. Как трябва да се изчислява средната стойност по силата на чл. 4, пар. 2 от регламента? В частност, как трябва да бъде изчислявана средната стойност през първите две години от назначаването?**

Регламентът опреде, че когато регистриран одитор или одиторска фирма е предоставил неодитни услуги на одитираното ПОИ за период от три или повече последователни финансови години, общият размер на възнагражденията за такива услуги през четвъртата година ще бъде максимум 70% от средния размер на таксите, платени през последните три последователни години за задължителен одит на одитираното дружество и където е приложимо, на неговото дружество-майка, на контролираните предприятия и за консолидираните финансови отчети на тази група от предприятия. Пресмятането на максимума се базира на възнагражденията за одитни услуги през предходните три последователни финансови години, предоставени на одитираното предприятие, което е било ПОИ през тези три години. Компетентният орган има правомощието допълнително да регламентира прилагането на разпоредбата, с цел да предотврати избягване спазването ѝ, когато може да има измама или при сговаряне между одитираното дружество и регистрирания одитор/одиторска фирма (напр. когато услугите са предоставени през определена година, но възнагражденията формално са прехвърлени за следващата година).

**2. Ограничението от 70% от средния размер на възнагражденията за задължителен одит на ПОИ, неговото дружество-майка или контролирани предприятия е само по отношение на таксите, платени на одитора на ПОИ за задължителен одит или се прилага и по отношение на таксите, платени за задължителен одит на други одитори (одиторите на неговото дружество майка или контролираните предприятия, които може да са учредени извън ЕС)?**

Калкулациите за лимита трябва да бъдат направени на групово ниво – необходимо е да бъдат взети предвид не само одитираното дружество, но също, където е приложимо, неговото дружество майка, контролираните от него предприятия и консолидираните финансови отчети на групата от предприятия. Например, ако таксата за одит през първата година е 5000 лева, за втората година е 3000 лева и за третата година е 1000 лева, средният размер за трите години е 3000 лева. 70% от тази сума е 2100 лева, което означава, че през четвъртата година регистрираният одитор/одиторска фирма може да издаде фактура до 2100 лева за предоставени неодитни услуги на одитираното предприятие.

**3. Лимитът от 70% прилага ли се към мрежата от фирми като цяло или само към одиторската фирма?**

Лимитът се прилага към одиторската фирма само и не към цялата мрежа. Член 4, пар. 2 определя, че пресмятането на лимита се извършва на ниво регистриран одитор или одиторска фирма.

**4. Регламентът се прилага от юни 2016 г. Коя е първата финансова година за пресмятане на лимита от 70%?**

Няма стандартна дата за начало на финансовата година, тя започва различно за всяко ПОИ. След като регламентът се прилага от юни 2016 г., първата финансова година ще се смята от датата на прилагането. Например, новата европейска регулаторна рамка се прилага от 17 юни 2016 г. и финансовата година за ПОИ започва на 1 юли 2016 г., първото пресмятане на лимита ще бъде направено на 1 юли 2019 година.

**5. Ангажиментите за сигурност, свързани с вътрешните финансови отчети част ли са от задължителния одит?**

Ангажиментите за сигурност, свързани с услугите по отношение на вътрешните финансови отчети се възприемат като „свързани с финансовия одит услуги” и са част от т.нар. „бял списък” на разрешените услуги съгласно предложението на Комисията за регламент. Съгласно регламента регистрираните одитори и одитни фирми могат да ги предоставят на техни одитни клиенти, тъй като те не са забранени съгласно чл. 5. Дали те се вземат предвид при пресмятането на лимита или не, зависи от това дали те представляват услуга, която се изисква по националното право или не.

**6. Прагът от 70% може да постави регистрирания одитор или одиторското дружество при съвместен одит в по-благоприятно положение. В действителност, въпреки че съвместният одит не дава съществен ръст на одитните възнаграждения (от 8% до 12%), всеки регистриран одитор или одиторско дружество ще види, че относимата сума при определяне на прага ще е намалена на половина. регламентът допуска ли различно пресмятане на прага при случаите на съвместен одит?**

Правилата за определяне на прага не са дискриминативни за одиторите, предоставящи съвместен одит. Въпреки че при съвместния одит двама одитори са отговорни за целия одит, относимата цифра при пресмятане на прага са възнагражденията, получени от всеки един от одиторите, а не сумата, платена за целия одит. Прагът от 70% има за цел да запази независимостта на одитора, а именно осигурявайки, че одитът ще е основна част на бизнеса на одитора, докато разрешените неодиторски услуги няма да имат толкова съществен дял. Различното тълкуване означава, че на одиторите, изпълняващи съвместен одит, ще може да се плащат по-високи възнаграждения за неодиторски услуги, отколкото за одиторски услуги, което няма да бъде в съответствие с духа на чл. 4 от регламента.

### **III. Ротация**

**1. По отношение одита за коя финансова година ще се прилага задължението за ротация? Това е от съществено значение когато финансовата година не съвпада с календарната година.**

**А. При определяне на числото на годините, които да бъдат включени при пресмятането на максималната продължителност на ангажимента, предходните години, през които одиторът или одиторската фирма са изпълнявали одита ще бъдат ли изцяло включени, дори одитираното предприятие да не е било ПОИ през всичките години?**

**Б. Съгласно чл. 41.3. от регламента и правилното тълкуване за всички случаи, предвидени в този член, откога започва да се брои периода на ротация.**

А. Член 2 (1) (b) определя, че регламентът се прилага към ПОИ. От това следва, че изискването за ротация на одиторската фирма се прилага само към ПОИ и че пресмятането на продължителността започва от момента, от който дружеството стане ПОИ. Когато една одиторска фирма одитира едно дружество за определен период преди листването на същото, продължителността на одитния ангажимент започва да се пресмята за целите на ограничението от момента на листването.

Б. Главното правило, определящо максималната продължителност на одитните ангажименти е в чл. 17 (8) от регламента. Това означава, че пресмятането се извършва, когато едно ПОИ трябва да промени своите одитори, съответната дата е първата финансова година, посочена в писмото за поемане на ангажимента, с което одитор или одиторска фирма са назначени за първи път да изпълняват последователно задължителни одити на ПОИ.

**2. Изискванията за ротация на одиторското дружество се прилагат само към одиторската фирма, извършваща одит на финансовите отчети на ПОИ дружество майка/консолидираните финансови отчети, или и на дъщерните дружества, когато те са ПОИ на свое собствено основание)?**

Изискванията съгласно чл. 17 се прилагат към всички ПОИ, не само по отношение на дружеството майка, но също и към дъщерните дружества, когато тези дъщерни дружества са ПОИ.

**3. Предходните партньори и друг персонал свободни ли са да предоставят неодитни услуги на бивш одитен клиент?**

След назначаването на нова одиторска фирма от предприятие, което е ПОИ, бившата одиторска фирма може да предоставя неодитни услуги на същото предприятие, тъй като то не е

повече неин одит клиент.

**4. Може ли партньор, който е спрял да участва в одита, свободно да предоставя неодитни услуги съгласно чл. 4 (2) от регламента на настоящ одитен клиент на одиторската фирма? Това ще се отрази ли върху пресмятането на 3-годишния кулинг оф период?**

Забраната за предоставяне на неодитни услуги на одитни клиенти се прилага към одитната фирма в нейната цялост – партньор не може да предоставя неодитни услуги на ПОИ, което продължава да бъде одитен клиент на одиторската фирма.

**5. Съгласно чл. 17 (8) от регламента ако има несигурност по отношение на датата, на която регистрираният одитор или одиторска фирма са започнали изпълнението на последователни задължителни одити на ПОИ, например по силата на фирмени сливания, придобивания или промяна на собственика, регистрираният одитор или одиторска фирма незабавно ще докладва несигурността на компетентния орган, който еднолично ще определи релевантната дата за целите на първия подпараграф. В такива случаи:**

– този параграф отнася ли се до сливанията, както между одиторски фирми, така и между одитни клиенти?

– същият подход ще се прилага ли в случаите с мандатна фирмена ротация?

Този параграф се прилага както при сливания между одиторски фирми, а също така и между одитни клиенти. С цел да се определи дали ще се приложи ново броене или не, компетентният орган ще анализира фактите и обстоятелствата в продължаващия бизнес и ще реши, вземайки предвид съдържанието пред формата.

**6. Определяне на първата финансова година, покрита в писмото за поемане на ангажимента, при изчисляване продължителността на одитния ангажимент към ПОИ. Одиторска фирма 1 е назначена като одитор на ПОИ през 2000 г. През 2013 г. тя се слива с одиторска фирма 2, като към този момент фирма 1 е настоящ одитор на предприятието. Новата фирма е учредена през 2013 г. (нов правен субект) и е назначена като нов одитор на ПОИ. Откога започва да се изчислява продължителността на одитния ангажимент на новата фирма – от назначаването през 2013 г. или от назначаването на бившата фирма 1 през 2000 г.?**

В този пример принципът е, че пресмятането следва да бъде направено от назначаването през 2013 г. – одиторска фирма 1 е била погълната от друга одиторска фирма и се е появила отново на пазара. Въпреки това компетентният орган трябва да провери практическата страна на сливането с цел да разреши на одиторска фирма 1 да има ново начало при изчисляването на продължителността на одитните ангажименти с нейните клиенти. Компетентният орган трябва да провери дали партньорите и структурата на новосъздадената одиторска фирма не са същите като на предходната.

**7. След като няма преходни разпоредби за ротация на ключовия одитор, кога започва да се брой продължителността – от 17 юни 2016 г. или от преди това?**

Изискването за ротация на ключовия одитор вече съществува – съгласно Директива 2006/43/ЕО, и е транспонирано в националните законодателства. Съгласно чл. 42 (2) периодът започва да се брой от датата на назначаването и е приложимо от 17 юни 2016 г., когато започва да се прилага регламентът.

**8. За целите на пресмятането на продължителността на одитния ангажимент, взема ли се предвид изпълнението на одити от мрежата като предишен одитор при определянето кога регистриран одитор или одиторско дружество са започнали да изпълняват задължителни одити на ПОИ?**

Ротацията не се прилага към мрежите. Фактът, че одиторско дружество, член на мрежа, е предоставяло одиторски услуги на ПОИ не е релевантен по отношение пресмятане максималната продължителност на одитния ангажимент за другите одиторски дружества от мрежата.

#### **IV. Санкции**

**1. Директивата разрешава на страните членки да налагат определени санкционни мерки от тези, предвидени в чл. 30а (1) (е). От една страна, чл. 39 предвижда, че “страните членки ще осигурят всяко ПОИ да има одитен комитет.” В съответствие с директивата, в случай на нарушение на някои от функциите на одитния комитет съгласно параграф 6 на този член, ще бъде ли възможно налагането на санкции на членовете на одитния комитет или на членовете на административния орган, които са членове на одитния комитет?**

Одитният комитет не може да отговаря за нарушение, следователно санкциите ще бъдат наложени на физическите лица, които са членове на одитния комитет.

**2. Член 30 (а) (b) от директивата се отнася за „административни“ санкции. Член 32 (4) се отнася за „административни дисциплинарни системи“. Каква е разликата между тези два вида санкции и има ли връзка между тях?**

Няма принципна разлика между тези два термина – административните дисциплинарни системи покриват административните санкции, които могат да бъдат наложени от компетентните органи. Препратката към „системи“ има за цел да покрие б. „е“ на параграф 4 на чл. 32 – „разследващи ... системи“.

**3. Съгласно разпоредбата на чл. 30а (1) (с) от директивата една от санкциите, които националният регулатор може да наложи, е временна забрана от 3 години, изразяваща се в забрана регистрираният одитор, одиторска фирма или ключов одитор да изпълнява задължителни одити и/или да подписва одитни доклади. По отношение термина „изпълнява задължителни одити“ това може да се тълкува като ограничаване само на правото на отговорния съдружник или в зависимост от тежестта, забрана на одитора да участва във всякакви одитни дейности, като участие в одитния екип.**

Терминът „изпълнение на задължителни одити“ трябва да се тълкува като забрана одиторът да участва във всякакви дейности, свързани със задължителния одит, вкл. и като участие в одитния екип. Лишаването от правото на отговорния съдружник да подписва одиторски доклади е предвидено в последната част на точка „с“ – „подписване на одиторските доклади“.

**4. Регламентът дава ли право на компетентния орган да предприема административни мерки и да налага санкции съгласно Глава 7 на Директива 2006/43/ЕО по отношение на одитираните ПОИ, свързаните с тях лица и свързани трети страни?**

Компетентните органи трябва да имат правомощието да предприемат административни мерки и да налагат наказания съгласно чл. 30а от Директива 2006/43/ЕО по отношение на одитираните ПОИ, техните свързани лица и свързаните трети страни. Член 30а, както и другите разпоредби, съдържащи се в Глава 7 на директивата, трябва да са транспонирани от страните членки в националните законодателства.

**5. Съгласно точки (с) и (е) от параграф 1 на чл. 30а от директивата, компетентните органи трябва да имат правомощието да налагат временна забрана от „3 години“? Това минималният или максималният период, който страната членка може да наложи като временна забрана?**

Периодът от 3 години е минимален период, който може да бъде удължен, тъй като параграф 3 на чл. 30а разрешава налагането на допълнителни изисквания в тази връзка. Следователно страните членки може да предвидят възможност за компетентния орган да налага временно отнемане по-дълго от 3 години или постоянно отнемане на лиценза.

**6. По отношение на публикуването на наказанията, чл. 30в, параграф 2 с) от директивата предвижда възможност за публикуването на тези наказания на анонимна база, когато публикуването ще причини непропорционална вреда на институциите или лицата. Какво трябва да се разбира под „ще причини непропорционална вреда на въвлечените лица“?**

Основен принцип на правото е, че изключенията следва да бъдат тълкувани стриктно. Публикуването на наказанията има за цел загуба на репутация, което може да бъде възприето от одиторите като непропорционална вреда и следователно да имат претенции за публикацията на анонимна база във всички случаи. Компетентният орган следва да оцени всеки конкретен случай, сравнявайки тежестта на нарушението и вредата, която публикацията може да причини на лицето, като определи дали публикуването на санкцията ще бъде публично или не. Потенциалният колапс на одиторската фирма може да бъде разглеждано като причиняващо непропорционална вреда.

**7. Съгласно чл. 30f (2) от директивата „компетентните органи незабавно информират ЕОЦКП за всички временни забрани, посочени в член 30а, параграф 1, букви в) и д).“ Кога това задължение е изпълнено? Когато санкциите са публикувани или когато всички права за обжалване са изчерпани или са изтекли по отношение на тези санкции?**

Директивата изисква страните членки да комуникират в кратък срок тези временни забрани с цел да позволят на компетентните органи на други държави членки да бъдат информирани, че дадени регистрирани одитори/одиторски фирми, които могат да предоставят услуги и в техните юрисдикции,

са обект на наказания в друга държава членка. Има специфични разпоредби в националното право, които препятстват компетентните органи от комуникиране на тези санкции преди правото на обжалване да бъде изчерпано, в този случай ЕОЦКП трябва да бъде информиран в кратък срок след вземане на решението.

**8. Правилно ли е да се приеме, че чл. 30а, параграф 3 от Директива 2014/56/ЕС забранява различни санкции да бъдат налагани едновременно на същия одитор или одиторско дружество?**

Директивата предвижда компетентните органи да налагат различни типове санкции на регистрирани одитори и одиторски дружества в случай на нарушение на разпоредбите. Няма забрана съгласно директивата различни санкции да бъдат налагани на едно лице. По отношение на санкциите, изброени в чл. 30а, пар. 1 те могат да бъдат налагани от компетентния орган, като разпореждането по чл. 30, пар. 1, б. „а“ може да бъде адресирано до конкретния нарушител и да не бъде правено публично. Има една мярка, която е необходимо да бъде направена публична по чл. 30, пар. 1, б. „б“ „публично изявление, в което се посочва отговорното лице и естеството на нарушението“. Страната членка решава по какъв начин да направи тази мярка публична. В допълнение чл. 30в определя механизъм за публикуване на санкциите и мерките, тази информация трябва да бъде публично известна. В този случай директивата определя начина на публикуване от компетентния орган като място „на официалния уебсайт“.

Изброяването на мерките в чл. 30а, пар. 1 не е изчерпателно.

**9. Регламентът дава ли право на компетентния орган да прилага административни мерки и да налага санкции съгласно Глава 7 на Директива 2006/43/ЕО по отношение на одитираните ПОИ, свързаните с тях лица и свързани трети страни?**

Член 23, пар. 2 задължава страните членки да осигурят на компетентните органи поне правомощията, изброени в чл. 23, пар. 3. Тези правомощия ще бъдат упражнявани в общия контекст на санкционната система, създадена съгласно Глава 7 от директивата, която трябва да бъде транспонирана от страните членки в техните национални законодателства. Следователно компетентните органи ще имат правомощието да прилагат административни мерки и да налагат санкции съгласно чл. 30а от Директива 2006/43/ЕО на всяко физическо или юридическо лице, което е нарушило регламента или разпоредбите, които са транспонирани от директивата, включително и не само одитираните ПОИ, но също така и трети страни. Фактът, че компетентният орган има право да упражнява санкционни правомощия по отношение и на трети страни, а не само по отношение на регистрирани одитори и одиторски фирми, не разрешава упражняването на такива правомощия в юрисдикцията на друга страна членка.

**10. Всички членове на Глава 7 от директивата ли следва да се прилагат само към регистрираните одитори и одиторски фирми или те ще се прилагат към всяка на страна съгласно разпоредбите на директивата или регламента? Например чл. 30 а (1) (a), (b) и (f) са тези административни мерки и санкции, които се предвижда да се прилагат към всички страни, които са отговорни по законодателството, но които са нарушили някои от разпоредбите на законодателството?**

Тази разпоредба не е изменена в контекста на реформата. Въпреки това, обхватът на системата за разследвания и санкции е разширен, видно от чл. 30а, пар. 1, със задължението страните членки да упълномощат компетентните органи да налагат комплекс от мерки и санкции „за нарушения на разпоредбите на тази Директива и, когато е приложимо Регламент № 537/2014“ (чл. 30а, пар. 1, б. „е“ се отнася до санкциите, които могат да бъдат наложени на членовете на административния или на управленския орган на ПОИ). Член 30 (2) определя, че страните членки трябва да предвидят възможността компетентните органи да налагат санкции на регистрирани одитори и одиторски фирми, когато те са нарушили правната рамка. Като резултат, препратката към „физическо“ и „юридическо лице“ се отнася не само до „регистрирани одитори“ и „одиторски фирми“, но също така и до всяко лице, което с действие или бездействие е нарушило горепосочените разпоредби. Следователно компетентният орган трябва да бъде овластен по силата на националната правна рамка да разследва и налага санкция на трето лице, което е нарушило регламента или транспонираните разпоредби от директивата.

**11. Декларацията, че одитният доклад не е в съответствие с изискванията на чл. 28 от директивата (или, когато е приложимо, чл. 10 от регламента), трябва да бъде издадена одитора или от компетентния орган?**

Декларацията, че одитният доклад не е в съответствие с правните изисквания се издава от компетентния орган (или от други органи в съответствие с чл. 30а, пар. 2 от директивата).

**12. Съгласно чл. 30а от директивата компетентните органи имат правомощие да налагат административни мерки и санкции, определени в този член. Въпреки това този член не предвижда кои от тях са административни мерки и кои са санкции. Член 30в определя, че компетентните органи ще публикуват на техния официален уебсайт поне наложените административни санкции за нарушение на разпоредбите на директивата и регламента. За тази цел е полезно да се знае съгласно чл. 30а кои са административни мерки и кои са санкции.**

Има няколко разлики в режимите за принудително изпълнение в страните членки. Разликата между мерки и санкции не е уредена на ниво ЕС, следователно всяка страна членка организира санкционния си режим, предвиждайки административни мерки или санкции, или и двете. Въпреки препратката към „административна санкция“ в чл. 30в, пар. 1, заглавието на члена е „Публикуване на санкции и мерки“, като по този начин целта е да се обхване публикуването на санкциите/мерките съгласно чл. 30в, независимо дали на национално ниво същите са определени като санкции или мерки. Вторият подпараграф на чл. 30в, пар. 3 също се отнася за публикуване на „санкции и мерки“.

## V. Надзор и регулация

**1. Какво е правното значение на думите „или органи“ от текста на чл. 32, параграф 4б от директивата?**

Директива 2006/43/ЕО изисква страните членки да организират „система за публичен надзор“ така, че да има ясно препращане към „компетентните органи“, които принципно ще са отговорни за публичния надзор. Акцентът е върху „компетентния орган“, а не върху „професионалните органи“. Страните членки е необходимо да определят компетентен орган, който да е отговорен за публичния надзор. Те могат да определят един или повече органи, които да изпълняват задачите, предвидени в директивата, но е необходимо да определят само един орган, който да носи крайната отговорност за тези задачи. Професионалните органи може да продължат да изпълняват определени задачи, с изключение на случаите, когато делегирането на определени задачи от компетентния орган на професионалния орган е забранено съгласно регламента. Страните членки може да разрешат делегиране на определени задачи, но не могат да определят професионалния орган като носещ крайната отговорност за изпълнение на тези задачи.

**2. Какво включва понятието „крайна отговорност“? Как компетентният орган може да носи крайната отговорност, когато задачите са делегирани? Ако е налице делегация на утвърждаването на одиторите на друг орган, възможността за подаване на жалба пред компетентния орган удовлетворява ли критерия?**

Делегирането на задачите, споменати в чл. 32 (4), не се отразява на крайната отговорност на компетентния орган и не ограничава възможността на компетентния орган да осъществява надзор над делегираната дейност. Крайната отговорност в този контекст означава, че компетентният орган ще бъде изцяло отговорен за всичко, което е в неговата компетентност, вкл. за задачите, които страната членка е решила да делегира на трети лица (няма да е възможно да се ограничи отговорността в случай на неизпълнение/бездействие на третите лица). Компетентният орган ще бъде страната, срещу която заинтересовано лице ще може да предприеме правно действие, ако задача, във връзка с която е това действие, е била делегирана на друг орган, като професионалния орган на одиторите.

Възможността за подаване на жалба пред компетентния орган може да бъде един от факторите, които да удовлетворят критерия за крайната отговорност.

**3. Разяснения по следните въпроси:**

**3.1. Съгласно чл. 32 (1) от директивата под „компетентен орган“ се разбира определянето само на един компетентен орган ли?**

**3.2. Съгласно чл. 32 (3) от директивата за страната членка е налице възможност компетентния орган да ангажира практики или изискването на директивата е, че всички компетентни органи имат такава възможност да ангажират практики?**

**3.3. Съгласно чл. 32 (3) от директивата „ангажираните практики“ включва ли персонала/служителите на компетентния орган? Как тази разпоредба влияе на наемането от компетентния орган на лице, което е било практикуващ през последните 3 години:**

– ако на професионалните органи е разрешено да бъдат компетентен орган за целите на този член, те могат ли да делегират някои от тези задачи на други органи съгласно чл. 32 (4b);



**– ако на професионалните органи не е разрешено да бъдат компетентен орган за целите на този член, те могат ли да бъдат органи, на които компетентните органи могат да делегират някои от тези задачи съгласно чл. 32 (4b) от директивата?**

Основен принцип на одитната реформа по отношение на надзора е страната членка да определи един компетентен орган, който ще носи крайната отговорност за надзора над регистрираните одитори и одиторските фирми.

Страните членки трябва да осигурят на компетентните органи възможността да ангажират практики при условията, определени в този параграф.

Ангажирайки практики или експерти за специфична задача не е същото, като компетентния орган да е наел такива. Практиците не могат да бъдат включени в процеса на вземане на решение от компетентния орган.

Професионалните органи не могат да бъдат определени като компетентен орган за целите на директивата. Въпреки това, съгласно чл. 32 (4b) компетентните органи могат да делегират задачи на тези професионални органи.

**4. Във фразата на параграф 4а от чл. 32 на директивата „задачите, предвидени в тази директива“ трябва ли да се разбират като задачи, свързани с публичния надзор, и задачите, свързани с придобиването на правоспособност и регистрацията на регистрирани одитори и одиторски фирми, приемането на стандарти за професионална етика, вътрешен контрол за качество, професионално обучение, системи за осигуряване на качество, както и разследващи и дисциплинарни системи?**

Препратката към „задачи, предвидени съгласно тази директива“ покрива не само задачите, свързани с публичния надзор съгласно чл. 32 от директивата, но също така и задачите, свързани с придобиването на правоспособност и регистрацията на регистрирани одитори и одиторски фирми, приемането на стандарти за професионална етика, вътрешен контрол за качество, професионално обучение, системи за осигуряване на качество, както и разследващи и дисциплинарни системи.

**5. Когато страната членка е определила компетентен орган, който е отговорен за публичния надзор, като компетентен орган, който ще изпълнява всички задачи, предвидени в директивата, може ли този орган да делегира някои от тези задължения на друг орган или професионален орган, когато това делегиране е изрично уредено в законодателството?**

Страните членки трябва да предвидят възможност за компетентните органи да делегират някои от задачите в съответствие с директивата. Това трябва да бъде уредено в националното законодателство и всички изисквания на директивата и регламента трябва да бъдат спазени.

**6. Може ли експерти, действащи като инспектори, да бъдат действащи одитори или не? Съгласно текста на чл. 32, параграф 3 от директивата експертите могат да бъдат практикуващи одитори. Въпреки това, съгласно параграф 5 експертите трябва ли да се съобразяват с изискванията, включени в този параграф и следователно не могат да бъдат практикуващи одитори?**

Съгласно чл. 26 (5) (б) от регламента инспекторите, назначени от компетентния орган, не могат да бъдат практикуващи одитори, но въпреки това съгласно чл. 32 от директивата компетентният орган има възможност да наеме експерти с цел подпомагане инспекционната дейност. Тези експерти, ако са действащи одитори, трябва да притежават специфични експертни знания за финансовите пазари, финансовите отчети, одит или други области, които са релевантни към обхвата на съответните проверки, както и да не съществува конфликт на интереси между експертите и проверявания регистриран одитор или одиторско дружество.

**7. В коя страна членка одиторът ще бъде предмет на надзор, когато одиторът е регистриран в няколко страни членки. Първата приемаща страна членка? Всяка приемаща страна членка? Например, в случай че одитор или одиторска фирма от трета страна е за първи път регистриран в страна членка А и след това в страна членка В, той или тя ще е предмет на системите за контрол на качеството на страна членка А и страна членка В или само на страна членка А? Той или тя ще е предмет на системите за разследвания и санкции в страна членка В или само в страна членка А?**

Одиторът или одиторската фирма трябва да са предмет на системата за контрол на качеството само в една страна членка и другите страни членки да разчитат на този преглед. Въпреки това по отношение на системата за разследвания и санкции, всяка страна членка трябва да има избор одиторът или одиторската фирма да бъдат предмет на нейната система за разследвания и санкции, по

отношение на одиторската работа, свързана с предприятия, чиито акции се търгуват на борсата в тази страна членка.

**8. Съгласно чл. 24, пар. 2 от регламента всяко изпълнение на задачите от други власти или органи трябва бъде предмет на изрично делегиране от компетентния орган. Изискването за изрично делегиране на задачи включва и такива, посочени в член 24, пар. 1.**

Съгласно чл. 24, пар. 1 от регламента, страната членка може да делегира определени задачи, с изключение на изброените по б. „а“ и „в“ от този параграф. Същевременно, страните членки могат да разрешат на компетентния орган да делегира някои от тези задачи. Член 24, пар. 2 се отнася до случай, когато страната членка е оправомощила компетентния орган с възможността да делегира свои задачи на други власти или органи, определени или оправомощени по силата на закона да изпълняват тези задачи. Ако страна членка е делегирала определени задачи директно на орган или власт, различни от компетентния орган, в този случай не е необходима изрична делегация. Въпреки това, в тези случаи страната членка ще е необходимо да се съобрази с изискванията на чл. 32, пар. 4б от директивата (определяне на делегираните задачи и условията, при които те ще бъдат изпълнявани).

**9. Член 21 от регламента включва условията по отношение независимостта на компетентните органи. Член 24 разрешава да бъдат делегирани задачи на определени органи. В случаите, когато задача е била делегирана, независимо дали от страната членка или от компетентния орган, изисква ли се от органа, на който е делегирано, да се съобразява със същите изисквания за независимост? Всички ли ограничения и изисквания, приложими към компетентните органи, определени в директивата и регламента, автоматично се прилагат към органите, на които са делегирани задачи, включително когато делегациите са от страната членка или индиректно от компетентния орган?**

В случаите, когато задачите са делегирани на друг орган, този орган трябва да „бъде организиран по начин, че да се избегне конфликта на интереси“, съгласно член 32, пар. 4б от директивата и чл. 24, пар. 3 от регламента.

**10. Глава 2 на регламента съдържа разпоредби, отнасящи се до инспекции за контрол на качеството на регистрирани одитори и одиторски дружества на ПОИ. В случай, когато тези регистрирани одитори или одиторски дружества извършват одити едновременно на ПОИ и на дружества, които не са ПОИ, делегациите, забранени в чл. 24, пар. 1 от регламента включват работата за дружествата, които не са на ПОИ, на тези одитори, които изпълняват одит и на ПОИ?**

Това, че регистрираният одитор или одиторско дружество изпълнява одити едновременно на ПОИ и на дружества, които не са ПОИ, не променя принципа, че системата за контрол на качеството не може да бъде делегирана. В случая, ако одиторското дружество одитира ПОИ, оценката на изградената система за вътрешен контрол (чл. 26, пар. 6 а) не може да бъде делегирана, независимо от факта, че одиторското дружество одитира и дружества, които не са ПОИ.

**11. Какво означава „препращане от друг орган“ по отношение на започването на разследвания. Това например включва ли препращания от компетентните органи или от други органи в други страни членки?**

Член 24, пар. 1 определя задачите, които не могат да бъдат делегирани. Основното е системата за контрол на качеството, както и разследванията във връзка с това и всякакви санкции/мерки, налагани в резултат на инспекциите. Разследванията не могат да бъдат делегирани дори и в случаите, когато са стартирани по инициатива на друг орган.

„Орган“ е термин, който обхваща не само всеки орган от страната членка, но и компетентните органи от други страни членки.

**12. Може ли страната членка да реши да делегира системата за контрол на качеството на одитори на дружества, които не са ПОИ, на други органи (например професионалната организация на одиторите)?**

Страните членки може да делегират или упълномощят компетентния орган да делегира някои задачи, несвързани с ПОИ, на друга институция или органи – на професионалния орган например, но не и системите за гарантиране на качеството и за разследванията и санкциите. Институцията или органът трябва да бъдат организирани по начин, че да се избегне конфликта на интереси.

**13. Професионалните органи могат да продължат да бъдат включени при изпълнението на определени задачи, с изключение на случаите, когато делегирането на определени задачи от компетентния орган на професионалния орган е забранено съгласно регламента и практиците и експертите няма да бъдат включени в процеса на вземане на решение от компетентния орган (както е определено вчл. 32, пар. 3 от директивата). Може ли практиците да бъдат включени в процеса на вземане на решения от други органи, на които задачите са били делегирани от страна членка (делегиран от държавата членка съгласно директивата не съгласно регламента)?**

Практиците и експертите могат да бъдат включени, но това включване не трябва да нарушава изискването да има такава организация, с която се избягва конфликта на интереси. Във всеки случай компетентният орган, който е независим, носи крайната отговорност за системата на надзора над одиторите.

**14. За целите на чл. 32 от директивата, надзорът над регистрираните одитори и одиторски дружества от системата за публичен надзор предвижда надзор над всички дейности, изпълнени от регистрирания одитор или одиторските фирми (задължителни одити и други, свързани с одита дейности) или стриктно е ограничено до задължителните одити?**

Европейската правна рамка е приложима и за случаите на неодитни услуги, предоставени от регистрираните одитори на ПОИ или на компании от групата на ПОИ. Още повече системата за контролата за контрол на качеството предполага да бъде взета предвид цялата дейност на одиторската фирма, а не само предоставянето на одиторски услуги. С цел да осигури, че прегледът за контрол на качеството на регистрирания одитор или одиторската фирма е изпълнен в съответствие с изискванията, е необходимо да бъдат взети предвид всички дейности, изпълнени от регистрирания одитор или одиторската фирма, а не само тези от регистрираните одитори.

**15. Съгласно чл. 24, пар. 1, б. „а“ и чл. 26 от регламента страните членки не могат да делегират, нито да разрешат на компетентния орган да делегира „системата за гарантиране на качеството“. Въпреки това, възможно ли е да се делегира изпълнението на контрол на професионалния орган, ако системата и организацията на контрола са отговорност на компетентния орган?**

Такава делегация не е възможна съгласно новите правила. Делегирането на изпълнението на контрола, като се запазва отговорността за системата и нейната организация, ще доведе до същия резултат като активната делегация. Това не е разрешено съгласно регламента – с оглед системата за гарантиране на качеството на одиторите, които одитират ПОИ.

**16. Може ли професионалният орган да бъде определен като компетентен орган съгласно регламента и за надзор над одиторските услуги на регистрираните одитори, с изключение на задължителните одити, или това ще е в противоречие с чл. 32 от директивата, съгласно който в системата за публичен надзор се определя един компетентен орган, който е отговорен за публичния надзор? Ако професионалният орган не може да бъде компетентен орган за такива услуги, може ли органът за публичен надзор, като едноличен компетентен орган в областта на публичния надзор над одиторите и одиторските фирми, да делегира на професионалния орган надзора над одиторски услуги, с изключение на задължителните одити (запазвайки крайната отговорност с оглед надзора на регистрираните одитори и одиторски фирми, предоставящи такива услуги)?**

Делегирането на задачи на национално ниво не може да е в противолечие с европейските правила. Системата за гарантиране на качеството предвижда да се вземе предвид целия живот/дейност на одиторската фирма и не само предоставянето на услуги по задължителен одит. Делегирането на някои задачи на професионалния орган е възможно, но трябва да е налице гаранция, че такава делегация няма да застраши ефективността на системата за публичен надзор.

**17. Дефиницията на „съответен опит в областта на задължителния одит и финансовото отчитане“.**

„Съответен опит“ е отворено понятие, което разрешава на страните членки да дефинират в своите национални правни рамки, ако желаят, какво ще разбират под „съответен“. Трябва да се има предвид, че съответният опит се изисква в контекста на изпълнение на прегледи за гарантиране на качеството.

## **VI. Назначаване и освобождаване на регистриран одитор или одиторско дружество**

**1. Как ще се изпълнят изискванията на чл. 16 от регламента, ако само един одитор или одиторско дружество са се явили за осъществяване на задължителен одит на предприятието? Как ще се изпълни това изискване и задължението за ротация, когато единственият регистриран одитор, който може да бъде назначен като нов одитор е този, който е предоставял неодиторски услуги на предприятието, нарушавайки правилата за независимост и самопреглед?**

Ако възникне такава ситуация одиторският комитет трябва да потърси алтернативни кандидати на пазара и да се свърже с тях директно. В този случай одиторският комитет е задължен да представи препоръка, съдържаща най-малко два варианта за избор и ще показва ясно предпочитание за един от тях. В изключителни случаи, когато въпреки направеното проучване и контакти, е невъзможно да се осигури повече от един кандидат, одиторският комитет трябва да покаже, че е изпълнил задължението си съгласно чл. 16 и че е положил достатъчно усилия да намери и друг кандидат. С оглед постигане на съответствие между тази разпоредба и тези, свързани със списъка на забранените неодиторски услуги, одиторският комитет трябва да осигури изпълнение на тръжната процедура по начин, че да се избегне резултат, който ще бъде в противоречие с разпоредбите на регламента.

**2. Може ли отговорностите на одитния комитет за избора на задължителни одитори да бъдат делегирани на друг комитет със съгласието на надзорния орган? Одитният комитет ли има изключителното право да предложи задължителни одитори на административния орган?**

Регламентът определя, че одитният комитет е отговорен за процедурата по избор на задължителен одитор или одиторско дружество. Само когато се прилага чл. 37, пар. 2 от директивата, назначаването на задължителни одитори или одиторски дружества може да бъде направено без участието на одитния комитет. Съгласно чл. 37, пар. 2 от директивата, страните членки може да разрешат алтернативни системи или условия за избора на задължителен одитор или одиторско дружество, като се предвижда те да бъдат организирани по този начин, че да се осигури независимост на задължителния одитор или одиторско дружество от изпълнителните членове на административния орган или от управителния орган на одитираното дружество. Още повече, член 16, пар. 8 от регламента определя възможността за страните членки да разрешат назначен комитет да изпълнява функциите на одитен комитет, като процедурата по избор да е такава, че да показва, че са спазени изискванията.

**3. Какво е значението и ефектите на разпоредбата, изискваща процедурата по избор да не препятства фирма „която е получила не по-малко от 15% от общия размер на одиторските възнаграждения от ПОИ в страната членка за предходната календарна година? Означава ли това, че:**

– се изисква ПОИ да разреши на недискриминационна основа всички регистрирани одитори в регистъра на съответната държава членка да могат да кандидатстват за ангажимент за задължителен одит; или

– ПОИ е свободно да ограничи процеса на избор до малко регистрирани одитори или одиторски дружества като избере същите на базата на критерий, който не е изцяло измерим характер?

Целта на изискването не е да ограничи свободата на ПОИ да покани одиторски дружества да участват в тръжните процедури, а напротив – да отвори пазара за средните и малките одиторски дружества. ПОИ не трябва да ограничава процеса на избор на малко регистрирани одитори или одиторски дружества, определени на базата на критерий, който няма измерим характер. Въпреки това, в зависимост от конкретното ПОИ/група критерият, който няма измерим характер може да е от съществено значение. Това изискване не налага на ПОИ задължението за активен подход по отношение на малките одиторски дружества. Това означава, че всички изисквания, наложени от ПОИ в процеса на избор, не могат да бъдат ограничение за малките и средните одиторски дружества.

**4. Член 16, пар. 3, подпараграф 3 от регламента определя, че „компетентният орган ще използва информацията, предоставена от регистрираните одитори и одиторски фирми по силата на чл. 14, за да направи необходимите изчисления“. Кои са „необходимите изчисления“?**

Компетентният орган трябва да изчисли кои регистрирани одитори и одиторски фирми са получили одиторски възнаграждения от ПОИ, които са по-малко от 15% от техните приходи. За тази цел компетентният орган ще използва информацията за приходите от задължителни одити, предоставена на компетентния орган от регистрирания одитор или одиторска фирма съгласно чл. 14.

Всички регистрирани одитори и одиторски дружества, които одитират ПОИ, предоставят тази информация на компетентния орган, сумата на приходите, както е предвидено в б. „а” на чл. 14, която кореспондира с общия размер на възнагражденията за одити на ПОИ, получени през определена година в страна членка. На базата на тази информация компетентният орган може да пресметне дяла на всеки одитор и одиторско дружество на пазара на одиторски възнаграждения за одит на ПОИ. Тази информация следва да бъде организирана на базата на предходната календарна година съгласно чл. 16, пар. 3, б. „а”.

**5. Член 14 от регламента налага на одиторите задължението да предоставят годишно на компетентния орган списък на одитираните ПОИ и данни за получените от тях приходи, разделяйки тези приходи в три категории. Съгласно чл. 16, пар. 3, последен подпараграф, тази информация ще бъде използвана от компетентния орган при изчисленията за целите на чл. 16, пар. 3, б. „а”. Може ли компетентният орган да поиска допълнителна информация, освен изискуемата по чл. 14, с цел да улесни пресмятанията?**

Съгласно чл. 23, пар. 2 и пар. 3 от регламента компетентните органи имат няколко правомощия, включително правомощието за достъп до данни, свързани със задължителния одит или други документи, които се държат от регистрираните одитори или одиторските фирми във всяка форма, която е подходяща за изпълнение на техните задачи (б. „а” от чл. 23, пар. 3) и правомощието да придобиват информация, свързана със задължителния одит от всяко лице (б. „б” от чл. 23, пар. 3). Следователно регламентът разрешава компетентните органи да поискат допълнителна информация освен тази, определена в чл. 14. Член 23, пар. 3 е разпоредба, която е адресирана до страните членки, следователно може да бъдат доразвити правомощията на компетентните органи на национално ниво.

**6. Член 16, пар. 3, трети подпараграф от регламента определя, че за целите на буква а) от първа алинея компетентният орган, посочен в член 20, параграф 1, публикува списък на съответните задължителни одитори и одиторски дружества, които се актуализира ежегодно. Компетентният орган ще използва информацията, предоставена от регистрираните одитори и от одиторските дружества по силата на чл. 14, за да направят необходимите изчисления. Предвидено ли е в чл. 14, че приходите са за предходната финансова година?**

Списъкът в чл. 16, пар. 3 трети подпараграф е публичен за целите на „б.”а” от първия подпараграф”, който препраща към „предходна календарна година”. Следователно, компетентният орган трябва, ако е необходимо, да поиска допълнителна информация, за да осигури, че списъкът ще вземе предвид данните за календарната година като относим период за препратката.

## **VII. Мониторинг на пазара**

**1. По какъв начин компетентният орган ще наблюдава ефективността на одитните комитети?**

Съгласно новата правна рамка ролята и компетентността на одитния комитет е разширена. Съгласно чл. 27 от регламента страните членки трябва да осигурят, че компетентните органи ще наблюдават изпълнението на одитните комитети и това, че те ще използват пълния потенциал на новите компетентности, които имат съгласно регламента и директивата. Новите правила не съдържат изричен критерий за оценка на изпълнението на одитните комитети. Въпреки това те определят задачи, които одитният комитет се очаква да изпълнява (тези изброени в чл. 39, пар. 6 от директивата). Това може да се използва като база за оценка на изпълнението на одитните комитети.

**2. При оценката на изпълнението на одитните комитети съгласно чл. 27, пар. 1, б. „в” от регламента какви правомощия могат да бъдат използвани? Кое от задълженията на одитния комитет следва да бъде оценено във връзка с мониторинга на пазара? Как изпълнението на одитните комитети следва да бъде оценено?**

Задълженията на одитния комитет, които следва да бъдат оценявани от компетентния орган, са определени в директивата и в регламента. Страните членки са длъжни да осигурят на компетентните органи всички надзорни и разследващи правомощия, които са необходими за изпълнение на техните функции с разпоредбите на чл. 23. Страните членки трябва да осигурят правомощия на компетентните органи да оценят изпълнението на одитните комитети.

**3. Какво действие следва да се приеме от компетентните органи ако изпълнението на одитните комитети, оценено съгласно чл. 27, пар. 1, б. „в” от регламента, е незадоволително??**

Необходимо е компетентният орган да развие критерии за оценка дали изпълнението е задоволително. В случаите, когато изпълнението е незадоволително, действието, което може да се предприеме на национално ниво от компетентните органи, са санкции.

### **VIII. Одитен доклад**

**1. Препратката в чл. 28, пар. 2, б. „е“ от директивата „одиторският доклад се изготвя в писмен вид и съдържа констатация на всякаква съществена несигурност, свързана със събития или условия, които могат да породят сериозни съмнения относно способността на предприятието да продължи дейността си като действащо предприятие“ трябва да бъде разбрана в съответствие с МОС 570 и 705, или е необходимо да се констатира изрично в зависимост от случая, че няма несигурности или да се препрати към идентифицираните несигурности?**

Съгласно чл. 28 от директивата страните членки трябва да осигурят, че регистрираните одитори и одиторски фирми са длъжни да докладват за съществените несигурности – ако няма съществени несигурности, одиторският доклад няма да съдържа констатация за тях. Въпреки това страните членки не могат, транспонирайки тази разпоредба, да препятстват регистрираните одитори и одиторски фирми от включването на такава констатация (липсата на съществени несигурности), ако те желаят да направят това. Като резултат, страните членки не може да транспонират директивата в смисъл да ограничат регистрираните одитори и одиторските дружества от възможността да докладват за липса на съществени несигурности.

**2. Обхватът на чл. 25а от директивата изключва осигуряването на бъдещата жизнеспособност на одитираното предприятие, което е в противовес с изискуемата констатация в одитния доклад съгласно чл. 28, пар. 2, б. „е“?**

Двете разпоредби не си противоречат, тъй като имат различен обхват. Член 25а се отнася до областта на задължителния одит и изключва възможността за гарантиране на жизнеспособността на одитираното дружество – „без да се засягат изискванията за докладване, предвидени в член 28“, както изрично е предвидено в самата разпоредба. Член 28, пар. 2, б. „е“ изиска регистрираният одитор да предостави публично информация относно несигурности, идентифицирани по време на задължителния одит, които ще окажат влияние върху действащото предприятие. Разкриването на такива събития е отговорност на ръководството на дружеството. Регистрираният одитор или одиторско дружество не изготвят констатация за жизнеспособността на дружеството – те просто посочват съществуващите рискове за жизнеспособността.

**3. Последното изречение на чл. 28, пар. 5 от директивата препраща към възможността за комбиниране на одиторските доклади при обстоятелствата, описани там. Това означава ли, че годишните финансови отчети на дружеството майка и консолидираните финансови отчети на групата трябва да бъдат одитирани поотделно и само докладите могат да бъдат комбинирани или е допустимо един доклад като резултат от одита, с който одиторът заверява финансовите отчети на дружеството майка и консолидираните финансови отчети на групата?**

Последното изречение на чл. 28, пар. 5 се отнася само до одитните доклади – годишните финансови отчети трябва да бъдат одитирани поотделно. В този случай дружеството майка трябва да приеме годишния доклад отделно от консолидираните финансови отчети. Въпреки това, когато дружеството майка е холдинг, на чието ниво се извършва консолидацията, тези годишни индивидуални финансови отчети много често са прикрепени към консолидираните финансови отчети. Въпреки това те са самостоятелни и всеки от тях трябва да бъде одитиран. Само одитните доклади могат да бъдат комбинирани – представени в един документ – по практически съображения.

**4. С оглед потвърждаване съответствието на доклада за дейността с финансовите отчети, някои дружества майки могат да решат да не издават индивидуален годишен доклад за дейността, ако информацията е включена в консолидирания годишен доклад. В този случай съответствието на финансовите отчети и консолидираните финансови отчети може да бъде потвърдено с консолидиран годишен доклад и съответно един одитен доклад?**

Член 29, пар. 3 от Директива 2013/34/ЕС предвижда „Когато наред с доклада за дейността се изисква и консолидиран доклад за дейността, двата доклада могат да бъдат представени като един доклад.“ В тези случаи одиторът трябва да провери консолидираните финансови отчети и консолидирания доклад за дейността, както и индивидуалните отчети и (консолидирания, индивидуалния) доклад за дейността. Въпреки това проверката на съответствието на индивидуалните

финансови отчети с доклада за дейността е различна от проверката за съответствието на консолидираните финансови отчети с доклада за дейността – нормално двата одиторски доклада, които са в резултат от тези дейности, могат да бъдат комбинирани – представени в един документ при обстоятелствата, предвидени в чл. 28, пар. 5 от директивата.

**5. Одиторите трябва в подкрепа на одиторското мнение да представят описание на най-важните оценени рискове, свързани със съществени несъответствия, включително оценени рискове, свързани със съществени несъответствия поради измама. Какво означава „най-важните оценени рискове“? Подобна дума е използвана в МОС 701 за идентифициране на ключовите за одита въпроси (области с по-висок оценен риск от съществено несъответствие или съществени рискове). Може ли изразите от чл. 10 от регламента и МОС 701, параграф 9, б. „а“ да бъдат приемани като еквивалентни?**

Одитът се извършва в съответствие с МОС и те са полезен елемент при интерпретацията. Въпреки че новоприетият МОС 701 се отнася до ключовите въпроси на одита, двете концепции не си съвпадат напълно. Въпреки това, МОС 315 се отнася до рисковете от съществени несъответствия, което може да допринесе до правилното прилагане на чл. 10, пар. 2, б. „в“, параграф едно от регламента в практиката на регистрираните одитори и одиторските дружества.

**6. Какво означава „включително оценени рискове, свързани със съществени несъответствия поради измама“? Рисковете от измама трябва да бъдат докладвани само ако са включени в „най-важните оценени рискове“ ли?**

Одиторът е задължен да докладва „най-важните оценени рискове“. Оценените рискове от измама са тези, включени в тази категория. Това е минималното съдържание; регистрираните одитори и одиторски дружества не са пречатвани от докладване на оценени рискове от измами, дори същите да не са „съществени“.

**7. Одиторите са задължени за „разясняване на степента, до която задължителният одит е бил счетен за способен да открие нередности, включително измами“. В тази връзка, задължени ли са одиторите да предоставят информация за изпълнените от тях процедури за разкриване на нередности? Това ще бъде твърде детайлна и сложна констатация. Какво е предполагаемото съдържание на това изискване? Има ли полезна препратка към МОС?**

Тази разпоредба определя изцяло ново изискване, целящо да намали т.нар. „очаквана празнина“. Правните текстове не налагат стандартен език с оглед приложението и едва след осъществяване на реформата ще може да се оцени как професията изпълнява това ново задължение. Целта на това ново изискване е да даде публичност на ролята на одитора с оглед разкриването на измама. Регистрираните одитори и одиторски дружества имат възможност на пълна преценка как да изпълнят това свое задължение – единият начин е чрез извършване на проверки и тестове по време на самия одит.

**8. Директивата и регламентът ще се прилагат едновременно от 17 юни 2016 г. Означава ли, че първите одиторски доклади, към които ще се прилагат новите изисквания са свързани с финансовите години, приключващи на 17 юни 2016 г. и след това?**

Директивата и регламентът ще се прилагат от 17 юни 2016 г. Одиторският доклад отразява работата, извършена през предходната финансова година, новите изисквания ще се прилагат към одитите на финансовите години, започващи на или след 17 юни 2016 г.

## **IX. Други**

**1. Трябва ли регистрираният одитор първо да уведоми дружеството при подозрения, преди да уведоми официален орган? Предварителната информация на дружеството може да се отрази в някои случаи на разследването от правораздавателните органи.**

Системата, уредена в чл. 7, предоставя възможност за по-добро използване на информацията, придобита от регистрирания одитор или одиторското дружество при изпълнение на тяхната работа. Това не пречатства страните членки от налагането на допълнителни задължения на регистрираните одитори и одиторските дружества – да информират за нередности първо компетентните органи и после одитираното предприятие.

**2. Какво трябва да бъде третирано като „нередности“ (освен измамата)?**

Думата „нередности“ се отнася до всяко незаконно действие или бездействие, което е в контекста на задълженията и отговорностите на регистрираните одитори по отношение на одитираното дружество.

**3. Възможно ли е приложението на някои от разпоредбите на регламента към определени неПОИ – разпоредбата на чл. 10 (одитен доклад), чл. 11 (допълнителен доклад до одитния комитет) и чл. 12 (доклад до надзора)?**

Регламентът не се прилага към одити на неПОИ – страните членки имат право да определят конкретни изисквания, които ще се прилагат при изпълнение на задължителните одити на неПОИ, ако те са в съответствие с директивата. Въпреки това, ако една страна членка реши да определи едно дружество като ПОИ, то не може да бъде изключено от режима за ПОИ.

**4. Регламентът предвижда в чл. 10, пар. 2, б. “в“, параграф 1, че одитния доклад ще съдържа описание на най-съществените оценени рискове, свързани със съществени несъответствия поради измама. Какви са необходимите детайли, които се изискват? Достатъчна ли е препратката към тази информация, когато същата се съдържа в приложение?**

Новите правила по отношение на одиторския доклад не предвиждат модел с оглед на начина на представяне на информацията. Страните членки може да определят модел или да оставят това на преценката на регистрирания одитор или одиторското дружество. Когато информацията е в съответствие с изискванията на директивата и регламента, може да има препращане за конкретния случай и към приложение.

**5. Член 8, пар. 2 от регламента определя „прегледът за контрол на качеството на ангажмента за задължителен одит се извършва от лице, проверяващо контрола на качеството на ангажмента (в настоящия член „проверяващия“). Проверяващият е задължителен одитор, който не е включен в извършването на задължителния одит, за който се отнася прегледът за контрол на качеството на ангажмента.“ Когато разпоредбата определя, че проверяващият няма да бъде част от задължителния одит, означава ли това, че те ще подкрепят одиторското мнение, възможно ли е да се прави разлика между „изпълнение на задължителния одит“ и „задължителен одит“? Това е относимо, доколкото чл. 17, пар. 7 от регламента предвижда задължение за ротация на „старшия одиторски персонал“. Вземайки предвид терминологичната разлика между чл. 17, пар. 7 и чл. 8, пар. 2 (който използва израза „включени в изпълнението на задължителния одит“), въпросът е дали чл. 17, пар. 7 ще се прилага към проверяващия?**

Член 8, пар. 2 използва думата „включен“, която е твърде широка като значение. Това означава, че проверяващият трябва да е някой, който не е участвал при изпълнението на одита. Има малка разлика между разпоредбите на чл. 8 и чл. 17, пар. 7 от регламента – проверяващият не е включен в одита и за него не се прилага разпоредбата за ротацията, ето защо той не е необходимо да се ротира. Ротация на проверяващи не се предвижда съгласно регламента, но страните членки могат да въведат изисквания за това на национално ниво.

**6. Параграф 16 от Преамбюла на Директива 2014/56/ЕС за изменение на Директива 2006/43/ЕО предвижда, че компетентните органи могат да налагат административни парични санкции, които имат действително възпиращ характер, в рамките на определен процент от общия годишен оборот през предходната финансова година при юридическите лица и други образувания. Как да се разбира това – определен процент от общия оборот през предходната финансова година от всички изпълнени одитни и неодитни услуги от регистрирания одитор или определен процент от оборота през предходната финансова година само от задължителен одит?**

Паричните санкции трябва да бъдат обвързани с финансовото изпълнение на предприятието, като единствената цел е да се постигне възпиращ ефект, като се спазва принципа на пропорционалността. Следователно, релеванният оборот е общият оборот, независимо как са генерирани приходите.

**7. Член 30а, пар. 1, б. „д“ от директивата се отнася за „член на одиторското дружество“, което означава регистрирани одитори или включва лица с различна биография?**

Член 30а, пар. 1, б. „д“ от директивата трябва да бъде тълкуван в съответствие с другите разпоредби, където „членството в одиторско дружество“ се разбира като член на административен, управителен или надзорен орган на одиторското дружество. Буква „д“ е за „управителен орган на



ПОИ“, което означава съответно и член на управителен (административен или надзорен) орган на одиторско дружество.

**8. Какво означава „не изпълнява функции“ съгласно чл. 30а, пар. 1, б. „д“ от директивата? Някакви определени или всички функции са забранени, дори консултиране, данъчно консултиране?**

Изразът може да бъде тълкуван разширително, забранявайки съответното лице да упражнява всякакви функции, или стеснително, включвайки функциите в административен, управителен или надзорен орган на одиторско дружество. Страните членки имат възможност да транспонират тази разпоредба на национално ниво, възприемайки един от двата подхода.

**9. Защо чл. 30а, пар. 1, б. „д“ от директивата се отнася за членове на административен или управителен орган на ПОИ? Това не трябва ли да е покрито от директивата за прозрачност?**

Директивата изисква страните членки да изградят санкционна система, която да покрива не само нарушения на директивата, но също така и нарушения на регламента, съгласно чл.30а, пар. 1 от директивата. регламентът се прилага не само към регистрираните одитори и одиторските дружества, но и към ПОИ, тъй като членовете на административния или управителния органа ПОИ също могат да извършат нарушения. Няма връзка с директивата за прозрачност, тъй като двата акта уреждат различни материи.

**10. Приложението на забраната съгласно чл. 30а, пар. 1, б. „д“ от директивата може да доведе до ситуация, когато правоотношението с одитор или член на орган на ПОИ е прекратено и той/тя е в невъзможност да упражняват професията си. Това ли означава „административен или надзорен орган“? В счетоводната директива се приема, че това са органи съгласно националното право, като в някои държави членки може да означава съвет на директорите. Членството в орган не е нито професия, нито трудово правоотношение, а по скоро е съвет на професионалисти.**

Санкциите, изброени в чл. 30а, пар. 1 от директивата трябва да бъдат възпиращи и ефективни. В някои случаи прилагането на санкцията, предвидена в чл.30а, пар. 1, б. „д“, ще има сериозен резултат, но това трябва да се има предвид при определяне на конкретната санкция, която да се приложи в конкретния случай. В някои случаи „твърде строгият“ резултат е необходим, за да се осигури ефективност на санкцията.

**11. Член 30а, пар. 1, б. „е“ от директивата е за физически и юридически лица, без да конкретизира случаите, когато членовете на одитираните дружества ще са отговорни за нарушение? Несъответствието с чл. 39, пар. 6 може ли да подведе под отговорност членовете на одитния комитет на одитираното дружество?**

Страните членки имат основна роля при определяне на национално ниво какво ще се счита за нарушение на разпоредбите на директивата. Неизпълнението от страна на одитния комитет на задълженията съгласно чл. 39, пар. 6 може да бъде основание за налагане на санкция. Друг пример може да бъде нарушението на чл. 16, пар. 6 от регламента, въвеждащ забрана на клаузите „Само за ...“.

**12. Когато се извършва инспекция за контрол на качеството на одиторско дружество, което изпълнява одити на ПОИ и на неПОИ, трябва ли да се извърши преглед на работата на всички индивидуални регистрирани одитори, които работят за одиторското дружество? Всички ли одитори, които изпълняват одити на ПОИ трябва да бъдат проверявани на всеки 3 години?**

Одитната реформа не променя разпоредбите, свързани с аспектите на системата за гарантиране на качеството в рамките на поставения въпрос. Съгласно съществуващите практики, проверката на одиторското дружество не предвижда специална инспекция за гарантиране на качеството на индивидуалните регистрирани одитори, работещи в одиторското дружество. Въпреки това, когато се прави подбор на одиторските досиета, които да бъдат проверени, компетентните органи трябва да осигурят, че в извадката от ангажименти за проверка за гарантиране на качеството ще бъдат обхванати регистрираните одитори, изпълнили ангажименти от името на одиторското дружество.

**13. Професионалните органи, определени от страните членки като компетентни органи при транспонирането на Директива 2006/43/ЕО, могат ли да продължат да бъдат определени като компетентни органи съгласно изменената дефиниция за компетентни органи в новата**

**директива. Ако това е невъзможно, тогава одиторите, регистрирани като такива съгласно Директива 2006/43/ЕО от професионалните органи, които са били определени за компетентни органи съгласно тези разпоредби, необходимо ли е да се предвиди за пререгистрация преходен период от датата на новата Директива?**

Новата система за надзор над одиторите не може да е против новия принцип, определен в чл. 2, т. 10 от директивата професионалните органи не могат да бъдат компетентни органи. Относно определянето на преходен период за регистрираните одитори и одиторските дружества, които са регистрирани като такива преди влизането в сила на новите правила, то не е необходимо да бъде определен такъв период, след като тези одитори са били регистрирани в съответствие с правилата на директивата, действала към онзи момент. Не са необходими допълнителни правни действия.