

**ВЪПРОСИ И ОТГОВОРИ ПО ПРИЛАГАНЕТО НА
ЗАКОНА ЗА НЕЗАВИСИМИЯ ФИНАНСОВ ОДИТ
(ДВ, обн. бр. 95 от 29.11.2016 г.)**

1. Може ли регистриран одитор да практикува пряко одиторската професия чрез търговско дружество, регистрирано като ЕООД?

Отговор: Да, може. С оглед на обстоятелството, че разпоредбата на чл. 8, ал. 1, т. 1, б. „б“ от ЗНФО се отнася до пряко упражняване на професията – от физическото лице в качеството му на регистриран одитор, търговското дружество може да бъде с правно-организационна форма както ООД, така и ЕООД. В случай на практикуване чрез негово ЕООД, това дружество трябва да отговаря съответно на изискванията на чл. 7, ал. 3 от ЗНФО за основен предмет на дейност и за състав на управителния му орган. В случай на практикуване чрез ООД, това дружество трябва да отговаря съответно на изискванията на чл. 7, ал. 3 от закона относно основен предмет на дейност, състав на управителния му орган и разпределение на собствеността. Друго ограничение на закона, независимо от правно-организационната форма на търговското дружество, е че съгласно чл. 8, ал. 2 един регистриран одитор не може да упражнява одиторска професия чрез участие в повече от едно търговско дружество и/или одиторско дружество.

2. Може ли регистриран одитор да упражнява одиторската професия едновременно чрез търговско дружество и като физическо лице (свободна професия)?

Отговор: Да, може. Законът не ограничава практикуването на одиторската професия едновременно чрез търговско дружество и като физическо лице. При пряко упражняване на професията е забранено участието едновременно в повече от едно търговско дружество и повече от едно одиторско дружество.

3. Предвидените с пар. 11 и пар. 12 от преходните и заключителни разпоредби на ЗНФО промени на Кодекса за застраховането и Кодекса за социалното осигуряване, съгласно които финансовият одит на годишните индивидуални и консолидирани отчети на застрахователите, презастрахователите, застрахователните холдинги и финансовите холдинги, пенсионноосигурителните дружества и управляваните от тях фондове трябва да се извършва съвместно от две одиторски дружества, отнасят ли се за финансовата 2016 година?

Отговор: Изискванията за съвместен одит от две одиторски дружества на годишните индивидуални и консолидирани отчети на застрахователите, презастрахователите, застрахователните холдинги и финансовите холдинги, пенсионноосигурителните дружества и управляваните от тях фондове следва да се прилагат за отчетни периоди, започващи на или след 01 януари 2017 г.

4. При упражняване на одиторската професия пряко – като физическо лице, размерът на глобата като процент от приходите по какъв начин ще се определя?

Отговор: Съгласно чл. 110, ал. 1 от ЗНФО за изрично посочените закононарушения на регистриран одитор може да бъде наложена глоба или имуществена санкция в размер до 10 на сто от общия обем на нетните приходи от продажби за предходната финансова година спрямо датата на установяване на нарушението, но не по-малко от 2000 лв. Базата за определяне на конкретния размер на административното наказание е определена в пар. 1, т. 13 от допълнителните разпоредби на закона, съгласно който при упражняване на професията пряко нетните приходи от продажби за целите на закона обхващат общите суми от продажби, получени от физическото лице пряко, от дейността на търговското

дружество, чрез което предоставя одиторски услуги, както и от участието му в гражданско дружество по Закона за задълженията и договорите, когато е приложимо..

5. При упражняване на одиторската професия пряко – чрез търговско дружество, за нарушения на ЗНФО ще се налага ли имуществена санкция на търговското дружество?

Отговор: Не, на търговското дружество няма да се налага имуществена санкция. Ще се налага административно наказание само на регистрирания одитор, като в хипотезите на чл. 11, ал. 1 от ЗНФО базата за определяне на конкретния размер ще се определя в съответствие с пар. 1, т. 13 от допълнителните разпоредби на закона.

6. Когато регистриран одитор не изпълнява ангажменти за финансов одит и свързани с одита услуги и съответно не подписва одиторски доклади в качеството си на регистриран одитор, а само участва в одитните екипи като член, счита ли се, че същият не упражнява професионална дейност по смисъла на чл. 21, ал. 5, т. 5 от ЗНФО?

Отговор: Да, за времето, през което регистрираният одитор не е поел и не изпълнява ангажменти за финансов одит и свързани с одита услуги, се приема, че същият не упражнява професионална дейност по смисъла на чл. 21, ал. 5, т. 5 от ЗНФО. За целта регистрираният одитор е длъжен своевременно да декларира това обстоятелство за вписване в регистъра на регистрираните одитори по реда на чл. 21, ал. 4 от закона.

Виж въпрос № 17.

7. За периода от време, когато регистрираният одитор не упражнява професионална дейност по смисъла на чл. 21, ал. 5, т. 5 от ЗНФО, длъжен ли е да поддържа застраховка „Професионална отговорност“?

Отговор: Не, не е длъжен. Съгласно чл. 31, ал. 1, т. 8 от ЗНФО регистрираният одитор е длъжен да се застрахова за рисковете на своята дейност за вреди, настъпили вследствие на виновно неизпълнение на неговите задължения, с изключение на времето, през което не упражнява дейност. За удостоверяване на обстоятелствата, че не упражнява одиторска дейност, регистрираният одитор е длъжен своевременно да декларира това за вписване в регистъра на регистрираните одитори по реда на чл. 21, ал. 4 от закона.

8. Когато регистриран одитор работи в одиторско дружество по трудов договор, но не изпълнява ангажменти за финансов одит и свързани с одита услуги и съответно не подписва одиторски доклади в качеството си на отговорен одитор, следва ли одиторското дружество да декларира това лице като регистриран одитор в договорни взаимоотношения с него?

Отговор: Да, одиторското дружество трябва да декларира за вписване в регистъра всички регистрирани одитори, с които то се намира в договорни взаимоотношения – по силата на чл. 21, ал. 3, т. 8 от ЗНФО. Това деклариране не означава, че лицето упражнява одиторската професия, а само, че одиторското дружество се намира в договорни взаимоотношения с него.

9. Когато регистриран одитор работи в одиторско дружество по трудов договор, но не изпълнява ангажменти за финансов одит и свързани с одита услуги и съответно не подписва одиторски доклади в качеството си на отговорен одитор, как това лице ще изпълнява задълженията си по ЗНФО за отчитане на дейността си пред ИДЕС и ежегодно предоставяне на информация пред КПНРО?

Отговор: В случаите, когато регистриран одитор не е упражнявал одиторската професия по смисъла на чл. 21, ал. 5, т. 5 от ЗНФО за целия отчетен период, тогава същият не е длъжен да подава отчети и друга информация, пряко свързана с упражняването на одиторската професия. Но когато през част от отчетния период регистрираният одитор е

упражнявал одиторската професия, тогава той е длъжен да подаде съответните законово изискуеми отчети и друга информация.

Горепосоченото не освобождава регистрирания одитор от задълженията му за своевременното деклариране на промяна в обстоятелствата, подлежащи на вписване в регистъра съгласно чл. 21 от ЗНФО.

10. Може ли регистриран одитор да упражнява одиторската професия чрез търговско дружество, отговарящо съответно на изискванията на чл. 7, ал. 3 от ЗНФО, като същевременно е съдружник и управител на одиторско дружество? Може ли регистриран одитор да бъде управител едновременно на одиторско дружество и на търговско дружество, отговарящо съответно на изискванията на чл. 7, ал. 3 от ЗНФО?

Отговор: Да, може. Законът разрешава практикуването на одиторската професия чрез търговско дружество и/или чрез одиторско дружество, като не е налице забрана един регистриран одитор – физическо лице, да бъде съдружник и/или управител едновременно в едно търговско и в едно одиторско дружество.

11. Откога влизат в сила изискванията на ЗНФО по отношение дейността на одитните комитети?

Отговор: Изискванията на ЗНФО влизат в сила в тридневен срок от публикуването на закона в Държавен вестник. Допълнително, както е посочено в пар. 7 от преходните и заключителните разпоредби, законодателят е определил 6-месечен срок от влизането в сила на закона предприятията от обществен интерес да създадат одитен комитет и приемат правила за дейността му в съответствие с чл. 107, ал. 7.

С оглед на горепосоченото, след създаване на одитен комитет и приемане на правила за дейността му, същият следва да изпълнява всички свои законови задължения по чл. 108 от закона.

12. Кога следва да бъдат изготвени и предоставени на КПНРО първите годишни доклади за дейността на одитните комитети?

Отговор: За предприятията от обществен интерес, които към 31 декември 2016 г. имат създадени одитни комитети, същите следва да изготвят и предоставят на КПНРО годишен доклад за дейността си за 2016 г. в срок до 30 юни 2017 г.

За останалите предприятия от обществен интерес, които създадат одитни комитети през 2017 г., същите следва да изготвят и предоставят на КПНРО първия годишен доклад за дейността си за 2017 г. в срок до 30 юни 2018 г.

13. По кой ЗНФО – отменения или действащия към момента, регистрираните одитори следва да декларират своята независимост от одитираното предприятие?

Отговор: Изискването за ежегодно деклариране в писмена форма пред клиента, че регистрираният одитор – физическо лице, одиторското дружество и партньорите по одита, висшите ръководители и ръководителите, извършващи задължителния одит, са независими от одитираното предприятие произтича от разпоредбите на чл. 6 от Регламент (ЕС) № 537/2014.

С оглед на обстоятелството, че регламентът се прилага директно от 17 юни 2016 г., за всички ангажименти за задължителен финансов одит на финансови отчети на предприятия от обществен интерес, поети на или след тази дата, декларирането на тези обстоятелства следва да се извършва в съответствие с разпоредбите на регламента. Съответно за такива ангажименти за финансовите отчети за 2016 г., поети преди 17 юни 2016 г. декларирането е следвало да бъде извършено съгласно отменения ЗНФО.

14. Изискванията за ротация на отговорния одитор по чл. 65, ал. 4 от ЗНФО отнасят ли се и за одиторите, определени от одиторското дружество за ръководещи и основно отговорни за извършването на финансов одит от името на одиторско дружество, различни от регистрираните одитори, подписващи одиторските доклади за тези ангажменти?

Отговор: Съгласно легалната дефиниция на „отговорен одитор“, дадена с пар. 1, т. 23 от допълнителните разпоредби на ЗНФО, това е одитор:

а) определен от одиторското дружество за ръководещ и основно отговорен за извършването на финансов одит от името на одиторското дружество, или

б) определен от одиторското дружество за ръководещ и основно отговорен за извършването на финансов одит на финансовите отчети на групата, и одитор, определен като ръководещ и основно отговорен за извършването на одита на финансовите отчети на основните дъщерни компании, в случаи на одит на група, или

в) който подписва одиторския доклад.

С оглед на горепосоченото, съгласно чл. 65, ал. 4 от ЗНФО изискванията за ротация на отговорния одитор се отнасят както за регистрирания одитор – физическо лице, който пописва одиторския доклад, така и за останалите одитори, отговарящи на характеристиките по б. „а“ и „б“ по-горе.

Освен това, следва да се спазват и другите задължения, произтичащи от разпоредбите на чл. 17, пар. 7 от Регламент (ЕС) № 537/2014.

15. Съгласно разпоредбите на чл. 56, ал. 7, т. 3 от ЗНФО регистрираният одитор поддържа досие за всяко предприятие, на което са предоставени услуги по задължителен финансов одит. Досието трябва да съдържа информация и за получените възнаграждения за всяка финансова година от това предприятие за извършен финансов одит, както и за всички предоставени му други услуги. В тази връзка какво означава „получени възнаграждения“?

Отговор: „Получени възнаграждения“ по смисъла на чл. 56, ал. 7, т. 3 от закона означава общата сума от продажби, получени от регистрирания одитор за предоставените от него услуги, намалени с търговските отстъпки, данъка върху добавената стойност и други данъци, пряко свързани с приходите и съответно разделени на приходи от финансов одит и за предоставени други услуги на предприятието.

С оглед на горепосоченото, в досието трябва да има информация за признатите приходи през финансовата година за предоставените услуги, като в случаите когато признатите приходи са различни от платените суми е необходимо да има адекватна допълнителна информация за това.

Финансова година по смисъла на закона е календарната година (1 януари – 31 декември).

16. Трябва ли регистриран одитор на предприятие от обществен интерес да получи одобрение от одитния комитет за предоставяне на разрешени неаудитни услуги, които са възложени и тяхното изпълнение е започнало по време на действие на отменения ЗНФО, ако продължават към момента на влизане в сила на новия ЗНФО?

Отговор: (изм. 13.01.2017 г.) В съответствие с разпоредбите на чл. 64, ал. 1 от действащия към момента ЗНФО регистриран одитор, който извършва задължителен финансов одит на финансов отчет на предприятие от обществен интерес, за да предостави незабранени услуги, различни от задължителен финансов одит, е необходимо да получи одобрение от одитния комитет на предприятието след обективна оценка на заплахи за независимостта и прилаганите предпазни мерки съгласно член 22б от Директива 2006/43/ЕО, вкл. при „предоставяне на данъчни консултации“.

Регламентът се прилага от 17 юни 2016 г. и първата финансова година, от която ограниченията по отношение предоставянето на незабранени услуги, различни от

задължителен финансов одит на одитирани предприятия от обществен интерес, започва на 01 януари 2017 г.

При предоставянето на одитирано предприятие от обществен интерес на незабранени услуги, различни от задължителен финансов одит, чието изпълнение е започнало преди влизане в сила на действащия към момента ЗНФО и съответно преди началото на прилагане на регламента, е необходимо одобрение от одитния комитет ако услугата продължава през 2017 г. С оглед на това от регистрирания одитор е необходимо предприемането на действия за получаване в разумен срок на такова одобрение, като при отказ услугите следва да бъдат прекратени. След получаване на одобрение, на основание чл. 64, ал. 3 от ЗНФО, регистрираният одитор следва да уведоми за това КПНРО.

Горепосочените изисквания, вкл. за докладване по реда на чл. 64, ал. 3 от ЗНФО, следва да се прилагат, независимо от това ГФО за коя година се одитира, а в зависимост от това кога се предоставят – преди или след 01 януари 2017 г.

17. Във връзка с въпрос № 6, когато в одиторски екип участва регистриран одитор, който изпълнява задачи по одиторски процедури при изпълнението на финансов одит, но не подписва одиторски доклади в качеството си на регистриран одитор, същият задължен ли е да декларира по реда на чл. 21, ал. 4 от ЗНФО, че не упражнява професионална дейност?

Отговор: В случай, че регистрираният одитор изпълнява задачи по одиторски процедури при изпълнението на финансов одит, но не подписва одиторски доклади в качеството си на регистриран одитор, за да се счита, че не упражнява професионална дейност по смисъла на чл. 21, ал. 5, т. 5 от ЗНФО и съответно да отпаднат законовите му отговорности и задължения във връзка с това, същият трябва да декларира това обстоятелство по реда на чл. 21, ал. 4 от закона.

Ако регистрираният одитор не декларира по реда на чл. 21, ал. 4, че не упражнява професионална дейност, тогава за него остават в сила всички законови отговорности и задължения за упражняващите професионална дейност регистрирани одитори, вкл. за застраховане, отчитане на дейността и т.н.

18. Към датата на влизане в сила на действащия към момента ЗНФО регистриран одитор е упражнявал професията пряко, чрез предприятие на регистриран одитор по смисъла на отменения ЗНФО. Предприятието е ЕООД, собственост на регистрирания одитор, като приходите от финансов одит на финансови отчети на предприятия са по-малко от 50% от нетните приходи от продажби.

18.1. Може ли регистрираният одитор да сключва договори за финансов одит на финансови отчети чрез горепосоченото ЕООД след влизане в сила на действащия към момента ЗНФО?

Отговор: Не, регистрираният одитор не може да сключва договори за финансов одит чрез търговско дружество, несъответващо на изискванията на чл. 7 от ЗНФО. С оглед принципите на правото, поетите одиторски ангажименти преди влизане в сила на действащия към момента ЗНФО може да бъдат изпълнени от името на дружеството, страна по съответните договори.

18.2. Ако не може да сключва нови договори за финансов одит чрез горепосоченото предприятие на регистриран одитор и одиторът регистрира ново търговско дружество, отговарящо на изискванията на чл. 7 от ЗНФО, кое дружество следва да се посочи в регистъра по смисъла на чл. 21, ал. 2, т. 2 на ЗНФО?

Отговор: В този случай регистрираният одитор трябва да изпълни изискванията на чл. 21, ал. 4 от ЗНФО и в 7-дневен срок от започване на дейност на новорегистрираното

търговско дружество да уведоми писмено ИДЕС за вписване на това обстоятелство в регистъра.

18.3. Предвид факта, че финансовия одит на финансови отчети за 2016 г. по договорите с предприятието на регистриран одитор ще продължат да се изпълняват и през 2017 г., ако не може да сключва нови договори за финансов одит чрез горепосоченото предприятие на регистриран одитор и същият регистрира ново търговско дружество, може ли в преходния период регистрираният одитор да упражнява дейност чрез двете дружества?

Отговор: С оглед на обективната невъзможност от прекратяване на действащите договори за финансов одит към датата на влизане в сила на настоящия ЗНФО, изпълнението на същите от името на предприятието на регистриран одитор и сключването на нови договори чрез вписано в регистъра търговско дружество по чл. 8, ал. 1, т. 1, б. „б“ от ЗНФО няма да се счита за нарушение на ограничението за упражняване на одиторската професия пряко само чрез едно търговско дружество.

19. Доколкото в пар. 5 от преходните и заключителни на ЗНФО е предвидено, че за извършването на одити на финансови отчети на предприятия от обществен интерес и на одити на финансови отчети по Кодекса за застраховането, Кодекса за социално осигуряване и Закона за кредитните институции за отчетни периоди, завършващи на 31 декември 2016 г., се прилага отмененият ЗНФО, следва ли за одитите за тези отчетни периоди да се сключва застраховка с новите лимити на застрахователно покритие съгласно действащия към момента закон?

Отговор: На основание чл. 31, ал. 1, т. 9 във връзка с чл. 31, ал. 4 от ЗНФО при упражняване на одиторската професия регистрираният одитор е длъжен да се застрахова за рисковете на своята дейност за вреди, настъпили вследствие на виновно неизпълнение на неговите задължения. В закона не са предвидени изключения по отношение застраховането за тези рискове, съответно в разумен срок от влизането му в сила регистрираният одитор е длъжен да приведе дейността си в съответствие с неговите изисквания.

20. Ако към датата на влизане в сила на действащия към момента ЗНФО регистрираният одитор е имал сключена застраховка „Професионална отговорност“ с лимити съгласно решение на УС на ИДЕС от 31.05.2016 г., какво трябва да се направи?

Отговор: Съгласно чл. 468, ал. 3 от Кодекса за застраховането освен ако с нормативен акт е предвидено друго, минималната застрахователна сума при задължително застраховане на „Гражданска отговорност“ е в размер 500 000 лв. на застрахователно събитие и 2 000 000 лв. за всички застрахователни събития за срок една година. Предвид факта, че решението на УС на ИДЕС не е нормативен акт и не поражда правни последици, за времето от 01 януари 2016 г. до влизане в сила на действащия към момента ЗНФО застрахователното покритие е следвало да бъде в съответствие с изискванията на кодекса.

При наличие към датата на влизане в сила на действащия към момента ЗНФО на застрахователна полица с лимити на отговорност, по-ниски от посочените в чл. 31, ал. 4 от закона, регистрираният одитор е длъжен в разумен срок да приведе дейността си в съответствие със законовите изисквания.

21. Ако одиторско дружество изпълнява ангажимент за финансов одит на финансов отчет на предприятие от обществен интерес само одиторското дружество ли трябва да се застрахова или и отговорният регистриран одитор?

Отговор: В този случай не е необходимо отговорният регистриран одитор, който подписва одиторския доклад от името на одиторското дружество, да се застрахова, тъй

като съгласно чл. 469, ал. 5 застрахователният договор за задължителна застраховка „Професионална отговорност“ трябва да покрива отговорността на застрахования (одиторското дружество), включително на лицата, които го представляват, на лицата в трудови правоотношения с него и на тези лица, на които застрахованият е възложил изпълнение и ги е включил в застрахователния договор.

Това не освобождава регистрирания одитор от задължението да сключва индивидуална застраховка ако упражнява одиторската професия пряко.

22. Допустимо ли е регистриран одитор, упражняващ одиторската професия пряко – като физическо лице, да изпълни ангажимент за финансов одит чрез участие в гражданско дружество по Закона за задълженията и договорите, при което другият съдружник е търговско дружество, несъответстващо на изискванията на чл. 7 от ЗНФО?

Отговор: В този случай не е допустимо изпълнението на одиторския ангажимент, тъй като, както е посочено във въпроса, регистрираният одитор упражнява професията в качеството си на физическо лице.

Законът позволява изпълнението на ангажименти за финансов одит на финансови отчети при пряко упражняване на професията чрез участие в граждански дружества по Закона за задълженията и договорите, но от регистрирани одитори. Тъй като гражданското дружество е страна по договора с предприятието възложител, участващите лица в това дружество трябва да отговорят на законовите изисквания за правоспособност. Заобикаляне изискванията на закона е основание за обявяване на сделката за нищожна със съответните последици.

23. Съгласно чл. 9, ал. 2 от ЗНФО при изпълнение на ангажиментите за независим финансов одит приложими одиторски стандарти са Международните одиторски стандарти, Международният стандарт за контрол на качеството и другите международни стандарти, издадени от Международната федерация на счетоводителите чрез Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност. Съгласно чл. 37, ал. 6 от Закона за счетоводството в одиторския доклад се изразява становище по посочените в т. 1 до т. 5 от същия член изисквания.

Във връзка с горепосоченото, по какъв начин следва да се прилагат тези изисквания при изготвянето на одиторския доклад за финансов отчет за отчетен период, завършващ на 31 декември 2016 г.?

Отговор: Прилагат се действащите към момента и относими за отчетния период Международни одиторски стандарти, вкл. допълненията и измененията в сила за отчетни периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г., както и относимите законови разпоредби, вкл. чл. 37, ал. 6 от Закона за счетоводството – одиторският доклад се изготвя в съответствие с приложимите одиторски стандарти, като в раздела за докладване по други законови и регулаторни изисквания се изразяват становищата по Закона за счетоводството.

24. Във връзка с изискванията на чл. 7, ал. 3 от ЗНФО в търговската регистрация на одиторските дружества и търговските дружества по чл. 8, ал. 1, т. 1, б. „б“ основният предмет на дейност трябва ли да бъде формулиран дословно, както е записано в закона, или е допустимо предметът да бъде формулиран с други, близки и сходни по съдържание изрази?

Отговор: (изм. 03.02.2017 г.) Основният предмет на дейност на търговското дружество по чл. 8, ал. 1, т. 1, б. „б“ от ЗНФО трябва да отговаря съответно на изискването по чл. 7, ал. 3 от същия, че това е *„извършването на финансов одит на финансови отчети на предприятия“*. В тази връзка, ако в предмета на дейност по регистрация на дружеството е посочено например *„финансов одит“*, *„независим финансов одит“*, *„финансов одит*

съгласно Закона за независимия финансов одит“, „финансов одит съгласно Закона за независимия финансов одит и Закона за счетоводството“ и т.н., не е необходимо вписването на промяна. Целта е в предмета на дейност да бъде включен текста „финансов одит“.

С оглед на горепосоченото, не е допустимо основният предмет на дейност да се различава от изискванията на закона, като например „проверка и заверка“ или „одиторски проверки“ и др. под., тъй като чл. 7, ал. 3 от ЗНФО недвусмислено посочва какъв трябва да е този предмет – това е „извършването на финансов одит на финансови отчети на предприятия“.

25. Регистриран одитор е осъществявал дейност чрез търговско дружество (ЕООД), като е изпълнявал ангажименти в съответствие с МОС 4400 и не е извършвал чрез това дружество услуги с характер на финансов одит по смисъла на действащия към момента ЗНФО.

25.1. Определят ли се като приходи от основната дейност на търговското дружество реализираните нетни приходи от продажби от изпълнените договорени процедури съгласно МОС 4400, ако не са реализирани приходи от финансов одит и какво е правното основание за това?

Отговор: Не, за целите на закона приходите от предоставени услуги по договорени процедури съгласно МОС 4400 не се считат за приходи от финансов одит, тъй като съгласно чл. 3, ал. 1 във връзка с чл. 44 от ЗНФО финансовия одит е изпълнение на съвкупност от необходими и взаимосвързани процедури, определени от приложимите одиторски стандарти с цел получаване на разумна степен на сигурност, че финансовият отчет не съдържа съществени неточности, отклонения и несъответствия, дължащи се на грешки или измама, за да бъде изразено от регистрирания одитор одиторско мнение дали този финансов отчет е изготвен във всички съществени аспекти на съответствие с приложимата за предприятието счетоводна база. А при изпълнение на договорени процедури съгласно МОС 4400 целта е различна и не се изразява сигурност, съответно одиторско мнение, а се издава доклад за фактически констатации.

25.2. Възможно ли е регистрираният одитор да упражнява одиторската професия като извършва финансов одит чрез такова ЕООД?

Отговор: Не, регистрираният одитор не може да упражнява одиторската професия като извършва финансов одит чрез такова дружество, тъй като съгласно чл. 8, ал. 1, т. 1, б. „б“ от ЗНФО търговското дружество трябва да има основен предмет на дейност извършването на финансов одит на финансови отчети на предприятия, а съгласно пар. 1, т. 22 от допълнителните разпоредби на закона „основен предмет на дейност“ е дейността на търговското дружество, когато общата стойност на нетните приходи от продажби от тази дейност е повече от 50 на сто от общата стойност на нетните приходи от продажби за отчетния период.

25.3. Услуги в съответствие с кои други одиторски стандарти, изчерпателно изброени, следва да се разглеждат също като услуги, генериращи приходи от основна дейност?

Отговор: Критерият за определяне на това дали една услуга съответства на изискванията на ЗНФО за финансов одит или не, не е приложимият одиторски стандарт, а характера на услугата. Както е посочено в отговора на въпрос 25.1, за да се счита един ангажимент за ангажимент за финансов одит, същият трябва да отговаря на характеристиките на чл. 3, ал. 1 във връзка с чл. 44 от ЗНФО.

26. Съгласно чл. 8, ал. 1, т. 1, б. „б“ от ЗНФО, когато регистрираният одитор упражнява одиторската професия пряко – чрез търговско дружество, търговското дружество трябва да има основен предмет на дейност извършването на финансов одит на финансови отчети на предприятия, а съгласно пар. 1, т. 22 от допълнителните разпоредби на закона „основен предмет на дейност“ е дейността на търговското дружество, когато общата стойност на нетните приходи от продажби от тази дейност е повече от 50 на сто от общата стойност на нетните приходи от продажби за отчетния период.

26.1. Кой отчетен период следва да се вземе предвид при определяне на приходите от основна дейност към момента на вписване на регистрирания одитор в регистъра по чл. 20 от ЗНФО, това еднократно ли е и съответно как в тази връзка следва да се декларира промяна в обстоятелствата в 7-дневен срок от настъпването им?

Отговор: За целите на чл. 7, ал. 3 и чл. 8, ал. 1, т. 1, б. „б“ от ЗНФО при определяне на относителния дял на приходите от извършване на финансов одит спрямо общия обем на нетните приходи от продажби на дружеството трябва да се взема предвид годишния финансов отчет на дружеството за последния отчетен период (календарна година), съответно текущо за всеки отчетен период.

При промяна в обстоятелствата регистрираният одитор трябва да декларира в 7-дневен срок:

– от датата на изготвяне на финансовия отчет случаите, когато дружеството престане да отговаря на изискванията на закона;

– от датата на вписване на дружеството в търговския регистър при Агенция по вписванията, когато се регистрира ново одиторско дружество или дружество, чрез което регистрираният одитор ще упражнява дейност.

Във връзка с горепосоченото и с въпрос № 18, поетите одиторски ангажименти преди влизане в сила на действащия към момента ЗНФО, съответно след това от името на дружество, отговарящо на изискванията на закона, може да бъдат изпълнени от името на това на дружеството, независимо от срока им и при спазване на изискванията за ротация във връзка с одита на предприятията от обществен интерес.

26.2. Може ли регистриран одитор да бъде вписан в регистъра по чл. 20 от ЗНФО, като посочи, че ще упражнява одиторска професия чрез новорегистрирано търговско дружество (ЕООД)?

Отговор: Да, такова вписване в регистъра по чл. 20 от ЗНФО може да бъде направено, вкл. и за ЕООД, като другите относими законови изисквания за основен предмет на дейност, състав на управителния му орган и разпределение на собствеността трябва да са изпълнени.

27. Може ли регистриран одитор да упражнява одиторската професия едновременно като:

– подписва одиторски доклади в качеството си на отговорен одитор от името на одиторско дружество, в което е съдружник;

– подписва одиторски доклади в качеството си на отговорен одитор от името на одиторско дружество, в което е нает по трудови или облигационни правоотношения, но не е съдружник в него?

Отговор: Да, може да упражнява одиторската професия едновременно по горепосочените начини. Законово ограничение е само по отношение участието на физическото лице в капитала на повече от едно одиторско дружество и/или търговско дружество по смисъла на чл. 8, ал. 1, т. 1, б. „б“ от ЗНФО.

28. Практическото обучение по чл. 16, ал. 1 част ли е от практическото обучение по чл. 18, ал. 1 от ЗНФО?

Отговор: Да, обучението по чл. 16, ал. 1 е част от практическото обучение за придобиване правоспособност на регистрирано одитор и трябва да се признава за целите на чл. 18, ал. 1 от ЗНФО, предвид разпоредбата на чл. 18, ал. 3 – „*изискването за практическо обучение по ал. 1 не се прилага, когато обучението по чл. 16, ал. 1 е не по-малко от три години*“. Целта на тези разпоредби е, както е посочено и в чл. 10, пар. 1 от Директива 2006/43/ЕО, кандидатът да проведе поне тригодишно практическо обучение в областта одита на годишни финансови отчети или други финансови отчети – напр. ако за целите на чл. 16, ал. 1 кандидатът е удостоверил, че е провел при регистриран одитор две години практическо обучение, за целите на чл. 18, ал. 1 е необходимо допълнително да проведе практическо обучение с продължителност една година.

29. Възможно ли е да се посочат случаи, различни от финансов одит, когато това се изисква по закон и при които регистрираният одитор следва да полага печата си – съгласно чл. 28, ал. 4 от ЗНФО.

Отговор: С печата си регистрираният одитор удостоверява факта, че същият е вписан в регистъра по чл. 20 от ЗНФО и съответно притежава изключителното право да извършва финансов одит. Същевременно, налице са случаи, когато по силата на закон се изисква изпълнението на ангажименти, различни от финансов одит, за които се изисква качеството регистриран одитор и при които се изразява сигурност – напр. такива са ангажиментите за проверка и заверка на годишни справки, доклади и приложения по чл. 126, ал. 1 от Кодекса за застраховането.

30. Какъв е критерият за преценка дали досиетата по чл. 56, ал. 6 и 7 от ЗНФО са непълни – по смисъла на чл. 110, ал. 1, т. 7 от закона?

Отговор: Както е видно от съдържанието на разпоредбите на чл. 56, ал. 6 и 7 от ЗНФО, същите задължават регистрираните одитори да създават и поддържат досиета за всеки изпълнен задължителен финансов одит и съответно за всеки свой клиент по такъв одит. Същите регламентират изчерпателно задължителните данни/информация, които следва да съдържат тези досиета, а именно:

– досието по чл. 56, ал. 6 от закона изисква регистрираният одитор да документира данните по чл. 53 от закона за оценка на заплахите за независимостта и обективността и тези по чл. 6-8 от Регламент (ЕС) № 537/2014 за оценка на заплахите за независимостта, за установени нередности в одитираното предприятие и за прегледа за контрол на качеството на ангажимента;

– досието по чл. 56, ал. 7 от закона изисква регистрираният одитор да изготви и поддържа досие на всеки свой клиент по задължителен финансов одит, което да съдържа посочената в т. 1-3 от същата алинея информация.

С оглед на това, критерият за непълнота на съответното досие по смисъла на чл. 110, ал. 1, т. 7 от ЗНФО се отнася до конкретно изброените в закона и регламента документи, които следва да се съдържат в него.

31. Не съществува ли противоречие между чл. 45, ал. 1, т. 4 и чл. 45, ал. 3 от ЗНФО във връзка с уточнението, че финансовият одит обхваща процедури за постигане на разумна степен на сигурност за ефективността на системата за вътрешен контрол, а в същото време в ал. 3 е казано, че одитът не включва изразяване на сигурност за ефективността, с която ръководството управлява дейността на предприятието. Доколкото системите на вътрешен контрол са част от цялостното управление на предприятието какво е задължението на одитора в тази връзка?

Отговор: Не, няма противоречие между чл. 45, ал. 1, т. 4 и чл. 45, ал. 3 от ЗНФО.

Вътрешният контрол е процес, проектиран, въведен и поддържан от лицата, натоварени с общо управление, ръководството и останалия персонал в предприятието с цел предоставяне на разумна степен на сигурност относно постигането на целите на предприятието по отношение на надеждността на финансовото отчитане, ефективността и ефикасността на операциите и дейността и спазването на приложимото законодателство и нормативни разпоредби.

Горепосоченото определение, което е дадено в Международните одиторски стандарти, е по широко от смисъла, който се влага с текста на чл. 45, ал. 1, т. 4 от ЗНФО. При изпълнение на ангажимент за финансов одит регистрираният одитор оценява ефективността на цялата система за вътрешен контрол в предприятието и не с цел изразяване на мнение, а само онази част от нея, която е свързана с изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет на предприятието – в процеса на оценка на риска с цел разработването на одиторски процедури, които са уместни при съществуващите обстоятелства. Освен това, отговорността за управлението на предприятието не е на регистрирания одитор, а на ръководството на предприятието.

С оглед на горепосоченото, както и на изискванията на МОС, регистрираният одитор има задължението да комуникира своевременно в писмена форма с лицата, натоварени с общо управление, съществените недостатъци във вътрешния контрол, идентифицирани от него по време на одита – в съответствие с правилата по МОС 265 „Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството“.

32. Не съществува ли противоречие между чл. 45, ал. 2 от ЗНФО и чл. 100н, ал. 10 от Закона за публично предлагане на ценни книжа (ЗППЦК), съгласно който се изисква изразяването на мнение от регистрирания одитор и по други въпроси?

Отговор: Не, няма противоречие между разпоредбите на чл. 45, ал. 2 от ЗНФО и чл. 100н, ал. 10 от ЗППЦК. ЗППЦК е специален закон спрямо ЗНФО по отношение на регламентиране дейностите, свързани с емитирането на ценни книжа на фондовата борса, вкл. за одита на финансовите отчетите на такива предприятия. Както изрично е посочено в чл. 45, ал. 2 от ЗНФО, когато се изисква по закон (ЗППЦК), регистрираният одитор изразява становище и относно всяка друга информация, която органите на управление на предприятието предоставят заедно с одитирания финансов отчет.

33. Съгласно чл. 49, ал. 1 от ЗНФО трябва ли да са налице кумулативно и двете предпоставки – избор на одитора и подписано писмо за поемане на одиторски ангажимент, за да са приложими чл. 49, ал. 1 и 3 от ЗНФО, или е достатъчно одиторът да е избран, но дори и да няма подписано писмо за поемане на одиторски ангажимент, за да се прилагат същите разпоредби? Ако е налице хипотезата, че одиторът е избран за задължителен финансов одит от предприятие от обществен интерес, но не е подписал писмо за поемане на одиторски ангажимент и междуременно предприятието доверител приеме решение за освобождаването на същия и избор на друг регистриран одитор, следва ли да се уведомяват КПНРО и съответния орган, осъществяващ надзор над това предприятие?

Отговор: За прилагане разпоредбите на чл. 49, ал. 1 и 3 от ЗНФО е достатъчно да има подписано писмо за поемане на ангажимент за задължителен финансов одит или договор за изпълнението на задължителен финансов одит. Без наличието на двустранно подписан документ за поемането на ангажимент за задължителен финансов одит – от регистрирания одитор и от предприятието доверител, се счита, че няма поет ангажимент, съответно не произтичат никакви законови задължения за регистрирания одитор във връзка с това.

34. Има ли законово изискване да се уведомява КПНРО и ИДЕС при предсрочно освобождаване на регистриран одитор от предприятие, което не е от обществен интерес, но което може да е в група, в която има предприятието от обществен интерес?

Отговор: Съгласно разпоредбите на чл. 49, ал. 3 от ЗНФО при предсрочно прекратяване на всеки ангажимент за задължителен финансов одит, независимо дали към предприятието от обществен интерес или не, регистрираният одитор и одитираното предприятие са длъжни да уведомят за това КПНРО и ИДЕС, вкл. и за причините за предсрочното освобождаване.

35. Откога са в сила разпоредбите на чл. 59-61 от ЗНФО, съответно при издаване на одиторските доклади за одит на годишни финансови отчети за 2017 г. на предприятия от обществен интерес задължени ли са одиторите да изготвят и представят на одитния комитет допълнителен доклад съгласно чл. 60, както и да докладват по реда на чл. 61 от закона?

Отговор: В съответствие с разпоредбата на пар. 5 от допълнителните разпоредби на ЗНФО изискванията на чл. 59 и следващи от Глава седма „Задължителен финансов одит на финансови отчети на предприятията от обществен интерес“ се прилагат за задължителен финансов одит на финансови отчети на предприятия от обществен интерес за отчетни периоди, започващи на или след 01 януари 2017 г.

С оглед на горепосоченото и изискванията за изготвянето на допълнителни доклади по чл. 60, както и за уведомяване писмено на КПНРО и компетентния орган, осъществяващ надзор над това предприятие по реда на чл. 61 от ЗНФО се прилагат за задължителен финансов одит на финансови отчети на предприятия от обществен интерес за отчетни периоди, започващи на или след 01 януари 2017 г. Обръщаме внимание, че това не изключва задължението за спазване изискванията на действащите към момента и относими за съответния отчетен период Международни одиторски стандарти, вкл. допълненията и измененията в сила за отчетни периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.

36. Откога следва да се прилагат изискванията на Глава шеста от ЗНФО?

Отговор: Изискванията на Глава шеста „Допълнителни изисквания към извършването на задължителен финансов одит на финансови отчети“ се прилагат от датата на влизане в сила на закона – 03 декември 2016 г., и следва да се прилагат при изпълнението на всички ангажименти за задължителен финансов одит, които се изпълняват от тази дата, вкл. поетите преди това ангажименти.

37. Минималната застрахователна сума по задължителна застраховка „Професионална отговорност“ съгласно чл. 31, ал. 4 от ЗНФО включва ли и издаваните становища и мнения на одитора съгласно специалните изисквания на Закона за публично предлагане на ценни книжа и Кодекса за социално осигуряване?

Отговор: Съгласно чл. 469, ал. 3 от Кодекса за застраховането застрахователният договор за задължителна застраховка „Професионална отговорност“ покрива отговорността на регистрирания одитор за вредите, които виновно е причинил на трети лица на територията на Република България при упражняване на дейността, във връзка с която е сключен. А съгласно пар. 1, т. 32 от допълнителните разпоредби на ЗНФО *„Професионална дейност на регистрирания одитор“ е дейността по задължителен финансов одит и свързани с одита услуги.*

Тъй като КПНРО не е компетентен орган по прилагането на Кодекса за застраховането считаме, че за по-конкретен отговор въпросът следва да бъде отправен към Комисията за финансов надзор.

38. Откога се прилагат разпоредбите на чл. 67 и чл. 68 от ЗНФО, т.е. важат ли за ангажименти за финансов одит на финансови отчети за 2016 г.?

Отговор: В съответствие с разпоредбата на пар. 5 от допълнителните разпоредби на ЗНФО изискванията на Глава седма „Задължителен финансов одит на финансови отчети на предприятията от обществен интерес“ се прилагат за задължителен финансов одит на финансови отчети на предприятия от обществен интерес за отчетни периоди, започващи на или след 01 януари 2017 г.

39. В случаите, когато до изтичане на срока по пар. 8 от ПЗР на ЗНФО за привеждане одитните комитети в предприятията от обществен интерес в съответствие изискванията на закона същите не отговарят на законовите изисквания, то следва ли такъв одитен комитет да изготви доклад до КПНРО в срок до 30 юни 2017 г. и какво да е минималното съдържание на този доклад?

Отговор: Независимо дали статутът и дейността на одитния комитет съответстват на законовите изисквания, при условие че такъв е създаден преди 31 декември 2016 г., същият трябва в срок до 30 юни 2017 г. да изготви и предостави на КПНРО годишен доклад за дейността си през 2016 г.

До издаването на допълнителни указания от КПНРО относно съдържанието на този доклад, няма пречка то да съответства на съдържанието на доклада на одитния комитет до органа по назначаване, изготвян по досегашния ред съгласно чл. 40л от ЗНФО (отм.).

40. По смисъла на пар. 1, т. 22, б. „а“ от допълнителните разпоредби на Закона за счетоводството ПОИ ли е дружество в ликвидация, което е включено в регистъра на Комисията за финансов надзор като публично дружество – емитент на ценни книжа, но чиито книжа не фигурират в списъка на Българската фондова борса?

Отговор: С оглед разпоредбите на чл. 21, ал. 3 от Закона за счетоводството такова дружество не е ПОИ ако е било обявено в ликвидация преди началото на съответната отчетна година – напр. за одита на годишен финансов отчет за 2016 г. няма да се прилагат изискванията на задължителен финансов одит на ГФО на ПОИ ако дружеството е обявено в ликвидация на или преди 31 декември 2015 г., съответно ако това предприятие е обявено в ликвидация през 2016 г. за целите на одита на ГФО за 2016 г. предприятието се счита за ПОИ.

41. Необходимо ли е договорът за извършване на финансов одит на предприятие, което не е от обществен интерес, да се сключва всяка година когато ангажиментът е продължаващ, или може да се подпише рамков договор (напр. за три години) и всяка година да се изготвя само писмо за поемане на ангажимента?

Отговор: Законът за независимия финансов одит не поставя ограничения по отношение съдържанието на договора между регистрирания одитор и неговия клиент. Законът определя само, че ангажиментът за финансов одит се поема с писмо (чл. 48, ал. 1 от ЗНФО), като съответно възнаграждението за финансов одит и условията за заплащане се договарят между страните (чл. 48, ал. 2 от ЗНФО).

С оглед на това няма законова пречка условията по изпълнение на ангажимента да бъдат уредени в двустранно подписано писмо за поемане на одиторски ангажимент за целия период (напр. за три години), като само при промяна на условията по ангажимента или при наличието на фактори, които правят уместно преразглеждане на условията по него, да бъде подписано ново писмо за поемане на ангажимента – съгласно изискванията на МОС 210 „Договаряне на условията на одиторските ангажименти“.

42. Как е правилно да се отрази промяна на отговорния одитор пред клиента когато одиторско дружество или търговско дружество на регистриран одитор е страна по

подписани писмо за поемане на одиторски ангажимент и договор с клиента, но след това е сключило облигационен договор съгласно чл. 8, ал. 1, т. 1, б. „г“ от ЗНФО с регистриран одитор, упражняващ одиторската професия пряко – като физическо лице, който ще подпише одиторския доклад в качеството си на отговорен одитор? Трябва ли да се подпише само анекс към договора за одит или трябва и ново писмо за поемане на ангажимента от страна на одиторското или търговското дружество?

Отговор: Съгласно разпоредбите на чл. 48, ал. 1 от ЗНФО *„поемането на ангажимент за финансов одит се осъществява с писмо за поемане на одиторски ангажимент, подписано от предприятието доверител и от регистрирания одитор, съгласно изискванията на приложените одиторски стандарти. В писмото за поемане на одиторския ангажимент се посочва регистрираният одитор, отговорен за извършването на одита“*. Съгласно пар. 16 от МОС 210 *„Д о г о в а р я н е н а у с л о в и я т а н а о д и т о р с к и т е а н г а ж и м е н т и “* *„ако условията на одиторския ангажимент бъдат променени, одиторът и ръководството договарят и отразяват новите условия на ангажимента в писмо за поемане на одиторски ангажимент или друга подходяща форма на писмено споразумение“*.

С оглед на горепосоченото, при промяна на отговорния одитор за финансов одит, изпълняван от одиторско дружество, е необходимо подписването на ново писмо за поемане на одиторски ангажимент или друга подходяща форма на писмено споразумение, в което се посочва името на новия отговорен одитор.

Но промяна на отговорния одитор по поет чрез търговско дружество ангажимент е недопустима, тъй като ангажиментът е поет от физическо лице в качеството му на регистриран одитор, упражняващ професията пряко, чрез подписано от него писмо за поемане на ангажимента. В този случай регистрираният одитор, страна по писмото за поемане на ангажимента, е задължен да изпълни същия с оглед разпоредбите на чл. 49, ал. 1 от ЗНФО.

43. Регистриран одитор, упражняващ одиторската професия пряко – като физическо лице, е нает по облигационно правоотношение от одиторско дружество или от търговско дружество на друг регистриран одитор за изпълнение на ангажимент за финансов одит.

43.1. В този случай как трябва да се декларира ангажиментът за финансов одит в Единния годишен отчет за дейността на регистрираните одитори?

Отговор: Горепосочената хипотеза предполага следните отговори:

– когато регистрираният одитор е нает по облигационно правоотношение от одиторско дружество и същият изпълнява ангажимента и подписва одиторския доклад в качеството си на отговорен одитор, този ангажимент трябва да бъде отчетен в Единния годишен отчет за дейността на одиторското дружество, тъй като същото е страна по договора в качеството си на регистриран одитор по смисъла на чл. 7, ал. 3 от ЗНФО;

– когато регистрираният одитор е нает по облигационно правоотношение от търговско дружество на друг регистриран одитор, наетият одитор изпълнява ангажимента и подписва одиторския доклад в качеството си на регистриран одитор, упражняващ одиторската професия пряко, съответно този ангажимент трябва да бъде отчетен в Единния годишен отчет за дейността на наетия регистриран одитор, независимо че търговското дружество на другия регистриран одитор е страна по договора за одит, тъй като то няма качеството на регистриран одитор.

43.2. Ще се счита ли този ангажимент за извършен от името на търговското дружество на другия одитор по смисъла на чл. 90, ал. 2 във връзка с чл. 87, ал. 3 от ЗНФО?

Отговор: С оглед отговора на предходния въпрос, за целите на Системата за гарантиране качеството на професионалната дейност на регистрираните одитори такъв одиторски ангажимент се счита за изпълнен от наетия регистриран одитор, упражняващ одиторската професия пряко – като физическо лице.

43.3. Допустимо ли е планирането на одита, като част от одитното досие, да е от името на търговското/одиторското дружество или новият отговорен одитор трябва да извърши свое планиране при окомплектоване на одитното досие?

Отговор: Планирането се извършва с цел одитът да бъде извършен ефективно. Това предполага на този етап отговорният одитор да изпълни дейности по оценка за спазване на етичните изисквания, постигане разбиране относно условията на ангажимента, изготвяне на обща одиторска стратегия и план за одита и т.н. съгласно МОС 300 „Планиране на одита на финансови отчети“ и други.

С оглед на горепосоченото считаме, че действията по планирането трябва да бъдат изпълнени, съответно документирани, от новия регистриран одитор, тъй като той е отговорен за изпълнението на ангажимента.

44. Когато регистриран одитор упражнява одиторската професия пряко – като физическо лице или чрез участие в търговско дружество, и едновременно с това участва в капитала на одиторско дружество и съответно изпълнява ангажименти за финансов одит в качеството си на отговорен одитор, необходимо ли е сключването на две застраховки „Професионална отговорност“?

Отговор: Да, в горепосочената хипотеза е необходимо сключването на две застраховки „Професионална отговорност“, тъй като:

– застрахователната полица на одиторското дружество не покрива отговорността на регистрирания одитор, упражняващ одиторската професия пряко, за настъпилите вреди в резултат от поетите одиторски ангажименти като индивидуално практикуващ одитор, тъй като физическото лице е страна по такъв договор за одит, а не дружеството;

– застрахователната полица на регистрирания одитор, упражняващ одиторската професия пряко, не покрива отговорността на одиторското дружество за настъпилите вреди в резултат от изпълнените одиторски ангажименти от физическото лице в качеството му на отговорен одитор от одиторското дружество, тъй като дружеството е страна по договора за одит, а не физическото лице.

45. Регистриран одитор упражнява професията пряко – като едноличен търговец (ЕТ), при който приходите от одит са по-малко от 50% от всички приходи. Това проблем ли е във връзка със законовите изисквания за основен предмет на дейност на ЕТ? Може ли този регистриран одитор да раздели дейността се на счетоводни услуги чрез ЕТ и одит като свободна професия?

Отговор: Няма законова пречка регистриран одитор да упражнява одиторската професия чрез ЕТ с основен предмет на дейност финансов одит и относителен дял на приходите от него да са под 50%, тъй като ЕТ по закон е физическо лице, по отношение на което ЗНФО не налага никакви ограничения. Изискванията за основен предмет на дейност се отнасят само за търговското дружество на регистрирания одитор, а ЕТ не е търговско дружество.

Няма законова пречка регистриран одитор да раздели дейността се на счетоводни услуги чрез ЕТ и одит като свободна професия.

46. Към датата на влизане в сила на действащия към момента ЗНФО регистриран одитор е упражнявал одиторската професия чрез търговско дружество, при което към 31 декември 2016 г. приходите от одиторски услуги са били под 50% от нетните приходи от

продажби. Считано от 01 януари 2017 г. същият регистриран одитор е прехвърлил обособената дейност по предоставянето на счетоводни услуги в ново търговско дружество и съответно през 2017 г. над 50% от нетните приходи от продажби на старото търговско дружество ще бъдат от финансов одит. Регистрираният одитор ще има ли право и от коя дата да сключва нови договори за одит чрез старото търговско дружество?

Отговор: Както е посочено и в отговора на въпрос № 18.1, регистрираният одитор не може да сключва договори за финансов одит чрез търговско дружество, несъответващо на изискванията на чл. 7 от ЗНФО.

В действащия към момента ЗНФО не са предвидени специални разпоредби по отношение преходния период. Тъй като законът влиза в сила през 2016 г. и същата календарната година е базова за определяне относителния дял на приходите от финансов одит спрямо общия размер на приходите на търговските дружества на регистрираните одитори, през 2017 г. регистрираните одитори могат да продължат да упражняват професията чрез търговско дружество с под 50% приходи от финансов одит за 2016 г. След 2017 г. търговските дружества, чрез които регистрираните одитори упражняват одиторската професия следва да отговарят на законовите изисквания и по отношение на относителния дял на приходите от финансов одит.

47. Съгласно чл. 32, ал. 4 от ЗНФО *„ограничението на отговорността не се прилага при умишлено неправомерно поведение на регистрирания одитор, включително при обявяване на предприятието доверител в несъстоятелност“*. По какъв начин отговорността на одитора е обвързана с несъстоятелността на предприятието доверител, още повече, че началната дата на несъстоятелността се определя от съда и понякога тя е няколко години назад във времето? Ще означава ли при наличието на този текст в закона, че в случаите когато предприятие доверител е обявено в несъстоятелност отговорността на одитора следва да е неограничена, дори и да липсва умишлено неправомерно поведение от страна на регистрирания одитор? Ако началната дата на несъстоятелността е няколко години назад, вкл. и от години, през които регистрираният одитор не е имал одит ангажименти за съответното предприятие доверител, означава ли че за всички регистрирани одитори на това предприятие ще се счита, че тяхната отговорност е неограничена?

Отговор: С разпоредбата на чл. 32, ал. 4, предл. първо ЗНФО ограничава имуществената отговорност на регистрирания одитор само по отношение на предприятието доверител (договорна отговорност за виновно причинените неумишлено вреди, ограничена трикратния размер на договореното възнаграждение за одит, но не по-малко от определените минимални лимити по задължителна застраховка „Професионална отговорност“). По отношение на всички други лица имуществената отговорност на регистрирания одитор е неограничена (деликтна отговорност за виновно причинените вреди в пълен размер).

Както е посочено в предл. второ на чл. 32, ал. 4 ограничението на отговорността не се прилага при умишлено неправомерно поведение на регистрирания одитор, вкл. при обявяване на предприятието в несъстоятелност. В такъв случай ограничението към предприятието отпада, като всеки регистриран одитор носи отговорност към доверителя за вредите, които са настъпили по негова вина, съответно след влизане в сила на действащия към момента ЗНФО.

48. Предоставянето на разрешени услуги, различни от задължителния финансов одит, на предприятието майка извън Европейския съюз (ЕС) или дъщерното предприятие извън ЕС подлежат ли на одобрение от одитния комитет на местното ПОИ?

Отговор: Не, не е необходимо разрешението на одитния комитет на местно ПОИ за предоставянето на разрешени услуги, различни от задължителния финансов одит, на предприятието майка извън ЕС или дъщерно предприятие извън ЕС.

Регламент (ЕС) № 537/2014 се прилага само за ПОИ, намиращи се в рамките на ЕС, съответно за техните одитни комитети, с оглед на което е необходимо одобрение от одитните комитети на ПОИ за предоставяне на разрешени услуги, различни от задължителния финансов одит, само в рамките на ЕС.

49. Когато местно (българско) ПОИ има предприятие майка или дъщерно предприятие в рамките на ЕС, независимо дали са ПОИ или не-ПОИ, на които регистрираният одитор или друг регистриран одитор – член на същата одиторска мрежа, предоставя услуги, различни от задължителния финансов одит, кои забрани за такива услуги се прилагат – тези на българското законодателство или тези на местното законодателство в страната на съответното предприятие?

Отговор: За да се определи дали регистрираният одитор или друга фирма-членка на мрежата може да предостави разрешени услуги, различни от задължителния финансов одит, на предприятието майка или на дъщерно предприятие на местно (българско) ПОИ, които се намират в рамките на ЕС, приложимо е местното законодателство на предприятието, получател на съответните услуги.

50. Подлежи ли на финансов одит годишен финансов отчет за 2016 г. на предприятие от обществен интерес, което през отчетния период не е осъществявало дейност, не е обявено в несъстоятелност и не е в процедура по ликвидация?

Отговор: Съгласно разпоредите на чл. 37, ал. 2 от Закона за счетоводството, годишните финансови отчети на такова предприятие, ако е акционерно дружество или командитно дружество с акции, не подлежи на задължителен финансов одит.

Но този разпоредба не освобождава от задължението за финансов одит предприятията, чиито финансови отчети подлежат на задължителен финансов одит по силата на специален закон. В тези случаи се прилагат разпоредбите на Глава пета „Независим финансов одит“, независимо дали предприятията осъществяват дейност или не.

51. Ако предприятие от обществен интерес през отчетната финансова година не е осъществявало дейност, не е обявено в несъстоятелност и не е в процедура по ликвидация, годишният финансов отчет на това предприятие на каква счетоводна база трябва да бъде съставен?

Отговор: С оглед разпоредбите на чл. 34, ал. 1 от Закона за счетоводството годишните финансови отчети на предприятията от обществен интерес се съставят на базата на Международните счетоводни стандарти, вкл. при спазване изискванията на пар. 25 и 26 от МСС 1 „Представяне на финансови отчети“ за действащо предприятие.

Тъй като КПНРО не е компетентен орган по прилагането на Закона за счетоводството считаме, че за по-конкретен отговор въпросът следва да бъде отправен към Министерство на финансите.

52. Ако предприятие от обществен интерес през отчетната финансова година не е осъществявало дейност, не е обявено в несъстоятелност и не е в процедура по ликвидация, и същевременно няма нает персонал, липсва система за вътрешен контрол и няма назначен одитен комитет, по какъв начин одиторът на това предприятие може да изпълни изискванията на чл. 100н, ал. 4, т. 3 от Закона за публично предлагане на ценни книжа, чл. 37, ал. 6 от Закона за счетоводството и чл. 60 и 61 от ЗНФО?

Отговор: Регистрираният одитор, освен да изрази одиторско мнение в резултат от изпълнените одиторски процедури съгласно Международните одиторски стандарти, следва да изпълни и другите законови разпоредби, вкл. изискванията на чл. 100н, ал. 4, т. 3 от Закона за публично предлагане на ценни книжа, чл. 37, ал. 6 от Закона за счетоводството и чл. 60 и 61 от ЗНФО.

Тъй като КПНРО не е компетентен орган по прилагането на Закона за счетоводството считаме, че за по-конкретен отговор въпросът следва да бъде отправен към Министерство на финансите.

53. Спрямо кой момент и с какъв документ се определя броят на годините, през които регистрираният одитор е предоставял непрекъснато на едно предприятие услуги по задължителен финансов одит по смисъла на пар. 6 от преходните и заключителните разпоредби на ЗНФО? В тази връзка, как се определя продължителността на непрекъснато предоставяне на услуги за задължителен финансов одит с начало преди 2008 г., с оглед обстоятелството, че класификацията на дружествата като предприятия, осъществяващи дейност от обществен интерес е въведена в българското законодателство от 2008 г.?

Отговор: За определяне годината на първата ротация на регистрираните одитори, съгласно чл. 17, пар. 8 от Регламент (ЕС) № 537/2014 за начало на броенето се приема първата финансова година, посочена в писмото за поемане на одитния ангажимент, през която е започнало предоставянето на услуги по задължителен финансов одит без прекъсване до 16 юни 2014 г. включително.

Удостоверяване на поемането на съответните ангажименти е съгласно подписан договор и/или писмо за поемане на одиторски ангажимент.

Независимо че тази категорията „предприятия, осъществяващи дейност от обществен интерес“ е въведена в българското законодателство пред 2008 г., броенето започва от първата финансова година, през която регистрираният одитор е назначен за извършването на задължителен финансов одит без прекъсване до 16 юни 2014 г. включително – каквато е и разпоредбата на чл. 17, пар. 8 от Регламент (ЕС) № 537/2014.

Ако предприятието е било публично дружество с прекъсване и същевременно не е било ПОИ по други критерии на Закона за счетоводството, броенето започва от първата финансова година след възстановяване статута му на такова, през която регистрираният одитор е поел първия ангажимент на задължителен финансов одит без прекъсване до 16 юни 2014 г. включително.

Горепосочените правила следва да си прилагат при преценка относно спазване законовите изисквания за ротация преди поемане на всеки ангажимент за задължителен финансов одит на предприятие от обществен интерес.

54. Необходимо ли е регистриран одитор на предприятие от обществен интерес да получи одобрение от одитния комитет на това предприятие, за да предостави на разрешена услуга по МОС 4400 „Ангажименти за извършване на договорени процедури относно финансова информация“ във връзка с проверка на данни съгласно изискванията на Наредба № Е-РД-04-06/28.09.2016 г. за намаляване на тежестта, свързана с разходите за енергия от възобновяеми източници, издадена от министъра на енергетиката, министъра на финансите и министъра на икономиката

Отговор: За такива услуги е необходимо одобрение от одитния комитет, с оглед разпоредбите на чл. 64 от ЗНФО.

Не е необходимо одобрение от одитния комитет за предоставянето на неаудитни услуги на одит клиент когато тези услуги се изискват по закон или други нормативни разпоредби и са свързани с изпълнението на съответния ангажимент за задължителен финансов одит – напр. услугите по чл. 101, ал. 1 във връзка с чл. 126, ал. 1 от Кодекса за застраховането.

55. Допустимо ли е управителният орган на одиторско дружество по смисъла на чл. 7, ал. 3 от ЗНФО, регистрирано с правно-организационна форма ООД, да се състои само от един регистриран одитор по този закон или от един регистриран одитор от друга държава-членка на Европейския съюз?

Отговор: Да, допустимо е управителният орган на одиторско дружество, регистрирано с правно-организационна форма ООД, да се състои само от един регистриран одитор по ЗНФО или от един регистриран одитор от друга държава-членка на Европейския съюз.

56. Изискванията по отношение регистриран одитор, предоставял непрекъснато услуги за задължителен финансов одит на предприятие от обществен интерес, за целите на ротацията съгласно пар. 6 от преходните и заключителните разпоредби на ЗНФО, отнася ли се едновременно за:

– регистриран одитор, упражняващ одиторската професия пряко – чрез участие в търговско дружество, и

– регистриран одитор, отговорен за одита от името на одиторско дружество, поело ангажимента за задължителен финансов одит?

Отговор: Изискванията по отношение максималната продължителност на ангажимент за задължителен финансов одит на финансови отчети на предприятие от обществен интерес са уредени в чл. 65 от ЗНФО. Разпоредбите на ал. 3 и 4 от този член определят различни изисквания към регистрирания одитор, в зависимост от качеството:

– регистриран одитор, когато упражнява професията пряко и извършва задължителен финансов одит на финансов отчет на предприятие от обществен интерес, се оттегля, след като е изпълнявал одиторски ангажименти в продължение на 7 поредни години от датата на назначаването му;

– регистриран одитор, в качеството си на отговорен одитор, когато извършва задължителен финансов одит на финансов отчет от името на одиторско дружество в предприятие от обществен интерес, се заменя, след като е изпълнявал одиторски ангажименти по задължителен финансов одит в продължение на 4 поредни години от датата на назначаването на одиторското дружество в това предприятие.

57. Лицата по смисъла на пар. 1д, ал. 1 от допълнителните разпоредби на Закона за публично предлагане на ценни книжа считат ли се за предприятия от обществен интерес по смисъла на Закона за счетоводството и Закона за независимия финансов одит, съответно как същите трябва да се отчетат в Единния годишен отчет за дейността на регистрирания одитор – като ПОИ или не-ПОИ?

Отговор: Предприятията от обществен интерес се класифицират като такива съгласно пар. 1, т. 22 от Закона за счетоводството, а не съгласно пар. 1д от допълнителните разпоредби на Закона за публично предлагане на ценни книжа.

58. Как трябва да бъде класифицирано дружество, което към 31 декември 2015 г. на основание пар. 1, т. 11 от допълнителните разпоредби на отменения ЗНФО е било предприятие с дейност от обществен интерес, но към 31 декември 2016 г. не отговаря на критериите за предприятие от обществен интерес съгласно пар. 1, т. 22 от допълнителни е разпоредби на Закона за счетоводството? По отношение счетоводното отчитане на това предприятие за 2016 г. задължителни ли са изискванията, които се прилагат за предприятията от обществен интерес?

Отговор: С оглед разпоредбите на пар. 7 от преходните и заключителни разпоредби във връзка с пар. 1, т. 22 от допълнителните разпоредби на Закона за

счетоводството за 2016 г. предприятията се класифицират като предприятия от обществен интерес в зависимост от показателите си към 31 декември 2015 г.

Във връзка с горепосоченото, ако показателите на предприятието към 31 декември 2015 г. съответстват на критериите за предприятие от обществен интерес съгласно пар. 1, т. 22 от допълнителните разпоредби на закона, на основание чл. 20, ал. 3 за 2016 г. същото следва да се счита за предприятие от обществен интерес.

59. Съгласно чл. 64, ал. 1, т. 1 от ЗНФО как следва да се разбира понятието „*несъществено влияние*“ във връзка с предоставянето на neodитни услуги на клиенти по задължителен финансов одит, които са предприятия от обществен интерес?

Отговор: Съществеността на влиянието е въпрос на преценка от независимо лице – напр. одитния комитет или друго лице или структурно звено, което има аналогични функции, както и функции на лица натоварени с общо управление по смисъла на Международните одиторски стандарти, съгласно която се определя дали предоставянето на neodитни услуги на клиенти по задължителен финансов одит, които са предприятия от обществен интерес, както и резултатите от тези услуги, могат да окажат такова влияние върху одитираните финансови отчети, което да е толкова съществено, че да е достатъчно да повлияе при вземането на решения от трети лица, потребители на информацията от тези отчети. Когато преценката е, че то не би повлияло върху вземането на решение от страна на потребителите на информацията от финансовите отчети, то тогава влиянието на предоставянето на тези допълнителни услуги е несъществено.

60. Откога се прилагат новите изисквания на действащия към момента ЗНФО за съдържанието на докладите за прозрачност?

Отговор: Съгласно пар. 5 от допълнителните разпоредби на ЗНФО изискванията на Глава седма „Задължителен финансов одит на финансови отчети на предприятията от обществен интерес“ се прилагат за задължителен финансов одит на финансови отчети на предприятия от обществен интерес за отчетни периоди, започващи на или след 01 януари 2017 г., включително и по отношение съдържанието на докладите за прозрачност съгласно чл. 62 от закона

61. Каква информация трябва да се съдържа в докладите за прозрачност по отношение списъка на ПОИ, които са одитирани през отчетната година – съгласно чл. 62, ал. 1, т. 6 от ЗНФО?

Отговор: С оглед на обстоятелството, че един ангажимент за финансов одит се счита за изпълнен с издаването на одиторския доклад, разпоредбата на чл. 62, ал. 1, т. 6 от ЗНФО определя в списъка на ПОИ да се включат само тези, за които има издаден одиторски доклад за изпълнен ангажимент за задължителен финансов одит. Това означава, че независимо финансовия отчет за коя година се отнася, ако одиторският доклад по него е издаден напр. през 2016 г. това ПОИ трябва да бъде включено в доклада за прозрачност за 2016 г.

62. Критериите към кой момент се прилагат за класифициране на дружествата като ПОИ или не-ПОИ когато се одитират финансови отчети за 2015 г. или предходни години?

Отговор: Предприятията се класифицират като ПОИ или не-ПОИ според действащите законови разпоредби за отчетната година, съответно съдържанието на одиторските доклади и допълнителните задължения във връзка с изпълнението на задължителен финансов одит на ПОИ зависят от това дали предприятието се класифицира като ПОИ за годината.

С оглед на горепосоченото, независимо кога се извършва финансов одит на финансов отчет за 2015 г. или предходни години, ангажиментът се изпълнява според дефиницията за ПОИ в отменения ЗНФО.

63. Общият оборот на регистрирания одитор от задължителен финансов одит по смисъла на чл. 62, ал. 1, т. 2 от ЗНФО включва ли и реализираните приходи от задължителен финансов одит на регистрирания одитор, в качеството му на компонентен одитор?

Отговор: Критерият, определящ дали определени приходи трябва да бъдат включени в сумата на общия оборот по чл. 62, ал. 1, т. 2, б. „г“ от ЗНФО, е дали тези приходи са реализирани от регистрирания одитор в резултат от изпълнени ангажименти за задължителен финансов одит или не. Това означава, че независимо дали регистрираният одитор е изпълнил ангажименти за задължителен финансов одит като компонентен одитор или не, приходите от такъв одит трябва да бъдат включени в общата сума на оборота по чл. 62, ал. 1, т. 2, б. „г“ от ЗНФО.

64. Съгласно чл. 62, ал. 1, т. 6 от ЗНФО регистрираният одитор е длъжен да посочи в доклада си за прозрачност само задължителния финансов одит на предприятия от обществен интерес. Следва ли регистрираният одитор да докладва доброволните одити на такива предприятия?

Отговор: Съгласно чл. 62, ал. 1, т. 6 от ЗНФО всеки регистриран одитор, който през предходната календарна година е извършил задължителен финансов одит на финансов отчет на предприятие от обществен интерес, публикува на своята интернет страница в срок до 31 март на следващата година доклад за прозрачност, в който посочва всички предприятия от обществен интерес, на които през предходната година е предоставил услуги по задължителен финансов одит.

Обръщаме внимание, че това не означава, че регистрираният одитор не трябва да оповести в доклада си за прозрачност получените възнаграждения за всички предоставени услуги, независимо дали на предприятия от обществен интерес или не – по силата на чл. 62, ал. 1, т. 11 от ЗНФО.

65. За целите на чл. 62, ал. 1, т. 11, б. „а“ от ЗНФО под „*предприятия, част от група, чието предприятие майка е предприятие от обществен интерес*“ се имат предвид само предприятия с български дружества майки, които са ПОИ, или предприятия с чуждестранни дружества майки, които са ПОИ?

Отговор: Горепосочените изисквания се отнасят за приходите от задължителен одит на годишни финансови отчети на предприятия, част от група, чието предприятие майка е предприятие от обществен интерес в България.

66. Къде в доклада за прозрачност се посочват реализираните приходи от ангажименти за финансов одит за консолидационни цели от регистрирания одитор в качеството му на компонентен одитор?

Отговор: Приходите от ангажименти за задължителен финансов одит на финансови отчети, както и приходите от разрешени неаудитни услуги, предоставени на всички одитирани предприятия, трябва да бъдат включени в сумите съответно по чл. 62, ал. 1, т. 11, б. „а“ и „б“ от ЗНФО, независимо дали са реализирани от регистрирания одитор в качеството му на компонентен одитор или не.

Сумата на приходите по чл. 62, ал. 1, т. 11, б. „в“ от ЗНФО включва приходите от ангажименти за доброволен финансов одит, одитни ангажименти със специално предназначение, ангажименти за договорени процедури, както и всички останали приходи

от предоставени на одит клиенти неодитни услуги, различни от посочените по б. „а“ и „б“ на този член от закона.

67. Кои са лицата, които подписват докладите за прозрачност на одиторските дружества в случай, че управителите на одиторското дружество са повече от един?

Отговор: Изискванията по чл. 62, ал. 2 от ЗНФО за подписване на докладите за прозрачност на одиторските дружества се отнасят до лицата, управляващи дружествата с оглед на представителната им власт – докладите могат да бъдат подписани от един управител, ако той може да представлява дружеството самостоятелно, или от няколко управители, ако същите представляват дружеството заедно.