

УВЕДОМЛЕНИЕ

относно решение на Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори

На свое заседание от 29.01.2019 г. Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори обсъди предоставено й Становище на Учебно-методичния съвет при Института на дипломираните експерт-счетоводители за ролята на регистрираните одитори, изпълняващи ангажменти за задължителен финансов одит към предприятия от обществен интерес, свързани с въвеждането и прилагането на МСФО 9 „Финансови инструменти“.

Комисията счита, че становището съответства на изискванията на закона и професионалните стандарти и препоръчва прилагане му, като подчертава, че следва да бъде строго съблюдавана законовата забрана за предоставяне на услуги, които по същество предполагат проверка на собствена дейност при изпълнение на задължителния финансов одит.

Становището на Учебно-методичния съвет е следното:

I. Приложимо законодателство и професионални стандарти

Съгласно чл. 10 от Закона за независимия финансов одит (ЗНФО) при осъществяване на професионалната си дейност регистрираният одитор прилага принципите и изискванията на Етичния кодекс на професионалните счетоводители, издаден от Международната федерация на счетоводителите чрез Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители и приет от ИДЕС ("Етичен кодекс"). Допълнителни изисквания за независимостта на одитора въвеждат чл. 46, 53 и 54 на ЗНФО, които също следва да се оценяват и относно предоставянето на допълнителни услуги от него към клиента за одит.

Съгласно чл. 64, ал. 1 от ЗНФО за регистриран одитор, който извършва задължителен финансов одит на финансов отчет на предприятие от обществен интерес (ПОИ), се прилагат разпоредбите на чл. 5, параграфи 1, 4 и 5 от Регламент (ЕС) № 537/2014 на Европейския Парламент и на Съвета от 16 април 2014 година относно специфични изисквания по отношение на задължителния одит на предприятия от обществен интерес и за отмяна на Решение 2005/909/ЕО на Комисията („Регламент (ЕС) № 537/2014“.

По-конкретно и следвайки чл. 5 от Регламент (ЕС) № 537/2014, обхватът на услугите, предоставяни от одитор или одиторско дружество, които извършват задължителен одит на предприятие от обществен интерес, включително и услугите, предоставяни от членовете на мрежа, към която принадлежат задължителният одитор или одиторското дружество, **следва да изключва:**

- данъчни услуги (вкл. изготвяне на данъчни декларации и др. детайлно изброени в Регламента), с изключение на предоставяне на данъчни консултации при определени условия, посочени в чл. 64 на ЗНФО;

- услуги, които предполагат каквото и да участие в управлението или вземането на решения на Дружеството;

- воденето на счетоводство и изготвянето на счетоводна документация и на финансови отчети;
- услуги, свързани с работната заплата;
- разработването и внедряването на процедури за вътрешния контрол или за управлението на риска, свързани с подготовката и/или контрола на финансовата информация или разработването и внедряването на системи за информационни технологии в областта на финансите;
- услуги по остойностяване, включително остойностяване, извършено във връзка с актюерски услуги или услуги за подпомагане при уреждането на спорове;
- правни услуги;
- услуги, свързани с функцията за вътрешен одит на Дружеството;
- услуги, свързани с финансирането, структурата и разпределението на капитала и инвестиционната стратегия на Дружеството;
- предлагането, търгуването или поемането на дялове в одитираното предприятие;
- услуги в областта на човешките ресурси.

Забраната за предоставяне на изброените в Регламента услуги важи за периода между началната дата на одитирания период и публикуването на одиторския доклад. За определен тип услуги периодът на забрана се удължава и включва финансовата година, която непосредствено предхожда периода по предходното изречение.

Регистрираният одитор и свързаните с него лица могат да предоставят услуги, които не са забранени и които не противоречат на изискването да спазва Етичния кодекс на професионалните счетоводители, извън задължителния финансов одит след одобрението на одитния комитет, за което регистрираният одитор уведомява писмено Комисията в 7-дневен срок от датата на получаване на одобрението.

Следователно, предоставянето на допълнителни услуги, свързани с въвеждането и прилагането на МСФО 9 следва да е предмет на специален анализ, с оглед на спазването на общите принципи и изисквания за независимост, съгласно Етичния кодекс и ЗНФО, вкл. и през призмата на същността на забранените услуги в чл. 5 на Регламент (ЕС) 537/2014.

II. Оценка на независимостта на одитора при и допустимостта на предоставяне на допълнителни услуги, свързани с въвеждането и прилагането на МСФО 9

Съгласно Етичния кодекс, одиторските фирми традиционно предоставят на своите одит клиенти професионални услуги, които не са за изразяване на сигурност, но които отговарят на техните специални умения, опит и експертни познания.

Предоставянето на услуги, които не са за изразяване на сигурност, обаче, може да създаде заплахи за независимостта на одиторската фирма или на членовете на одиторския екип. Създадените заплахи най-често са заплахата от преглед на собствената работа, от личен интерес и застъпничество. Допълнително, при одит клиенти, които са със статус „предприятие от публичен интерес“, се изследва дали услугата не попада по определен начин в обхвата на забранените услуги по чл. 5 на Регламент (ЕС) 537/2014.

Преди одиторът да поеме ангажимент за предоставяне на услуга, която не е за изразяване на сигурност, на клиент за одит, следва да бъде направена и документирана оценка дали предоставянето на тази услуга би създавало заплахата за неговата независимост. Ако се установи, че е създадена заплахата, то подходите са два: а) преценка дали услугата не попада дори и частично в обхвата на чл. 5 на Регламент (ЕС) 537/2014. Ако има индикатори, че би могла да попадне – в този случай той трябва да откаже поемането на такава услуга; и б) ако преценката е, че няма индикатори за попадане в обхвата на чл. 5 на Регламент (ЕС) 537/2014, тогава одиторът трябва да разработи, документира и

осъществи предпазни мерки, за да сведе заплахата до приемливо ниво. В случай че посредством прилагането на предпазни мерки заплахата не може да се сведе до приемливо ниво, услугата, която не е за изразяване на сигурност, не следва да се предоставя и одиторът трябва да откаже такъв ангажимент към одит клиент.

При предоставянето на услуги по МСФО 9 на клиента за одит най-важното условие относно техния обхват и съдържание е регистрираният одитор или свързаните с него лица да не поемат управленски отговорности за преценки, избор и вземане на решения.

Обхват на услугите

Приложимото българско законодателство в областта на независимия финансов одит (ЗНФО) определя кои услуги са изрично забранени. Затова допълнителните услуги, свързани с въвеждането и прилагането на МСФО 9 следва да изключват: разработването и внедряването на вътрешни контролни процедури и процеси по управление на риска, изготвяне на финансова информация, поемане на управленски отговорности по отношение на счетоводни политики, системи, процеси, технически средства и софтуери или контроли в контекста на МСФО 9, тъй като при тези услуги се създава заплахата за независимостта и тези заплахи не могат да бъдат елиминирани или сведени до приемливо ниво чрез предпазни мерки.

А. Примери за забранени услуги са посочените по-долу услуги, свързани с МСФО 9, които се счита, че създават заплахата за независимостта и тези заплахи не могат да бъдат елиминирани или сведени до приемливо ниво чрез предпазни мерки:

1. Действия във връзка с прилагането на МСФО, които са свързани с поемането на управленска отговорност за преценка, избор и решения.

Пример за такива услуги: разработване на специфични счетоводни политики за отчитане на финансовите инструменти по МСФО 9, извършване на преценки по отношение на класификация на финансови активи и по отношение на ключови допускания при определяне на амортизирана стойност (например разработване на въпросник за тест на паричните потоци, извършване на анализ във връзка с модифицирана стойност на парите във времето), справедлива стойност и кредитни загуби, услуги по управление на проекта във връзка с въвеждането на МСФО 9.

2. Услуги по остойностяване.

Пример за такива услуги: Разработване на модели на обезценка, изчисляване на обезценката, необходима по МСФО 9, както и на модели за изчисляване на справедлива стойност на финансовите инструменти.

3. Действия във връзка с разработване на вътрешни контроли, управление на риска и документиране на процеси.

Пример за такива услуги: разработване на вътрешно-контролна система по внедряването и прилагането на МСФО 9, контролни матрици и документиране на процеси.

4. Действия във връзка с воденето на счетоводство и изготвяне на счетоводна документация по МСФО 9

Пример за такива услуги: Изготвяне на специфични за предприятието оповестявания по МСФО 9 и/или изготвяне на специфични счетоводни записи, както и матрици за обезценка.

5. Действия във връзка с разработването и внедряването на системи за информационни технологии по МСФО 9.

Пример за такива услуги: Разработване за предприятието на специфично приложение за изчисляване на обезценката по МСФО 9 и/или такова, с което ще се

извършват счетоводни записи; внедряване в предприятието на приложение, свързано с МСФО 9 дори и да не е специфично разработено за предприятието.

Б. Примери за позволени допълнителни услуги, свързани с МСФО 9, при които заплахите биха могли да бъдат елиминирани или сведени до приемливо ниво с подходящи предпазни мерки

Следните примерни допълнителни услуги, свързани с въвеждането и прилагането на МСФО 9, могат да бъдат оценени като позволени на база на анализ на конкретните факти и обстоятелства на ангажимента (напр. договорен обхват и условия на ангажимента, фактически извършени дейности) и при прилагането на подходящи предпазни мерки:

1. Данъчни консултации във връзка с ефектите от въвеждането и прилагането на МСФО 9, при условие че (чл. 64 от ЗНФО):

- услугите не оказват влияние или оказват несъществено влияние, поотделно или общо, върху одитираните финансови отчети;
- оценката за влиянието върху одитираните финансови отчети е документирана и обяснена изчерпателно в допълнителния доклад за одитния комитет;
- регистрираният одитор спазва изискванията за независимост.

2. Изнасяне на обучения, представящи общите изисквания на МСФО 9 и възможни счетоводни третираня, както и приети добри практики в конкретната индустрия.

3. Предоставяне на семинари и регулярна информация за промените в МСФО 9.

4. Предоставяне на методологична помощ при прилагането и внедряването на МСФО 9, доколкото тази помощ представя общи принципни положения на МСФО 9 и не определя специфичното за предприятието счетоводно третиране, изготвяне на специфичен модел или специфично за предприятието оповестяване по МСФО 9.

5. Преглед на прилаганите счетоводни политики и оповестявания и съпоставянето им с изискванията на МСС 39 и МСФО 9 (анализ на разликите или GAP analysis) с цел одитираното предприятие да анализира необходимостта от промени в тези политики и да отговори на изискванията на МСФО 9.

Предпазни мерки

Обхватът на услугите следва да бъде ясно посочен и съгласуван в съответния договор/ писмо за ангажимент, включително следва да се отразят дейностите, които ще бъдат извършени от регистрирания одитор или свързаните с него лица, и дейностите, които ще бъдат извършени от клиента, както и съответните ограничения в обхвата.

Като предпазна мярка следва да се приложи участието на различни екипи – които да изпълнят ангажимента за одит и съответната консултантска услуга, свързана с МСФО 9, и които да нямат взаимодействие помежду си.

Клиентът следва да приеме, че остава отговорен за съответния проект, свързан с МСФО 9, по всяко време, активно участва в работата на регистрирания одитор или свързаните с него лица по този проект, и взема всички решения във връзка с него.

В съответствие с Етичния кодекс, за да се избегне рискът от поемане на управленски отговорности при предоставяне на клиент за одит на услуги, които не са за изразяване на сигурност, регистрираният одитор следва да се увери, че ръководството на клиента прави всички преценки и взема всички решения, които са отговорност на ръководството. Това включва гарантиране, че ръководството на клиента:

- е определило лице, което да притежава подходящи умения, знания и опит, така че да носи отговорност във всеки един момент за решенията на клиента и да осъществява надзор над предоставяните услуги. Това лице, за предпочитане сред членовете на

висшето ръководство, разбира целите, естеството и резултатите от предоставяните услуги и съответните отговорности на клиента и на фирмата. Не се изисква обаче това лице да притежава експертните знания и умения за извършване или повторно изпълнение на въпросните услуги;

- осъществява надзор над предоставяните услуги и оценява адекватността на резултатите от извършените услуги за целите на клиента; и

- поема отговорност за мерките, ако има такива, които ще бъдат предприети в резултат от извършването на тези услуги.

Отговорността на ръководството на клиента за вземане на решения следва да бъде ясно документирана в съответния договор/писмо за ангажимент.

Преди поемане на ангажимента, регистрираният одитор следва да получи одобрение от Одитния комитет на одитираното дружество на база анализ на допустимостта на услугите и потенциалните заплахи за независимостта на одиторското дружество, както и приложими предпазни мерки.

Ограничение при ползването на становището

Изложените по-горе примери, ограничения и мерки се прилагат както когато допълнителните услуги се предоставят от одиторското дружество, ангажирано да извърши независим финансов одит на предприятието, така и когато тези услуги се предоставят от свързано с него дружество или дружество от същата одиторска мрежа.

Становището, изложено по-горе, не следва да се приема буквално за приложение за всякакви случаи. Това има за цел да подпомогне процеса на оценката за допустимост на едновременното предоставяне на допълнителни услуги, свързани с въвеждането и прилагането на МСФО 9 и задължителен независим финансов одит от един регистриран одитор или свързани с него лица. Самата оценка за допустимост следва да се извърши въз основа на конкретните обстоятелства и обхвата на ангажимента.

Ограничения

УМС издава становища по въпроси от значение за професията, по които няма достатъчно яснота в законодателството и могат да подлежат на различно тълкуване или няма наложена се практика. При разработването на становищата УМС взема предвид същността на съответните ангажименти, извършвани от членовете на ИДЕС, изискванията на приложимите професионални стандарти и добри практики от други страни, ако са приложими. При разработване на становищата УМС се води от обществен интерес по съответния въпрос и когато засягат дейността по извършване на независим финансов одит, ги съгласува с КПНРО. Целта на становищата е подпомагане и уеднаквяване на практиката на регистрираните одитори в България. Издадените от УМС становища не представляват правни становища и не обвързват никой държавен орган или институция. Българският съд и българските институции биха могли да имат различно тълкуване на въпросите, предмет на становища на УМС и да стигнат до различни изводи. За всеки конкретен случай следва да бъде потърсен професионален съвет, който да вземе предвид и да отчита спецификите на конкретната фактическа обстановка.