

Насоки по някои актуални въпроси, свързани с одити на ГФО за 2025 г.

Уважаеми колеги,

С настоящия материал бихме искали да ви обърнем внимание на някои актуални въпроси, свързани с одити на ГФО за финансовата 2025 година, както и да ви подпомогнем с принципни насоки по тях и подсигурим последователност в подходите на професионалната ни гилдия.

1. Промяна в моделите на одиторски доклади за ПОИ и в комуникацията с лицата натоварени с общо управление (ЛНОУ) по отношение на приложимите етични изисквания в резултат на промени в Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (МЕКПС)

Моделите на одиторски доклади са актуализирани, за да отразят тесни по обхват промени в МОС 700 в сила за одити на ГФО на ПОИ в България за финансовата 2025 г. Тези промени са в резултат на промени в МЕКПС (вкл. Международните стандарти за независимост – параграф И400.25), които изискват да бъде направено публично изявление-оповестяване в случаите, когато одиторът прилага изискванията за независимост за ПОИ при извършване на финансов одит. По-конкретно, в пар. 28, т. (в), под-точка ii на МОС 700 е добавено ново изискване:

„28. Одиторският доклад следва да включва раздел, следващ непосредствено след раздела „Мнение“, със заглавие „База за изразяване на мнение“, който: (вж.: параграф А32)

(в) да включва изявление, че одиторът е независим от предприятието в съответствие с приложимите етични изисквания, отнасящи се до одита, и е изпълнил другите етични отговорности на одитора в съответствие с тези изисквания.

.....

ii. Ако приложимите етични изисквания изискват одиторът публично да оповести случаите, при които одиторът е приложил изисквания за независимост, специфични за одита на финансови отчети на определени предприятия, изявлението следва да посочва, че одиторът е независим от предприятието в съответствие с изискванията за независимост, приложими по отношение на одита на тези предприятия; и (вж.: параграф А36)

Вследствие на горните промени в МОС 700, в моделите на одиторски доклади върху ГФО на ПОИ са направени съответните промени в раздела „База за изразяване на мнение“.

Също така, в моделите на одиторски доклади върху ГФО на ПОИ и не-ПОИ в раздела „База за изразяване на мнение“ са направени промени, чрез които при оповестяване на приложимите етични изисквания са предвидени следните подходи:

А. Посочване, че одиторът е независим в съответствие с МЕКПС и етичните изисквания, приложими в България, без да се упоменават конкретните закони и регулации. Това е препоръчителният подход, който е синхронизиран изцяло с Приложението към МОС 700, съдържащо примери на одиторски доклади, или

Б. Посочване, че одиторът е независим в съответствие с приложимите етични изисквания на конкретните закони и регулации в България, като ЗНФОИСУ, Регламент ЕС 537/2014 г., приложим при одити на ГФО на ПОИ и МЕКПС. Този подход е допустим и е последователен с досегашната практика.

В резултат на споменатите по-горе промени в МЕКПС, са направени промени и в МОС 260, които изискват одиторът да комуникира с ЛНОУ приложимите етични изисквания, вкл. за независимост, при извършване на финансов одит. **Тази комуникация се изисква за всички предприятия – ПОИ и не-ПОИ.** По-конкретно, в параграф 17 на МОС 260 е добавено ново изискване:

„Независимост на одитора

17. Одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, които одиторът прилага по отношение на ангажмента за одит, включително ако е приложимо при конкретните обстоятелства, изисквания за независимост, специфични за одита на финансовите отчети на определени предприятия. (Вж: параграф А29)“

За да бъде изпълнено горното ново изискване на МОС 260, одиторът може да възприеме някой от следните подходи:

а) Предоставяне на проект на одиторски доклад на ЛНОУ на предприятието – в одиторския доклад, раздел „База за изразяване на мнение“ одиторът оповестява, че е независим в съответствие с МЕКПС, заедно с етичните изисквания приложими по отношение на одити на финансови отчети в България (вкл. е изпълнил изискванията за независимост за ПОИ, когато това е приложимо) и е изпълнил другите си етични отговорности в съответствие с тези изисквания и МЕКПС. Следователно, чрез комуникацията на проекта на одиторски доклад с ЛНОУ се счита, че е изпълнено изискването на параграф 17 на МОС 260. Тази писмена комуникация следва да бъде приложена в одиторското досие; или б) Предоставяне на отделно Изявление (Декларация) за независимост, адресирано до ЛНОУ. Подобно изявление се предоставя на Одитния комитет на ПОИ в процеса на комуникация, напр. като част на Допълнителния доклад до Одитния комитет, изготвен съгласно чл. 60 от ЗНФОИСУ. В Изявлението за независимост до Одитния комитет на ПОИ е необходимо да се направят промени, подобно на промените в раздел „База за изразяване на мнение“ на моделите на одиторски доклади върху ГФО на ПОИ. По-конкретно, следва да се уточни, че одиторът

прилага етичните изисквания, вкл. тези за независимостта съгласно МЕКПС и етичните изисквания, приложими по отношение на одита на ФО на ПОИ в България (като ЗНФОИСУ, Регламент ЕС 537/2014 г.).

Въпреки, че специално изявление за независимост не се изисква да бъде комуникирано на ЛНОУ на не-ПОИ, такова може да бъде изготвено и предоставено от одитора, за да бъдат изпълнени изискванията на параграф 17 на МОС 260. Изявлението (Декларация) за независимост, адресирано до ЛНОУ следва да бъде приложено в одиторското досие.

В случаите на не-ПОИ функциите и отговорностите на ЛНОУ могат да се изпълняват от ръководството на съответното одитирано предприятие.

2. Съобразяване на новата дефиниция „публично търгувано предприятие“ съгл. МЕКПС

Вследствие на промени в МЕКПС в сила за одити на ФО за 2025 г. е преработена дефиницията на ПОИ съгл. параграф И400.22, която, наред с другото, посочва по-широк списък на задължителни категории ПОИ, включително нова категория **„публично търгувано предприятие“**, която заменя категорията „регистрирано за търгуване на борсата предприятие (регистрирано на борсата предприятие)“. Съгласно Речника на термините на МЕКПС, публично търгувано предприятие е *„Предприятие, емитиращо финансови инструменти, които са прехвърляеми и търгувани чрез публично достъпен пазарен механизъм, включително посредством регистриране за търгуване на фондова борса. Регистрирано на борсата предприятие, така както е дефинирано от приложим закон или нормативна разпоредба относно ценните книжа, представлява пример за публично търгувано предприятие.“* Съответно, при прилагане на изискванията на МЕКПС и в частност, Международните стандарти за независимост по отношение на финансови одити за 2025 г. следва да бъдат съобразени новите дефиниции на ПОИ, вкл. новата категория „публично търгувано предприятие“.

През м. септември 2025 г. Съветът по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност публикува тесни по обхват промени в МСУК, МОС и МСАП 2400, с които се възприема термина „публично търгувано предприятие“ съгл. МЕКПС. Съответно, специфичните изисквания, които са били приложими към регистрирани на борсата предприятия стават приложими за всички публично търгувани предприятия. Тези промени в МСУК, МОС и МСАП 2400 влизат в сила за одити на ФО за 2027 г. в България. Следователно, за одити на ФО за 2025 г. и 2026 г., в приложимите МОС се използват термина „регистрирано за търгуване на борсата предприятие (регистрирано на борсата предприятие)“, в който няма промяна и съответно, няма синхрон с термина „публично търгувано предприятие“ съгласно МЕКПС. Съгласно Речника на термините на МОС, приложими за одити за 2025 г. регистрирано на борсата предприятие е *„Дружество, чиито акции, дялове или дългови книжа се котираат на призната фондова борса, или се търгуват съгласно правилниците и регулацията на призната фондова борса или на друг еквивалентен орган.“*

Използването на различни дефиниции в МОС за „регистрирано на борсата предприятие“ и в МЕКПС – новото „публично търгувано предприятие“, които са приложими за одити за финансовата 2025 г. и 2026 г. е факт, който може да създаде практически предизвикателства пред одиторите от различни юрисдикции, вкл. ЕС и България. Също така, дали и как новата дефиниция на „публично търгувано предприятие“ ще бъде отразена в местното законодателство и тълкувана спрямо неговите съществуващи разпоредби е въпрос, който е в процес на анализ и оценка от различните юрисдикции, вкл. ЕС и България.

РГ ще следи всякакви промени в законодателството и регулациите, имащи отношение към този въпрос и ще ви информира допълнително.

По отношение на одитите на ГФО за 2025 г. новата дефиниция на ПОИ, в частност „публично търгувано предприятие“ съгласно МЕКПС:

- **Би могла да окаже влияние при извършване на процедури за оценка на независимостта** на одитора, които да изискват спазване на допълнителни изисквания, които не са били приложими в предходни одити;
- **Не оказва влияние при прилагане на изискванията на МОС** при изпълнение на одита и в частност, МОС 701 по отношение на КОВ, тъй като в тях се използва термина „регистрирано за търгуване на борсата предприятие (регистрирано на борсата предприятие)“, в който няма промяна;
- **Не оказва влияние върху обхвата на предприятията, които са ПОИ съгласно параграф 1, т. 22 от ДР на Закона за счетоводството**, тъй като в тази разпоредба няма промяна.

Следователно, няма промяна в обхвата на предприятия, спрямо които се прилагат допълнителните изисквания за одити на ГФО на ПОИ, произтичащи от ЗНФОИСУ и Регламент ЕС 537/2014 г. Фокусът е върху промяната, която би могла да засегне процедурите за оценка на независимостта при изпълнението на одит ангажимент.

3. Съображения по отношение на одити на ГФО за 2025 г. във връзка с въвеждане на еврото в България от 1.1.2026 г.

Основните съображения, които следва да се вземат предвид при одитите на ГФО за 2025 г. по отношение на въвеждане на еврото в България от 1.01.2026 г. са следните:

а) При извършване на одиторските процедури във връзка с МОС 250 *Съобразяване със закони и нормативни разпоредби* при одита на финансови отчети, следва да се вземе предвид Закона за въвеждане на еврото в Република България (ЗВЕРБ). Препоръчва се одиторът да отправи проучващи запитвания към ръководството (и ако е подходящо, към ЛНОУ) относно това дали предприятието е подигурило спазване на изискванията на ЗВЕРБ и да извърши фактическа проверка на кореспонденция, ако има такава с лицензиращи или регулаторни органи (МОС 250, параграф 15). Одиторът може да обмисли и получаване на писмени изявления от ръководството / ЛНОУ във връзка със спазването на ЗВЕРБ. В случай на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията на ЗВЕРБ, одиторът следва да съобрази и изпълни, както е приложимо, изискванията на параграф 19-29 на МОС 250.

б) При извършване на одиторски процедури по същество върху нематериални активи към 31.12.2025 г. се препоръчва упражняване на повишено ниво на професионален скептицизъм за идентифициране на потенциален риск от съществено неправилно отчитане във връзка с капитализиране на разходи за ИТ външни услуги и разходи за заплати и осигуровки, извършени за адаптиране на ИТ системи и процеси за въвеждане на еврото. Изискванията за признаване на нематериални активи съгл. МСФО счетоводни стандарти и НСС са рестриктивни и съдържат кумулативни консервативни критерии за признаване, и в общия случай се изисква детайлен анализ от ръководството съобразно специфичните факти и обстоятелства, и предоставяне на надеждни одиторски доказателства за възприетия подход, ако ефектите върху ФО са съществени.

в) Финансовите отчети за 2025 г. ще бъдат последните отчети, изготвени в български лева. В тях не се изисква допълнително представяне и оповестяване на сумите в евро. Въвеждането на еврото като нова национална валута в България от 1.1.2026 г. се счита за събитие след отчетната дата и съгласно МСС 10 и НСС 10 се съобразява приложимостта на изискванията за оповестяване.

Примерно оповестяване на въвеждане на еврото като събитие след отчетната дата:

Събития след отчетната дата

Съгласно Закона за въвеждане на еврото в Република България (ЗВЕРБ), считано от 1 януари 2026 г., еврото става официална валута и законно платежно средство в България. Официалният обменен курс е определен като 1.95583 лева за 1 евро.

Въвеждането на еврото като официална валута в Република България представлява промяна във функционалната (отчетната) валута на Дружеството, която ще бъде отразена перспективно и не представлява събитие след отчетния период, което изисква корекция във финансовия отчет за годината, приключваща на 31 декември 2025 г.

Дружеството не очаква съществени ефекти от превалутиране на началните салда към 1 януари 2026 г. в евро и от процеса по промяна във функционалната (отчетна) валута. [Дружеството е процес на оценка на ефектите от въвеждане на еврото от 1 януари 2026 г.]

.....

Освен оповестяване в събития след отчетната дата, въвеждането на еврото за някои предприятия би могло да доведе и до допълнителни оповестявания, напр. оповестявания на финансовия риск съгласно МСФО 7, наличие на блокирани парични средства в лева срещу евробанкноти, евромонети и стартови комплекти с евромонети, получени при първоначалното зареждане и подзареждането, които не могат да бъдат използвани преди датата на въвеждане на еврото 1.01.2026 г. съгласно разпоредбите на ЗВЕРБ. В общия случай, упоменатите блокирани парични средства продължават да отговарят на дефиницията на парични средства и парични еквиваленти съгласно МСС 7/НСС 7 към 31.12.2025 г. и се представят по този начин в отчета за финансовото състояние/баланса към 31.12.2025 г. и отчета за паричните потоци за 2025 г.

По-детайлна информация за очакваните ефекти от въвеждане на еврото и предприятиите от ръководството мерки за адаптиране на системите, вътрешните процеси и подсигуриране на

съответствие с изискванията на ЗВЕРБ може да бъде предоставена в Доклада за дейността (особено, за банки, застрахователи).

г) В одиторските доклади върху ГФО за 2025 г. не се препоръчва включване на параграф за обръщане на внимание съгласно МОС 706 по отношение на оповестяването на събитие след отчетната дата, свързано с въвеждане на еврото в България от 1 януари 2026 г. Въпреки важността на това събитие, то не се очаква да има съществен ефект върху последващите финансови отчети за 2026 г., извън допълнителни оповестявания и представяния.

Съображенията, свързани с въвеждане на еврото върху одити за 2026 г. ще бъдат обект на насоки по отношение на следващия отчетен период.

4. Приложимост на докладването върху декларация с информация за подоходния/корпоративния данък съгласно чл. 62в от Закона за счетоводството в одиторските доклади върху финансовата 2025 година

С промените в Закона за счетоводството от 06.07.2024 г. е въведено ново изискване за докладване на одиторите съгласно чл. 37, ал. 6, т. 7 (в сила от 01.01.2025 г.). То е свързано с изразяване на становище в одиторския доклад (раздел „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“): има ли предприятието задължение за публикуване на декларация с информация за подоходния/корпоративния данък съгласно чл. 62в от Закона за счетоводството през отчетния период, предхождащ този, за който е изготвен одитираният финансов отчет, и дали е публикувана в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството.

Със скорошно направени законодателни промени се уточни първия отчетен период, за който предприятията изготвят и публикуват информация за подоходния/корпоративен данък съгл. чл. 62в от Закона за счетоводството. По-конкретно, съгласно параграф 66 от Преходните и заключителни разпоредби към Закона за изменение и допълнение на Закона за данък върху добавената стойност в сила от 1.01.2026 г.: „§66. Първият отчетен период, за който предприятията изготвят и публикуват декларация с информация за начислен и платен подоходен/корпоративен данък по глава седма, раздел VII от Закона за счетоводството е 2025 г. Когато отчетният период, за който предприятията изготвят и публикуват декларацията, не е календарната година, първият отчетен период е периодът, започващ на или след 22 юни 2024 г.“

Например, да приемем, че отчетният период на предприятие, което следва да изготвя и публикува Декларация с информация за подоходния/корпоративния данък съгласно чл. 62в от Закона за счетоводството (ЗС), е календарната година. Тогава първият отчетен период, за който това предприятие ще следва да изготви Декларация с информация за подоходния/корпоративен данък е 2025 г. като тази декларация следва да се публикува по реда на чл. 62г от ЗС до 31.12.2026 г. Съответно, одиторът ще следва да включи докладване върху тази декларация съгласно чл. 37, ал. 6, т. 7 от ЗС в одиторския доклад върху ГФО за 2026 г., който ще бъде издаден през 2027 г.

С настоящите насоки бихме искали да отбележим, че в общия случай докладването съгласно чл. 37, ал. 6, т. 7 на Закона за счетоводството няма да е приложимо за одиторските доклади, които ще бъдат издавани през 2026 г. върху ГФО за 2025 година.

Докладването върху Декларация с информация за подоходния/корпоративния данък съгласно чл. 62в от Закона за счетоводството ще бъде обект на насоки по отношение на следващия отчетен период.

5. Съображения, свързани с докладването във връзка с одити на ФО за 2025 г. на предприятия в обхвата на отменения параграф 1д от ДР на ЗППЦК

В Закона за изменение и допълнение на ЗППЦК, публикуван в ДВ, бр. 67 от 15.08.2025 г. е предвидено, че целият параграф 1д от ДР на ЗППЦК се отменя. Тази разпоредба влиза в сила от 01.01.2026 г. Текстът на отмененият параграф 1д от ДР на ЗППЦК е както следва:

“§ 1д. (Нов - ДВ, бр. 42 от 2016 г.; изм. и доп., бр. 62 от 2017 г.; изм., бр. 26 от 2020 г.; изм., бр. 64 от 2020 г., в сила от 21.08.2020 г.) (1) (Изм. - ДВ, бр. 62 от 2017 г.; изм., бр. 26 от 2020 г.; изм., бр. 64 от 2020 г., в сила от 21.08.2020 г.) Изискването за представяне по реда на чл. 100т, ал. 4 на финансови отчети пред комисията по чл. 100н, ал. 1, 2 и ал. 4, т. 1 (само в случаите на задължителен независим финансов одит съгласно чл. 37 от Закона за счетоводството), т. 2, 4 и б, както и чл. 100о, ал. 1, 2 и 4, се прилага и за лицата, извършващи дейност, регулирана по Закона за енергетиката и Закона за регулиране на водоснабдителните и канализационните услуги от Комисията за енергийно и водно регулиране, и търговските дружества с повече от 50 на сто общинско участие в капитала. Лицата по изречение първо изготвят и представят финансовите си отчети съгласно приложима счетоводна база, определена по реда на глава четвърта от Закона за счетоводството.(2) (Нова - ДВ, бр. 62 от 2017 г.) Изискванията на чл. 100н, ал. 7, т. 1 не се прилагат за лицата по ал. 1.(3) (Предишна ал. 2, изм. - ДВ, бр. 62 от 2017 г.) Алинея 1 не се прилага за предприятия, които отговарят на два от следните критерии: 1. (изм. - ДВ, бр. 62 от 2017 г.) средна численост на персонала за отчетния период - до 10 човека; 2. (изм. - ДВ, бр. 62 от 2017 г.) балансова стойност на активите към края на отчетния период - до 2 000 000 лв.; 3. (изм. - ДВ, бр. 62 от 2017 г.) нетни приходи от продажби за годината - до 1 000 000 лв.”

Съображенията, свързани с докладването във връзка с одити на ФО за 2025 г. на предприятия в обхвата на отменения параграф 1д от ДР на ЗППЦК са следните:

а) Моделите на одиторски доклади върху ФО на предприятия в обхвата на отменения пар. 1д от ДР на ЗППЦК ще бъдат премахнати. Следователно, за тях ще са приложими стандартните модели на одиторски доклади за ПОИ или не-ПОИ

б) С отменянето на разпоредбата на параграф 1д от ДР на ЗППЦК предприятията, попадащи в обхвата й, нямат задължение да предоставят финансово-отчетна информация на КФН считано от 1.01.2026 г. Следователно, по отношение на публичността на ФО на предприятията в обхвата на отменения параграф 1д от ДР на ЗППЦК за 2025 г. е приложим чл. 38 от Закона за счетоводството.

в) По отношение на съдържанието на другата информация (Доклада за дейността) за 2025 г., няма да са приложими съответните законови изисквания на ЗППЦК и Наредбите на КФН. Следователно, при извършване на процедури във връзка с докладването си по чл. 37, ал. 6 от Закона за счетоводството, одиторът следва да съобрази тази промяна.

Работна група по одиторско докладване към УМС

Даниела Петкова
Боряна Димова
Росица Ботева
Иван Андонов
Силвия Динова
Цвета Георгиева
и ресорен член на УС Валя Йорданова

гр. София
28.01.2026 г.