

ДО
 ПРЕДСЕДАТЕЛКАТА НА
 КОНСТИТУЦИОННИЯ СЪД
 Г-ЖА ПАВЛИНА ПАНОВА

СТАНОВИЩЕ от проф. д-р Валери Димитров

По дело № 8/2023 г. на Конституционния съд

Основният въпрос, на който трябва да се отговори по поставения от тричления състав на Върховния административен съд (ВАС) проблем, е дали окончателният одитен доклад е административен акт по смисъла на Административнопроцесуалния кодекс (АПК)?

Преди всичко искам да посоча, че в качеството ми на председател на Сметната палата (СмП) в периода 2005-2014 г. имах възможност да се запозная с голям брой национални законодателства за върховните одитни институции, както и с практиката по прилагането им.

Най-общо казано има два основни типа държавни одитни институции. В ред държави в Европа, предимно в южната част на континента, преобладават одитните институции от типа висш финансов съд. Това е моделът, създаден във Франция още по времето на Наполеон. Освен френската институция, такива са сметните палати на Белгия, Испания, Португалия, Италия, Гърция, Турция. При този тип одитни институции основният фокус в дейността им е разкриването на нарушения и съответно постановяването на решения за реализирането на имуществена отговорност при неправомерно боравене с обществени средства и имущества.

Българската Сметна палата принадлежи към друг основен вид върховни одитни институции. Това е парламентарният модел СмП, която осъществява финансов контрол в сферата на публичните финанси и публичния сектор. Тук основният фокус в дейността на одитната институция е подобряването на управлението на публичните ресурси и подпомагането на парламентарния контрол върху централната изпълнителна власт, както и на контрола на местните представителни органи върху местната изпълнителна власт (вж. чл. 50, ал. 3, чл. 62 и 63 от Закона за Сметната палата – ЗСмП). В крайна сметка парламентарната одитна институция има функцията чрез своя контрол да налага стандартите за добро (законосъобразно, ефективно, ефикасно и икономично) управление на публичните средства и активи. При този модел сметните палати не упражняват

специализирани правомощия, насочени към реализиране на имуществена отговорност на лица, боравещи с публични средства и активи. Такива са одитните институции в държавите от Северна, Източна и Централна Европа, например Германия, Австрия, Нидерландия, Швеция, Дания, Норвегия, Полша Чехия, Унгария, Словакия, Словения, както и основните държави от англосаксонския правен кръг (САЩ, Канада, Великобритания, Австралия, Нова Зеландия).

В България реализирането на имуществената отговорност на лица, боравещи с публични средства и активи и съответно причинили противоправно щети, се реализира чрез правомощията на друга контролна институция – Агенцията за държавна финансова инспекция (АДФИ). Тази отговорност се реализира на основата на съставени от инспекторите на агенцията актове за начет. В този смисъл инспекционният финансов контрол, осъществяван от агенцията, е „наследник“ на стария ревизионен финансов контрол от времето на социализма, осъществяващ отговорността на отчетниците чрез актове за начет по реда на специалното производство за финансови начети в отменения Граждански процесуален кодекс от 1952 г.

Анализът на действащия ЗСМП позволява да се очертае следната картина:

Законът урежда три вида одити, осъществявани от СМП, които приключват с окончателни одитни доклади. Това са одитите за съответствие, одитите за изпълнение и финансови одити (§ 1, т. 1-4 от ДР на закона).

При одитите за съответствие се контролира съответствието на управленската дейност, осъществявана от одитираната организация с изискванията на закона и правомерно сключените договори. Обикновено при тези одити в обхвата им се включва функционирането на така наречената Система за финансово управление и контрол (СФУК) съгласно изискванията на Закона за финансовото управление и контрол в публичния сектор, функционирането на вътрешния одит, според изискванията на Закона за вътрешния одит в публичния сектор, упражняването на бюджета на съответната организация, управлението и разпореждането с движима и недвижима собственост и други активи, както и сключването и изпълнението на договори за обществени поръчки. В рамките на този широк обхват на одитите за съответствие те могат да имат различен тематичен акцент. Именно такъв е случаят с одита на дружеството ЕАД „Монтажи“, при който фокусът е бил върху обществените поръчки.

При одитите за изпълнение се контролира ефективността, ефикасността и икономичността при управлението на публични средства и активи. Посочените понятия са изрично дефинирани в допълнителните разпоредби на закона (§ 1, т. 4, б. „а“, „б“ и „в“). Целта е да се установи и оцени какви общественополезни резултати се постигат при управлението и разпореждането с публичния ресурс (бюджетни средства, движимо и

недвижимо имущество, количество и качество на персонала и т.н.). Оценява се съотношението между вложения публичен ресурс и постигнатите резултати.

Понякога палатата осъществява и съчетани, хибридни одити. При тях може да се проверява и оценява не само спазването на законите и договорите, но и ефективността, ефикасността и икономичността на определени управленски дейности.

Окончателните одитни доклади при одити за съответствието за изпълнението се приемат с решение от петчленната колегия на институцията (чл. 48 от ЗСМП).

Третият вид одити са финансовите одити. При тези одити се дава независимо одиторско мнение за състоянето на отчетността в одитираната бюджетна организация, за това доколко годишния и финансов отчет дава вярна и честна представа за нейното финансово състояние и имущество в съответствие със стандартите за финансова отчетност (вж. § 1, т.2 от ДР на ЗСМП). Тези доклади също се приемат с решение на колегията на СМП, в случаято когато става въпрос за проблемни годишни финансови отчети, при недобро състояние на отчетността – съответно одитни становища за заверка с резерви, за отказ от заверка и за отказ от изразяване на становище. Одитните становища за заверка без резерви и съответно за заверка без резерви с обръщане на внимание се одобряват и така стават окончателни от заместник-председател на палатата, който действа в еднолично качество (чл. 54, ал. 13).

Одитните доклади при финансовите одити са аналогични на докладите със становища за заверка на годишни финансови отчети на търговски дружества, подготвяни и издавани от регистрирани одитори в частния сектор по реда на Закона за независимия финансов одит. Разликата е, че регистрираните одитори извършват одитите на договорна основа, а не като властнически организиран финансов контрол, осъществяван от Сметната палата.

Безспорно е, че окончателните одитни доклади са властнически волеизявления на оправомощени държавни органи (колегиален и едноличен). Това обаче не ги превръща автоматично в индивидуални административни актове (ИАА) по смисъла на чл. 21, ал. 1 от АПК, подлежащи на оспорване пред административен съд.

Съгласно легалното определение за ИАА по чл. 21, ал. 1 от АПК същностна характеристика на акта е да създава права или задължения или непосредствено да засяга права, свободи или законни интереси на адресата на такъв акт.

Нека да погледнем по-отблизо установените в ЗСМП окончателни одитни доклади, техните особености и правните последици, които пораждат.

Одитните доклади при одитите за съответствие и тези за изпълнение съдържат подкрепени с доказателства констатации за факти (фактически констатации), основани на

констатациите изводи и оценки, както и произтичащи от констатациите, изводите и оценките препоръки. В този смисъл препоръките са основна и характерна мярка за въздействие при одитния финансов контрол, упражняван от СМП.

Препоръките в одитния доклад са задължителни за изпълнение, тъй като според чл. 50, ал. 2 от закона ръководителят на одитираната организация е длъжен да предприеме мерки за изпълнение на препоръките и да уведоми писмено за това председателя на палатата в определен в доклада срок. На пръв поглед това е типична последица за ИАА по смисъла на чл. 21, ал. 1 от АПК. Но при неизпълнение на препоръките, съгласно чл. 50, ал. 3 от закона, последицата е само правомощие на СМП да изпрати доклад с предложения за предприемане на действия до Народното събрание (например при неизпълнение на препоръки от министър), до Министерския съвет (при неизпълнение на препоръки например от министър, председател на агенция, председател на държавна комисия и т.н.), до общинския съвет (при неизпълнени препоръки например от страна на кмета на общината). Неизпълнението на препоръки не е скрепено с друга форма на принуда, която самата СМП може да упражни.

Неизпълнението на препоръките се оповестява чрез интернет страницата на палатата (чл. 60). Оповестяването на неизпълнени препоръки е законово задължение на СМП и не подлежи на преценка, за разлика от така наречените в чл. 60 „други обстоятелства“, за които палатата може да взема изрично решение по нейна преценка.

С тези последици обаче се изчерпва принудителното действие на препоръките. За препоръките е неприложим редът за принудително изпълнение на административни актове, уреден в дял пети на АПК (чл. 267-чл. 301). Съответно и СМП не е орган по изпълнение на собствените си актове по смисъла на чл. 271, ал. 1, т. 1 от АПК. В този смисъл степента на административна принуда, упражнявана чрез препоръки на Сметната палата не е достатъчна, за да превърне тези препоръки в принудителни административни мерки (ПАМ), прилагани с индивидуален административен акт. Или казано другояче, количеството на административната принуда, съдържащо се в препоръките на СМП не е достатъчно да им придаде качеството на ПАМ и съответно да превърне одитния доклад в ИАА по смисъла на чл. 21, ал. 1 от АПК.

Същото се отнася и до други мерки за въздействие, съдържащи се в окончателните одитни доклади, които палатата прилага спрямо одитираните организации. Такива са мерките, свеждащи се до предложения и уведомления, отправени до други компетентни институции и органи.

Така при нарушения на режима на обществените поръчки одитният доклад се изпраща на Агенцията за обществени поръчки за предприемане на съответни действия (чл. 51). СМП може да предлага на компетентни органи освобождаване от длъжност на виновни лица, които носят управленска отговорност (чл. 52). Става дума за лица с управленски

правомощия, но без политически мандат. В този смисъл това правомощие е неприложимо например за министри и за кметове на общини. Палатата може да предлага на министъра на финансите да ограничи разходите на одитирана организация, която нарушава закона или системно не изпълнява дадени препоръки за отстраняване на нарушенията (чл. 53, ал. 1-2). СМП може да предлага на съответния компетентен орган и търсене на имуществена или административнонаказателна отговорност (чл. 57, ал. 1). При данни за престъпление се уведомяват органите на прокуратурата, като се изпраща одитния доклад и материалите към него (чл. 58, ал. 1). Съответно ако има данни за престъпление при управлението на сметки за средства от ЕС с решение на палатата материалите от одита или одитният доклад се изпращат на специализираните органи за превенция и борба с измамите и корупцията на ЕС (чл. 59, ал. 4).

Всички посочени предложения и уведомления, отправени до други компетентни органи категорично не могат да се окачествят като самостоятелни принудителни административни мерки, налагани с ИАА, които да съдържат такава степен на административна принуда, която да оправдае оспорването им по съдебен ред.

В крайна сметка контролните мерки за въздействие, прилагани от СМП са препоръки, предложения, уведомления. Палатата не налага принудително собствените си препоръки и предложения, а разчита на други държавни органи или по-общо казано органи на публична власт, съответно да упражнят правомощията си, за да принудят одитираните лица да постигнат резултатите, целени с препоръките и предложенията. В този смисъл тези мерки за въздействие нямат характера на ПАМ и съответно одитните доклади, които ги съдържат не могат да се квалифицират като ИАА по смисъла на АПК.

По нататък ако се направи преглед и анализ на административнонаказателните разпоредби в ЗСМП ще се установи, че одитната институция не прилага административнонаказателна принуда чрез глоби или имуществени санкции с цел осигуряване изпълнението на собствените си препоръки. Административното наказване се прилага само за неизпълнение на изрично установени законови задължения.

По-конкретно глоби се налагат на ръководители и длъжностни лица от одитирана организация за неосигуряване на съдействие в одитния процес при упражняване на одитните правомощия на органите на СМП, изразяващо се в неосигуряване на помещения и технически средства, както и при отказ за предоставяне на информация под предлог, че тази информация е държавна, служебна, банкова или друга защитена от закона тайна (чл. 66, ал. 1 и 2 във връзка с чл. 40, ал. 1 и 2). При отказ от съдействие, което пречи за упражняване на одитни правомощия председателят на палатата, след писмено предупреждение, оповестява незаконосъобразното поведение на съответните длъжностни лица (чл. 40, ал. 3). Имуществена санкция се налага на юридическо лице или едноличен търговец при възпрепятстване на специално назначена проверка на такива лица извън

одитирания обект във връзка с възможни случаи на незаконна дейност, засягащи финансовите и имуществените интереси на одитирания обект или сметките за средствата от Европейския съюз (чл. 66, ал. 3 във връзка с чл. 39, ал. 1, т. 4 и чл. 40, ал. 4 от закона).

Във всички изброени случаи административнонаказателната принуда се прилага от СМП с цел да се осъществи безпрепятственото осъществяване на правомощията за проверяване и събиране на пълна и надеждна информация от одитираното лице.

Глоба се налага и при нарушаване на установеното в чл. 57, ал. 2 задължение за уведомяване на СМП. Става въпрос за одити, при които се установява наличие на данни за вреди и за нарушения при изпълнението на бюджети и на сметки за средства на ЕС. В тези случаи, съгласно чл. 57, ал. 1, СМП изпраща одитния доклад на съответния компетентен орган за търсене на имуществена или административнонаказателна отговорност и той в срок от 14 дни трябва да възложи извършването на необходимите действия за търсене на отговорност и е задължен в двумесечен срок от получаване на материалите от одита или одитния доклад да уведоми председателя на палатата за предприетите мерки. Разбира се и в този случай, както и при уведомяването на органите на прокуратурата при наличие на данни за престъпление, СМП не може да изисква налагането на административно наказание или съответно реализирането на имуществена отговорност. Става въпрос само за предприемането на действия и съответно произнасяне на съответния компетентен орган по въпроса за отговорността на одитирани лица.

Всичко изтъкнато дотук ясно показва че административнонаказателната принуда е ограничена само до изпълнението на конкретни законово установени задължения, целящи ефективно осъществяване на правомощията на органите на палатата в одитното производство. Тази принуда обаче не се прилага за задължения, възникнали от препоръки на палатата до одитирани лица.

Като доказателство за изтъкваната и поддържана от мен теза трябва да се посочи и обстоятелството, че няма чуждестранно национално законодателство за парламентарна одитна институция, което да окачествява изрично одитните и доклади и съдържащите се в препоръки и други мерки за въздействие като ИАА и съответно да предвижда оспорването им пред административен съд. Лично аз не познавам такова законодателство, въпреки дългогодишния ми опит като ръководител на парламентарна одитна институция, включващ и многобройни срещи с чуждестранни колеги за обсъждане и обмен на одитни практики. А някои от моите бивши колеги – председатели на одитни институции бяха професори и доктори по административно право.

Сходни на одитните препоръки контролни мерки за въздействие се прилагат и при инспекционния финансов контрол, осъществяван от органите на специализираната АДФИ по реда на Закона за държавната финансова инспекция (ЗДФИ). Като изключим реализирането на отчетническа имуществена отговорност чрез актове за начет по реда на

глава пета от закона (чл. 21-чл. 31), директорът на агенцията като едноличен орган, въз основа на инспекционните доклади на инспекторите, прилага така наречените „последващи мерки“. Прегледът и анализът на тези мерки показва явно сходство с мерките, прилагани от СМП. Мерките по чл. 18, ал. 1, т. 2-5 от закона се състоят от предложения, отправени до други органи за спиране на незаконосъобразни или вредоносни действия, за отмяна на незаконосъобразни актове на ръководители, за търсене на имуществена или дисциплинарна отговорност, за преустановяване на субсидии или блокиране на сметки на бюджетни организации от страна на министъра на финансите.

Тези предложителни мерки очевидно не са ПАМ и не подлежат на оспорване по съдебен ред.

Наред с предложенията до други държавни органи и ръководители директорът на Агенцията може да издава писмени указания до ръководителя на инспектираната организация за преустановяване извършването на нарушения и/или за отстраняване на вредните последици от тях (чл. 18, ал. 1, т. 1). Указанията наподобяват задължителните препоръки на СМП. Въпреки насочеността им за преустановяване на нарушения и съответно за отстраняване на вреди, което е типична характеристика на принудителните административни мерки, законът не установява изрично обжалваемост на указанията и не е известна практика по тяхно съдебно обжалване. Не е известна и практика по прилагането на разпоредбите на АПК за принудително изпълнение на такива указания. Причината за това е едно очевидно и съществено различие с препоръките на СМП. Неспазването на задълженията, произтичащи от указанията на директора за преустановяване на неправомерни и вредоносни действия и/или за отстраняване на вредни последици е скрепено с административно наказание глоба, налагана от директора на агенцията вече в качеството му на административнонаказващ орган (чл. 32, ал. 1, т. 6 от ЗДФИ). Скрепяването на задълженията, породени от указанията на директора на АДФИ с административно наказание несъмнено означава, че указанията имат характера на ПАМ. Административнонаказателната принуда осигурява изпълнението на индивидуалното административно задължение, възложено с указанията на директора на АДФИ. Разбира се, засегнатото лице може да оспори глобата по реда на административнонаказателното законодателство – Закона за административните нарушения и наказания.

Подобна обвързаност на задължение с административно наказание не е налице при препоръките на СМП. Поради това се налага изводът, че те нямат характера на ПАМ, административната принуда, налагана с препоръките е твърде лека и като цяло недостатъчна, за да се приеме, че те засягат правната сфера на одитираното лице в степен, която да оправдава и обосновава задвижването на тежката процедура по съдебно обжалване.

Обстоятелството, че чл. 55, ал. 1 от ЗСМП предвижда прилагането на определени разпоредби от АПК към одитното производство не означава, че одитното производство е

производство по издаване на индивидуален административен акт. *Одитното производство е сходно на производството по издаване на ИАА, то е административноподобно производство и именно поради това е разумно разпоредби на АПК да се прилагат съответно с цел осигуряване на процесуална справедливост на одитираните лица. Но съответното прилагане на разпоредби от АПК не е аргумент за това, че крайният акт в одитното производство трябва да се третира непременно като административен акт.* Става въпрос за приложимост на разпоредбите от производството по издаване на ИАА, за принципите на административния процес, както и разпоредби относно възобновяване на производството. Тези разпоредби са насочени към осигуряване в рамките на одитното контролно производство на повече и по-добри гаранции за защита на интересите на одитираните лица именно с цел постигане на процесуална справедливост, обективност и безпристрастност. Подобна разпоредба се съдържа в Закона за върховната одитна институция на Словения и по мое настояване тя беше включена в един от отменените закони за СМП и след това беше възпроизведена и в действащия ЗСМП. Приложимостта на отделни разпоредби на АПК в одитното производство обаче не означава, че одитният доклад задължително трябва да бъде третиран като административен акт, подлежащ на съдебно оспорване пред ВАС или пред друг административен съд.

Следващ въпрос, който искам да засегна в становището си е за публичното оповестяване на одитните доклади чрез интернет страницата на палатата, съгласно чл. 59 от ЗСМП. Тук може да се постави въпросът дали това оповестяване не е форма на засягане на права или законни интереси на одитирана организация. Например оповестяването на лоши управленски практики и правонарушения може да засегне репутацията на одитираната организация и нейните ръководители. Няма основание обаче оповестяването да се третира като форма на засягане на права или законни интереси на одитирана организация, тъй като оповестяването не е селективно, по преценка и решение на палатата, а, съгласно изричната законова разпоредба на чл. 59, ал. 1, се отнася до всички одитни доклади. СМП е задължена да оповести всеки доклад, който не съдържа защитена от закона тайна. В този смисъл оповестяването не може да се третира като форма на административна принуда, която подлежи на оспорване пред административен съд.

В светлината на всички изложени аргументи искам да изтъкна, че изтъкнатите в искането на тричленния състав на ВАС юридически характеристики на одитния доклад (стр. 4) не са достатъчно точни и аргументирани.

На първо място, СМП не е орган за управление и не упражнява правомощия в сферата на изпълнителната дейност. Поначало нейната контролна дейност е тясно свързана с парламентарния контрол, упражняван от Народното събрание върху институциите на изпълнителната власт и с контрола на общинските съвети, като местни представителни органи, върху местната изпълнителна власт. В този смисъл това не е обикновен финансов, съответно административен контрол в рамките на изпълнителната

власт. Достатъчно е да се съпостави статуса на Сметната палата и статуса на АДФИ. Агенцията е типична контролна институция на изпълнителната власт, която е подчинена на министъра на финансите и извършва инспекции по искане на правителството, на министъра на финансите, както и по възлагане от органите на прокуратурата. За разлика от АДФИ, СМП е независима институция, която е подотчетна на парламента и сама решава какви одити да извършва. Единствено Народното събрание може да и възлага не повече от пет одита годишно на палатата.

СМП не е и институция извън централната изпълнителна власт, която упражнява административни правомощия, каквито са например Българската народна банка (БНБ) и Комисията за финансов надзор (КФН). Ръководствата на тези институции също се формират от парламента (при БНБ в избора на нейния управителен съвет участва и президента) и се отчитат за дейността си пред него, като са независими от централната изпълнителна власт. Органите на тези институции упражняват безспорна административна надзорна власт, като издават типични ИАА, които се оспорват пред административни съдилища (чл. 151, ал. 3 от Закона за кредитните институции – ЗКИ, чл. 13, ал. 3 и 4 от Закона за Комисията за финансов надзор). Надзорните административните актове на тези институции – откази от издаване на лиценз, отнемане на издаден лиценз, отстраняване на ръководства на банки, както и на дружества, опериращи на различните финансови пазари (инвестиционен, застрахователен и осигурителен), отстраняването на администратори на надзиравани дружества и назначаването на квестори с управленски правомощия, лишаването от право на глас на акционери, налагането на изисквания за капитал, за ликвидност, както и на множество други административни забрани и задължения, са израз на типична за индивидуалните административни актове висока степен на административна принуда, която засяга правосубектност, правни качества, права и задължения. Именно поради това тези надзорни актове въз основа на изрични разпоредби на съответните закони подлежат на оспорване пред административен съд.

Дори задълженията, породени от относително по-леките мерки за надзорна принуда, като например писмено предупреждение или писмено разпореждане да се преустановят и отстранят допуснати нарушения (вж. чл. 103, ал. 2, т. 1 и 3 от ЗКИ) са скрепени с административно наказание глоба (чл. 152, ал. 1) Освен това БНБ, както и КФН имат възможност да осигурят прилагането на по-леките надзорни мерки чрез механизма на последващо увеличаване степента на административна принуда, като при неизпълнение на леките надзорни мерки прибегнат до тежки ПАМ. Така органите на БНБ прилагат ред мерки, изразяващи се в налагането на индивидуални забрани на надзираваните лица, включително и най-тежката – отнемането на издаден лиценз на банка (вж. чл. 103, ал. 2, т. 17, 18, 24 и 25 от ЗКИ). От своя страна КФН например при налагането на определени задължителни надзорни предписания и забрани осигурява тяхното изпълнение и спазване чрез назначаването на квестори в надзиравани инвестиционни посредници, които на място, „на терен“ осъществяват тяхното изпълнение и спазване (чл.

285, ал. 1, б. „а“ във връзка с чл. 276, ал. 1, т. 1, 5, 13,15, 16 от Закона за пазарите на финансови инструменти).

Сметната палата, за разлика от БНБ и КФН, не разполага с подобен контролен инструментариум и не може да увеличава постъпателно степента на административна принуда чрез подобен репертоар от ПАМ, нито да прилага административно наказване за обезпечаване изпълнението на задълженията, произтичащи от препоръките.

Поради всичко изложено необосновано е твърдението на тричленния състав на ВАС, че неизпълнението на препоръката от страна на „Монтажи“ ЕАД е скрепено с държавна принуда, съгласно чл. 50, ал. 3 от ЗСМП. Принудата тук се изразява само в изпращането на доклад с предложение за предприемане на действия до Народното събрание, до Министерския съвет или до общински съвет, съгласно чл. 50, ал. 3 от ЗСМП. Както вече аргументирах по-горе, тези действия на СМП очевидно не са истинска административна принуда, прилагана с индивидуален административен акт.

В заключение и обобщение смятам, че одитните доклади нямат качеството на индивидуални административни актове по смисъла на чл. 21, ал. 1 от АПК, съответно препоръките, съдържащи се в тези доклади не могат да се третират като принудителни административни мерки и поради това разпоредбата на чл. 55, ал. 2 от ЗСМП трябва да се счита за конституционосъобразна.

Евентуалното окачествяване на одитните доклади като административни актове, подлежащи на оспорване пред административен съд, би довело и до огромно увеличение на натовареността на Върховния административен съд. Едва ли одитираните бюджетни организации и други организации в публичния сектор биха пропуснали възможността да оспорват всеки от одитните доклади на СМП, които по тяхно мнение засяга интересите им. Това би въвлякло одитната институция в нескончаема поредица от съдебни дела. Наред с това оспорването на препоръките на СМП пред административен съд очевидно би навредило на функцията на върховната одитна институция да налага чрез своя контрол стандартите за добро управление на средствата и другите активи в сферата на публичните финанси и публичния сектор. Чрез съдебно обжалване недобросъвестни одитирани лица ще се опитват да защитават и налагат лошите си управленски практики.

Крайно неудачно би било и допускането на възможността за съдебно оспорване на финансови одитни доклади при одити за заверка на годишни финансови отчети. Подобно оспорване би натоварило административните съдии със спорове, за които те нямат познания и съответно ще трябва да разчитат изцяло на експертни становища. Не бива съдиите да бъдат принуждавани да правят съждения и преценки по изцяло счетоводни и одиторски въпроси. Това е твърде специфична материя, изискваща дългогодишно обучение и практика.