



„Въпроси и отговори“ в контекста на Насоки ефекти от пандемията COVID-19, Финансови отчети за 2019 г., Одиторски доклад върху финансови отчети за 2019, издадени от Учебно-методичния съвет на ИДЕС на 23 март 2020 г.

Уважаеми колеги,

Във връзка с продължаващата извънредна ситуация, свързана с пандемията на коронавирус COVID-19 и нейното отражение върху финансовото отчитане и извършването на одитите на финансовите отчети за 2019 г., на нашето внимание бяха поставени конкретни практически казуси, които поради широката си приложимост, адресираме по-долу под формата на „Въпроси и отговори“ в контекста на издадените от ИДЕС Насоки на 23 март 2020 г.

Въпроси и отговори

към Насоки относно ефекти от пандемията COVID-19 върху финансовите отчети за 2019 г. и одиторските доклади върху финансови отчети за 2019 г.

Въпрос 1: Коя дата се счита за пораждаща ефекти от пандемията COVID-19 върху финансовите отчети за 2019 г. в България?

Отговор на въпрос 1: Това е въпрос на преценка, която следва да бъде направена от ръководството на клиента за одит по отношение на събитието, настъпило след отчетната дата, което се счита, че поражда ефект(и) или създава предпоставки за бъдещи ефекти върху дейността на дружеството и респективно, върху неговата финансова отчетност след 31 декември 2019 г. В този смисъл, събитието след отчетната дата би могло да бъде идентифицирано измежду следните значими за България събития, свързани с COVID-19:

- Обявяване на първите положителни проби на случаи на COVID-19 в България, което е събитие с дата 8 март 2020 г.
- Обявяване на пандемията COVID-19 от Световната здравна организация, което е събитие с дата 11 март 2020 г.
- Въвеждане на извънредно положение в България с решение на Народното събрание, което е събитие с дата 13 март 2020 г.

За да идентифицира събитието след отчетната дата 31 декември 2019 г., свързано с пандемията COVID-19 и да определи неговата точна дата, ръководството следва да вземе предвид дали дейността на дружеството е повлияна или са създадени предпоставки за нейното бъдещо повлияване от обявяването на самата пандемия COVID-19 като глобален здравен проблем или от въведеното извънредно положение в страната и съпътстващите мерки и ограничения, наложени от българското правителство.

Предвид факта, че извънредното положение в България е въведено непосредствено след обявяване на първите положителни проби на случаи на COVID-19 и световната пандемия,

преобладаващата част от дружествата в България са повлияни по-скоро от наложените правителствени мерки и ограничения, отколкото от обявяването на пандемия COVID-19 като глобален и локален здравен проблем. С оглед на това, въвеждането на извънредното положение в България може разумно да се идентифицира като събитието след отчетната дата 31 декември 2019 г., свързано с пандемията COVID-19. Следователно, датата на обявяването му 13 март 2020 г. поражда ефекти от пандемията COVID-19 върху финансовите отчети за 2019 г. в България, освен ако това не се аргументира с настъпването на друго значимо събитие с по-ранна дата. Обръщаме внимание, че съгласно издадените от ИДЕС Насоки от 23 март 2020 г., ефектите от пандемията COVID-19 върху финансовите отчети за 2019 г. в България са свързани с оповестяване на некоригиращо събитие след отчетната датата по смисъла на МСС10 /СС10 и оценка на принципа-предположение за действащо предприятие.

Въпрос 2: Финансов отчет за 2019 г. е одобрен за издаване от оторизираните органи на клиента за одит преди датата на въвеждане на извънредното положение в България - 13 март 2020 г. В него не са направени каквито и да било оповестявания, касаещи пандемията COVID-19. Одитът на този финансов отчет продължава след тази дата. Какви действия трябва да предприеме регистрираният одитор в подобна ситуация съгласно МОС 560 Последващи събития?

Отговор на въпрос 2: Тъй като датата на одиторския доклад е след 13 март 2020 г. (когато е въведено извънредното положение в България), пандемията COVID-19 представлява последващо събитие за одита на финансовия отчет за 2019 г. по смисъла на МОС 560. Обръщаме внимание, че понятието „последващо събитие“ съгласно МОС 560 има по-широк времеви обхват от „събитие след отчетната дата“ съгласно МСС 10/НСС 10, тъй като одиторският стандарт визира последващи събития от отчетната дата (в случая 31.12.2019 г.) до датата на одиторския доклад, докато счетоводните стандарти – до датата на одобрение за издаване на финансовия отчет, която дата обичайно предхожда или съвпада с датата на одиторския доклад.

В случая, с оглед на изискванията на МОС 560, регистрираният одитор трябва да извърши одиторски процедури, за да определи дали ефектите от пандемията COVID-19 са подходящо отразени във финансовия отчет за 2019 г. в два аспекта: (1) влияние върху оценката на принципа-предположение за действащо предприятие и (2) оповестяване на некоригиращо събитие след отчетната дата. Характерът и обхватът на одиторските процедури по отношение на ефектите от пандемията COVID-19 зависят от оценката на одиторския риск на база специфични и общи фактори като например: дали индустрията и самата дейност, активи и пасиви на клиента за одит е пряко засегната от пандемията COVID-19, дали е ПОИ, кои са потребители на финансовия отчет, дали има индикатори/съмнения или съществена несигурност за действащо предприятие преди съобразяване на ефектите от COVID-19. Съответно, одиторските процедури биха могли да представляват: а) отправяне на проучващи запитвания и/или получаване и анализ на формална оценка от ръководството на клиента за одит, включваща идентифицирани рискове и несигурности за бизнеса; наличие на неблагоприятни последствия и естеството им; евентуална оценка на потенциалния им ефект; мерки и планове (вече предприети, планирани/предстоящи и обмисляни) на

ръководството за справяне с извънредната ситуация; б) преглед на финансова и нефинансова информация за последните текущи периоди след 31.12.2019 г., особено от 13 март 2020 г. нататък; преглед на актуализирани бюджети и прогнози за 2020 г., съдържащи сценарии за ефекти от пандемията COVID-19; преглед на всяка подкрепяща документация за предприети мерки и действия, свързани с COVID -19, засягащи дейността на одит клиента като например кореспонденция за преговори с банки и други кредитори, промяна на съществени споразумения с клиенти и/или доставчици и/или финансиращи институции; кандидатстване и получаване на правителствени стимули и други помощи; в) получаване на писмени изявления от ръководството.

Резултатите от извършените одиторските процедури по отношение на ефектите от пандемията COVID-19 върху финансовия отчет за 2019 г. биха могли да доведат до различни одиторски заключения с оглед на факта, че в този отчет не са направени каквито и да било оповестявания, касаещи пандемията COVID-19, представляваща събитие след датата на неговото одобрение за издаване. Възможните резултати и заключения на регистрирания одитор са в зависимост от неговата професионална преценка и могат да бъдат:

А. Получени са достатъчни и уместни одиторски доказателства, че ефектите от пандемията COVID-19 върху финансовия отчет за 2019 г. не са съществени, т.е. те не оказват съществено влияние нито върху направената преди това оценка на принципа-предположение за действащо предприятие, нито върху оповестяванията във финансовия отчет с оглед информационните нужди на основните му потребители. В този случай, ефектите от пандемията COVID-19 няма да имат отражение върху одиторското мнение. В зависимост от рисковия профил на клиента за одит (публично дружество, друго ПОИ или регулиран бизнес) и потребителите на одиторския доклад и финансовия отчет (включващи напр. банки или други кредитори, по-широк кръг акционери и/или потребители), регистрираният одитор би могло да обмисли необходимостта от евентуалното включване на параграф „Други въпроси“ съгласно МОС 706, в който параграф да поясни своите отговорности съгласно МОС 560 по отношение на последващи събития, в частност на пандемията COVID-19, върху финансовия отчет за 2019 г. Обръщаме внимание, че включването на параграф „Други въпроси“ в одиторския доклад не е задължително и е единствено в контекста на актуалността и широката публичност на последващото събитие COVID-19 и на извършените подходящи одиторски процедури и адекватна оценка на ръководството върху него. То е изцяло преценка на регистрирания одитор за необходимостта от такова включване и за конкретните обстоятелства и специфики на одит ангажимента.

Б. Получени са достатъчни и уместни одиторски доказателства, че ефектите от пандемията COVID-19 върху финансовия отчет за 2019 г. са съществени, т.е. влияят значително и/или променят направената преди това оценка на принципа-предположение за действащо предприятие и налагат оповестяване във финансовия отчет с оглед удовлетворяване на информационните нужди на основните му потребители. В този случай, регистрираният одитор следва да комуникира до ръководството и лицата, натоварени с общо управление (ЛНУ) резултатите от извършените одиторски процедури във връзка с ефектите от пандемията COVID-19

като поиска последните да бъдат подходящо отразени във финансовия отчет за 2019 г.

Б1 - ако ефектите от пандемията COVID-19 бъдат подходящо отразени във финансовия отчет за 2019 г., те няма да имат отражение върху одиторското мнение. Съответно, в зависимост от професионалната си преценка за съществеността на събитието COVID-19 върху финансовия отчет за 2019 г., одиторът може да стигне до заключение, че е приложимо докладване съгласно МОС 706 (параграф за обръщане на внимание) или МОС 570 (параграф за съществена несигурност относно принципа-предположение за действащо предприятие), или МОС 701 (за ПОИ - ключов одиторски въпрос при т.нар. гранични случаи, когато одиторът е достигнал до заключението, че няма значителна несигурност за прилагането на принципа-предположение на действащото предприятие). В този смисъл, обръщаме внимание на насоките от 23 март 2020 г.

Б2 -ако ефектите от пандемията COVID-19 не бъдат подходящо отразени във финансовия отчет за 2019 г. с оглед изискванията на МСФО или НСС, тогава този въпрос следва да намери отражение върху одиторското мнение. То следва да бъде модифицирано по подходящ начин - квалифицирано мнение или отрицателно мнение – в зависимост от преценката на одитора за всеобхватността и съществеността на ефектите съгласно МОС 705.

В. Не са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да подкрепят, че ефектите от пандемията COVID-19 върху финансовия отчет за 2019 г. са несъществени, т.е. не биха повлияли или биха повлияли в незначителна степен върху направената преди това оценка на принципа-предположение за действащо предприятие и върху оповестяванията във финансовия отчет с оглед информационните нужди на основните му потребители. Този случай на ограничение в обхвата на одиторската работа трябва да намери отражение в одиторското мнение. То следва да бъде модифицирано по подходящ начин - квалифицирано мнение или отказ от изразяване на мнение – в зависимост от преценката на одитора за всеобхватността и съществеността на възможните ефекти съгласно МОС 705. Също така, евентуално всеобхватно ограничение в обхвата на одиторската работа по отношение на ефектите от пандемията COVID-19 върху финансовия отчет за 2019 г. би могло да доведе до съображения за оттегляне от ангажимента от страна на одитора след провеждане на подходяща комуникация с ръководството и/или ЛНОУ и получаване на правна консултация, при необходимост.

Въпрос 3: Финансов отчет за 2019 г. е одобрен за издаване от оторизираните органи на клиента за одит преди датата на въвеждане на извънредното положение в България - 13 март 2020 г. В него не са направени каквито и да било оповестявания, касаещи пандемията COVID-19. Одитът на този финансов отчет е приключил с издаден одиторски доклад с дата преди 13 март 2020 г., в който доклад не са намерили отражение каквито и да било въпроси, свързани с пандемията COVID-19. Изискват ли се последващи действия съгласно МОС 560 Последващи събития от регистрирания

одитор по отношение на приключилия вече ангажимент за одит за 2019 г. във връзка с пандемията COVID-19?

Отговор на въпрос 3: Съгласно пар. 10 на МОС 560 одиторът няма задължението да извършва каквито и да е одиторски процедури по отношение на финансовия отчет след датата на одиторския доклад. Събитието, свързано с въведеното извънредно положение в България на 13 март 2020 г., в резултат на пандемията COVID-19, има безпрецедентен характер и не би могло по никакъв начин да бъде предполагаемо или станало известно на одитора преди фактическата дата на обявяването му. Следователно, когато одиторският доклад е с датата преди 13 март 2020 г. (когато е въведено извънредното положение в България), която дата се счита, че поражда ефекти от пандемията COVID-19 върху финансовия отчет за 2019 г., то в тази връзка от регистрираният одитор не се изискват последващи действия съгласно МОС 560 по отношение на приключилия вече ангажимент за одит за 2019 г.

С оглед адекватно изпълнение на отговорностите на одитора съгласно МОС 560 и предвид значителния изминал период от време след обявяването на извънредното положение в България в резултат на пандемията COVID-19, обръщаме внимание, че случаите на финансови отчети за 2019 г., одобрени за издаване преди датата на въвеждане на извънредното положение в България - 13 март 2020 г., за които одитът все още не е приключен, се предполага и следва да са изключително редки. Предвид непредвидимостта на мащаба и динамиката и пандемията COVID-19 и удължените срокове за публикуване на финансови отчети за 2019 г., препоръчваме на регистрираните одитори да проведат своевременна комуникация с клиентите за одит по неприключени ангажименти за 2019 г. за текущо актуализиране на датата на одобрение на финансовите отчети за 2019 г. и планиране на приключването на одитите и издаване на одиторски доклади с практически възможно най-близка дата.

Оставаме в готовност да ви предоставим допълнителни насоки и препоръки.

Бъдете здрави и всичко най-добро!

Учебно-методичен съвет

05 май 2020 година